



*Dipartimento di Impresa e Management*

*Diritto Tributario corso progredito*

LE COOPERATIVE: AGEVOLAZIONI FISCALI NELLA PROSPETTIVA  
NAZIONALE ED EUROPEA

RELATORE

*Prof. Fabio Marchetti*

CANDIDATO

*Filippo Di Mario*

Matr. 655161

CORRELATORE

*Prof.ssa Mirella Pellegrini*

ANNO ACCADEMICO 2014 2015

**CAPITOLO I**

***LINEAMENTI NORMATIVI DELLE SOCIETA' COOPERATIVE***

1. Nozione di società cooperativa
2. L'evoluzione dello scopo mutualistico nella disciplina delle società cooperative
3. La società cooperativa a mutualità prevalente
  - 3.1 Scopo mutualistico
  - 3.2 Normativa fiscale di riferimento
  - 3.3 Deroghe e perdita della prevalenza
4. Le cooperative di settore

**CAPITOLO II**

***EXCURSUS STORICO DEL DEPOTENZIAMENTO DELLE AGEVOLAZIONI***

1. Norme agevolative previste per la cooperazione
2. Nuovo regime fiscale
3. Il requisito della mutualità prevalente quale condizione per l'accesso alle agevolazioni fiscali
  - 3.1 La conoscibilità da parte di terzi del requisito della mutualità prevalente
  - 3.2 L'obbligo di destinazione di una quota degli utili ai fondi mutualistici
  - 3.3 Perdita della mutualità prevalente e decadenza dei benefici fiscali

#### 4. Ulteriori condizioni generali per l'accesso alle agevolazioni fiscali

##### 4.1 Introduzione

4.2 L'albo delle società cooperative, quale strumento per l'individuazione dei soggetti interessati dalle agevolazioni fiscali

4.3 L'accertamento della sussistenza delle condizioni generali di applicabilità delle agevolazioni fiscali

### **CAPITOLO III**

#### ***RISTORNO: NOZIONE E DISCIPLINA***

1. Premessa

2. Nozione ed *excursus* normativo del ristorno

2.1 Ristorni e dividendi

2.2 Distribuzione dei ristorni

2.3 Diritto al ristorno

3. Evoluzione del trattamento fiscale del ristorno

4. Attribuzione del vantaggio mutualistico

### **CAPITOLO IV**

#### ***AIUTI DI STATO E REGOLE UE: EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE***

1. La legittimità costituzionale delle agevolazioni. *Excursus* giurisprudenziale

2. L'aiuto di stato: nozione

3. L'orientamento delle Istituzioni europee
4. Il rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia
  - 4.2 Posizione assunta con sentenza n. 78/2011

CONCLUSIONI

INDICE BIBLIOGRAFICO

**LINEAMENTI NORMATIVI DELLE SOCIETA' COOPERATIVE**

SOMMARIO: 1. *Nozione di società cooperativa* – 2. *L'evoluzione dello scopo mutualistico nella disciplina delle società cooperative* - 3. *La società cooperativa a mutualità prevalente* – 3.1 *Scopo mutualistico* – 3.2. *Normativa fiscale di riferimento* – 3.3 *Deroghe e perdita della prevalenza* – 4. *Le cooperative di settore*

1. NOZIONE DI SOCIETA' COOPERATIVA

In un primo momento le cooperative non venivano considerate delle vere e proprie società per via della discordanza tra la causa mutualistica propria delle associazioni mutualistiche e lo scopo di lucro che rappresenta, invece, la speculazione privata<sup>1</sup> nello svolgimento di un'attività lavorativa finalizzata al profitto. Tant'è che il legislatore ha inizialmente mantenuto distinte le discipline, precisamente quella della società ordinaria e quella della società cooperativa al fine di evitare una confusione dei due concetti diversi, fondati anche su principi molto differenti.

Infatti, le società cooperative sono legate ad alcuni principi fondamentali e dei quali si premettono brevi cenni, tra cui di particolare importanza il principio di democraticità e il principio della funzione sociale.

Relativamente al carattere democratico, nella cooperazione vige un principio di “governo” su base capitaria (“una testa un voto”) e non su base capitalistica. Pertanto, ogni socio ha un uguale potere decisionale e condivide diritti e doveri con l'intera base sociale. Si tratta di un aspetto tipico del modello cooperativo, che ne caratterizza la peculiarità dell'agire all'interno del mercato. Le cooperative sono, infatti, organizzazioni democratiche e gli affari da esse svolti devono essere amministrati dalle persone scelte e nominate secondo la procedura adottata dai soci, nei cui confronti sono responsabili. È proprio la responsabilità assunta dai gestori che dà il carattere di democraticità ad un'organizzazione.

Il concetto democratico è, quindi, uno dei concetti di fondo di tutte le cooperative e non viene mai messa in dubbio la sua presenza, assurgendo a caposaldo del fenomeno cooperativo<sup>2</sup>.

Strettamente collegato al principio di democraticità nonché come ulteriore requisito proprio del sistema cooperativo, l'art. 2516 c.c. prevede che la “*società debba rispettare nei confronti dei soci il principio della parità di trattamento*”<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Scordinno, *La società cooperativa*, Napoli, 1970, 72; Oppo, *Futuro della cooperativa e futuro della cooperazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1991, I.

<sup>2</sup> Bonfante, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Diritto societario: dai progetti alla riforma* – in *Società*, 2002, p. 106; Turano, Gentili, *Società cooperative: Manuale con formulario per amministratori sindaci e conculenti*, Milano, 2002, 177; Paolucci, *Le società cooperative*, Milano, 1999, 23 ss.

<sup>3</sup> Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai d. lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di) Buonocore, *Rapporto mutualistico e parità di trattamento*, in *Il nuovo diritto societario* diretto da Abadessa e Portale.

Tale principio interessa il rapporto mutualistico<sup>4</sup> e non ha nulla a che vedere con il rapporto societario qualificante la partecipazione del socio alla cooperativa.

Infatti, tale assunto non mira a garantire un trattamento uniforme di tutti i soci<sup>5</sup>, bensì nel rispetto della democraticità, si avvia un rapporto mutualistico differenziato sia quantitativamente che qualitativamente con ciascuno, al fine di raggiungere il massimo risultato possibile per il socio<sup>6</sup>.

Basti pensare a tal proposito al conferimento di un determinato prodotto, la cui remunerazione sarà in funzione sia della quantità che della qualità<sup>7</sup>.

In tale contesto assume massima importanza la partecipazione del socio all'attività della cooperativa e si dà meno rilievo all'aspetto relativo al semplice conferimento di mezzi finanziari<sup>8</sup>. In tale maniera la cooperativa svolgerà appieno la propria funzione sociale di promozione e sostentamento di particolari categorie di soggetti<sup>9</sup>. Pertanto, da tali premesse è possibile dedurre come la società cooperativa si distingue dalle altre società perché esercita la propria attività economica con fini mutualistici e senza fini speculativi tipici delle società lucrative che hanno per fine il conseguimento e il riparto di utili patrimoniali<sup>10</sup>.

La netta distinzione si evince anche nel codice civile che all'art. 2511 stabilisce che *“le imprese che hanno scopo mutualistico possono costituirsi come società cooperative...”*.

Difatti, dalla lettura del suddetto articolo si ottiene, altresì, la nozione di società cooperativa, ossia *“le società cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative”*.

Ed è proprio partendo da tale definizione che si possono ricavare i temi fondamentali del sistema mutualistico, su cui torneremo più avanti, precisamente la mutualità intesa come reciprocità di rapporti tra la società e i soci, e la variabilità del capitale<sup>11</sup>.

Emerge, quindi, l'altra caratteristica peculiare del modello cooperativo e cioè la variabilità del capitale che il legislatore ha posto sullo stesso piano del concetto di mutualità proprio per volerne sottolineare l'importanza. Viene così richiamata nel primo articolo<sup>12</sup>, disciplinante i caratteri generali della cooperativa, che la definisce esplicitamente come una *“società a capitale variabile con scopo mutualistico”*.

La stessa relazione al codice civile (prf. 1025) incentra la distinzione fra impresa cooperativa ed altre imprese precisando quanto segue: *“questa distinzione si fonda sullo scopo prevalentemente mutualistico delle cooperative, consistente nel fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri della*

---

<sup>4</sup> Buonocore, *Rapporto mutualistico e parità di trattamento*, in *Il nuovo diritto societario diretto da Abadessa e Portale, cit.*, IV, 594.

<sup>5</sup> In attuazione della legge delega del 2001 volta a dare una protezione dello scopo mutualistico del cooperatore.

<sup>6</sup> Bassi, *Cooperazione e mutualità: contributo allo studio della cooperativa di consumo*, Napoli, 1976, 133 s.

<sup>7</sup> Bonfante, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Diritto societario: dai progetti alla riforma* – in *Società*, 2002, p. 57.

<sup>8</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 91.

<sup>9</sup> Bassi, *op. ult. cit.*, 583.

<sup>10</sup> G. Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, ed. Utet, 1994, p.483.

<sup>11</sup> A. Bassi, *La società cooperativa*, Torino, 1995, pag. 104.

<sup>12</sup> Così dispone l'art. 2511 c.c.

*organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato, mentre lo scopo delle imprese sociali in senso proprio è il conseguimento ed il riparto di utili patrimoniali*<sup>13</sup>.

Nel codice civile si rimarca ulteriormente questa distinzione anche attraverso una diversa collocazione delle società lucrative rispetto alle imprese cooperative, rispettivamente nel titolo V e nel titolo VI dello stesso libro V.

Si tiene, inoltre, a precisare che le cooperative erano entrate nel nostro ordinamento giuridico già con il codice di commercio del 1882, senza però una propria autonoma configurazione, ma come varianti dei tipi di società allora riconosciuti e cioè delle società in nome collettivo, di quelle in accomandita e di quelle anonime, delle quali le cooperative potevano assumere la forma<sup>14</sup>.

Ebbene, dopo questo breve *excursus* sulle principali caratteristiche della società cooperativa, si rimanda al paragrafo successivo, un approfondimento delle aspetti giuridici e della relativa disciplina.

In ultimo, basti solo ricordare che un accenno specifico alle società cooperative ed al loro carattere di mutualità senza fini di speculazione privata è fatto anche nella Costituzione all'art. 45 il quale ne riconosce anche l'importante funzione sociale, altro principio fondamentale, e prevede la promozione al fine di favorirne l'incremento.

Difatti, a norma dell'art. 45 Cost. *“La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata”* riconoscendo in tal modo, anche una funzione sociale alle cooperative a carattere di mutualità e non lucrative.

Tale concetto è legato alla capacità della cooperazione di contribuire a realizzare altri principi costituzionali fondamentali, quali la possibilità per i lavoratori di partecipare *“all'organizzazione economica del Paese”* (Art. 3 Cost.).

Pertanto, per funzione sociale si deve intendere quella funzione che mira alla emancipazione del lavoro ed alla elevazione economica e morale dei lavoratori cioè alla realizzazione dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale.

Quanto al carattere di *“mutualità”*, bisogna sottolineare che questo non è ben definito dalla dottrina e non vi è al riguardo alcuna precisazione di natura legislativa, pertanto si può affermare che dire mutualità equivale a dire *“aiuto reciproco e solidarietà”* principi riassunti nella nota formula cooperativa *“tutti per uno, uno per tutti”*<sup>15</sup>.

Con il reciproco aiuto e la solidarietà i soci attuano il metodo del *“fare da sé”*, eliminano cioè, gli intermediari e gli imprenditori con l'assunzione diretta della produzione e della distribuzione dei beni o della fornitura dei servizi attraverso la loro personale comune attività<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> G. Agrò, in *Elementi di diritto societario e cooperativo*, Roma, 1976.

<sup>14</sup> D. Nicoletti, in *Diritto delle società cooperative*; in *Collana di Studi Cooperativi*, 1974, p. 3 ss.

<sup>15</sup> A. Rossini, *Gli enti cooperativi, Le società e i loro consorzi, tipografia moderna*, Ravenna, 1963, p.7.

<sup>16</sup> A. Basevi, *La legge sulla cooperazione e sua applicazione*, Roma, 1954, p.18.

Significativo al riguardo appare, nel codice civile, dopo la riforma avvenuta con D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la conferma per le imprese cooperative del requisito della “mutualità” (art. 2511 c.c.) introducendo altresì l’innovativo concetto della “mutualità prevalente” (art. 2512 c.c.)<sup>17</sup> di cui si dirà più avanti.

Conclusivamente si può affermare che la disciplina della cooperativa è riconducibile a quella delle associazioni mutualistiche piuttosto che al diritto societario, e ciò è dovuto ad una carenza legislativa in quanto il legislatore non ha voluto far rientrare la disciplina della cooperativa nella normativa delle società ordinarie, al fine di evitare, avendo usufruito dei benefici e delle agevolazioni previste, la possibilità di conversione in società ordinaria, anche tramite una votazione unanime dell’assemblea, così da riqualificare il proprio fine da mutualistico a lucrativo<sup>18</sup>.

Solo in un secondo momento, e più precisamente con la legge delega del 3 ottobre 2001, n. 366, art. 5, è stata prevista la possibilità da parte della cooperativa di trasformarsi in società lucrativa, ma con alcune limitazioni riguardanti il riassetto dei privilegi fino a quel momento goduti.

E’ stato così ammesso, alla stregua delle società ordinarie, il fine lucrativo e la possibilità di svolgere la propria attività con terzi, in questo modo si è reso compatibile il fine lucrativo con il fine mutualistico sino ad allora considerati quasi opposti tra di loro.

Ne consegue che la cooperativa che opti per la trasformazione in società ordinaria, sarà tenuta alla devoluzione di tutto il patrimonio netto accumulato fino a quel momento ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, al netto del capitale versato e degli eventuali dividendi maturati<sup>19</sup>.

Pertanto, con la riforma si è riconosciuto alle cooperative la possibilità di ottenere un profitto ma sono comunque state diversificate le modalità di ripartizioni dell’utile, il quale è composto sia dalla remunerazione del capitale investito<sup>20</sup>, (tipico delle società lucrative) sia da un risparmio di spesa per i soci che usufruiscono delle prestazioni della società ovvero da una maggiore remunerazione per il lavoro offerto dal socio alla cooperativa<sup>21</sup>, il quale rappresenta il tratto qualificante dello scambio mutualistico fra cooperativa e socio<sup>22</sup>.

Su questi ultimi aspetti torneremo nei capitoli seguenti del presente lavoro.

In questa sede è utile solo precisare che l’associazione di più soggetti per svolgere un’attività in comune, comporta in qualche modo la realizzazione di un profitto che è necessario a garantire la sopravvivenza e la competitività della cooperativa stessa; questo però non comporta la decadenza del fine mutualistico, in quanto si garantiscono ugualmente condizioni migliori di quelle del mercato ai propri soci ed ai soggetti terzi, ottemperando alla funzione sociale cui si era impegnata<sup>23</sup>.

---

<sup>17</sup> G. Bonfante, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Diritto societario: dai progetti alla riforma – in Società*, 2002, 1332.

<sup>18</sup> Bassi, *op. ult. cit.*, 793.

<sup>19</sup> Ceccherini, Schirò, *Società cooperative e mutue assicuratrici in Rif. dir. soc* (a cura di) Lo Cascio, Milano, 2003, 10; Paolucci, *Le società cooperative*, Milano, 1999.

<sup>20</sup> In forma ridotta rispetto alla remunerazione nelle società ordinarie.

<sup>21</sup> S. Schirò, *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Marasà (a cura di), Padova, 2004, 20 ss.

<sup>22</sup> Scordino, *op. cit.*, 74 ss; Simonetto, *La cooperativa*, Padova, 1986.

<sup>23</sup> Paolucci, *I contratti di lavoro, in Trattato dei contratti diretto da Rescigno e Gabrielli, cit.*, XII, 325 s.

Difatti, l'esercizio di un'attività economica in comune non si conclude a fine esercizio attraverso la ripartizione degli utili ed in base ai conferimenti del capitale di rischio apportato da ogni socio ma attraverso la determinazione di un ristorno da assegnare a ciascun associato<sup>24</sup>.

Il ristorno<sup>25</sup>, rappresenta la distribuzione di una parte degli utili realizzati per mezzo dell'attività d'impresa che saranno ripartiti in funzione della partecipazione all'attività della cooperativa. Non sarà quindi commisurato all'ammontare del capitale sociale conferito ma si esprime in proporzione della fruizione del servizio offerto dalla cooperativa o dei conferimenti di prodotti apportati<sup>26</sup>, non attribuisce quindi un incremento patrimoniale al socio, ma conferisce ulteriori e diversi vantaggi<sup>27</sup>. In base alla tipologia di cooperativa, questo si potrà manifestare attraverso la fornitura di un servizio o di un bene a condizioni migliori di quelle di mercato e alla stessa maniera sarà possibile ottenere una migliore remunerazione dell'attività lavorativa rispetto alla media rinvenibile nel mercato del lavoro, attraverso appunto l'attribuzione di un ristorno a fine esercizio<sup>28</sup>.

Fatte queste brevi ma necessarie premesse sulle quali ci soffermeremo in maniera più approfondita nei prossimi paragrafi, si può concludere giungendo ad una definizione di cooperativa, la quale può essere intesa come *“un'associazione autonoma di persone che si uniscono volontariamente per soddisfare i propri bisogni economici, sociali e culturali e le proprie aspirazioni attraverso la creazione di un'impresa a proprietà comune e controllata democraticamente”*<sup>29</sup>.

Da tale quadro emergono in tutta evidenza i diversi aspetti che caratterizzano la cooperativa e che la distinguono dalla società ordinaria, basti pensare all'importanza del rispetto dei principi sopra elencati e posti a fondamento della disciplina, in linea con i valori sociali e la democraticità tipici della società mutualistica.

## 2. L'EVOLUZIONE DELLO SCOPO MUTUALISTICO NELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

Dopo aver dato una definizione di cooperativa attraverso l'esame delle caratteristiche e dei principi fondamentali della stessa che la distinguono dalla società ordinaria, si passa ora ad analizzare la nascita e lo sviluppo della cooperativa con particolare riferimento all'evoluzione dello scopo mutualistico.

In primo luogo va precisato che le prime cooperative compaiono sin da quando la civiltà ha conosciuto lo sviluppo culturale e sociale ma soprattutto economico. L'esigenza fu sentita *in primis* dai contadini che furono spinti a unirsi per facilitare la produzione e la vendita di beni e servizi necessari al proprio sostentamento, eliminando in tal modo la figura degli intermediari, e conseguentemente una spesa rilevante<sup>30</sup>.

---

<sup>24</sup> Schirò, *op. cit.*, 31.

<sup>25</sup> Vedi *infra* Cap.3.

<sup>26</sup> Associazione Preite, *op. cit.*, 308.

<sup>27</sup> Turano, Gentili, *Società cooperative: Manuale con formulario per amministratori sindaci e consulenti*, Milano, 2002., 4.

<sup>28</sup> Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai d. lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di) Buonocore, Torino, 2003, 240 ss; Bassi, *Società cooperative*, (a cura di) Presti, *cit.*, 4; Bassi, *Le società cooperative*, *cit.*, 21.

<sup>29</sup> [www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it).

<sup>30</sup> Ceccherini, Schirò, *Società cooperative e mutue assicuratrici in Rif. dir. soc* (a cura di) Lo Cascio, Milano, 2003, 3.

La nascita della prima cooperativa risale al 1844 in Gran Bretagna, a Ronchdale, un sobborgo di Manchester<sup>31</sup>; essa fu concepita come l'associazione di un gruppo di operai tessili disoccupati e privi di cibo che diedero vita ad un proprio programma lavorativo il cui obiettivo era assicurarsi un maggior benessere con conseguente miglioramento della propria situazione sociale. Conferirono un capitale sociale per la costruzione di un magazzino, l'acquisto di un certo numero di alloggi per i propri lavoratori e dei fondi da coltivare, dando così avvio alla coltivazione, produzione e trasformazione di tutti quei beni ritenuti necessari.

Punto focale di tale pratica era e lo è ancora oggi, garantire ai propri lavoratori un vantaggio economico attraverso la produzione di beni e servizi ovvero occasioni di lavoro a condizioni più vantaggiose di quelle che si possano trovare nel mercato.

La cooperativa, come già detto nel paragrafo precedente, si differenzia dalla società ordinaria non per lo scopo-mezzo, ossia lo svolgimento in comune di un'attività economica<sup>32</sup>, bensì nel fine, che non è la creazione di un lucro da dividere tra i soci ma quello di garantire un risparmio di spesa o un maggior guadagno ai propri soci<sup>33</sup>. Per quanto riguarda la nascita della cooperativa in Italia, a differenza degli altri paesi europei, essa non fu mai favorita e bisogna attendere la seconda metà del 1800 quando sorsero le prime cooperative italiane<sup>34</sup> con lo scopo di favorire il consumo di beni e servizi da parte dei contadini che versavano in condizioni di vita estreme, basandosi appunto sul modello cooperativo nato a Ronchdale<sup>35</sup>.

Ad ogni modo un riconoscimento legale si ottenne solo con l'entrata in vigore del codice di commercio del 1882 la c.d. "legge sul commercio" che comunque non individuava, come già accennato al paragrafo precedente, alcuna disciplina specifica sulla cooperazione e l'omessa definizione della mutualità derivava da una scelta del legislatore, il quale riteneva la cooperativa un fenomeno economico e non una materia giuridica, comportando così l'assenza di una regolamentazione<sup>36</sup>.

In particolare, le norme del codice di commercio ponevano l'accento sulla differenza tra impresa cooperativa e impresa ordinaria, disponendo la non soggezione della cooperativa alle procedure concorsuali ed alle agevolazioni di vario genere. Tale disciplina si presentava frammentaria e presto determinò il sorgere di alcuni dubbi in merito alla commerciabilità della cooperativa, in quanto era incompatibile la presenza di un'attività commerciale, soprattutto con soggetti terzi non soci<sup>37</sup>, senza la realizzazione di un lucro, andando così a sabotare lo scopo mutualistico che distingue la società cooperativa dalle società lucrative<sup>38</sup>.

---

<sup>31</sup> Il movimento cooperativo esisteva già da parecchi secoli, quale rozza forma di collaborazione fra individui, per raggiungere un obiettivo comune; ma solamente a Ronchdale vi fu la prima vera e propria organizzazione del lavoro con la redazione di quello sarebbe stato un atto costitutivo.

<sup>32</sup> La cooperativa si differenzia dalle altre tipologie di società per la Gestione del servizio, attraverso la quale svolge l'attività a favore dei propri soci e non per i soggetti terzi, collocandosi così in una posizione marginale del mercato libero.

<sup>33</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *Cooperative, Disciplina civilistica e fiscale. Adempimenti contabili*, Milano, 2004, 5.

<sup>34</sup> [www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it).

<sup>35</sup> Il modello sottointeso si riferisce ai principi cooperativi che ritroviamo nella "Dichiarazione di Identità Cooperativa Approvata dal XXXI Congresso dell'Alleanza Cooperativa Internazionale, Manchester, 1995" e che derivano proprio dalla visione dei tessitori di Ronchdale.

<sup>36</sup> Ceccherini, *Natura giuridica ed elementi costitutivi della società cooperativa*, in *Trattato di diritto privato diretto da Bessone*, Torino, 1999, XVIII, 5.

<sup>37</sup> In realtà saranno ammesse anche le attività con i terzi non soci salvaguardando il carattere mutualistico della società.

<sup>38</sup> Buonocore, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, 38 s.

Basti pensare che il carattere qualificante della cooperativa risiede nel fatto che la propria attività risulta essere a favore dei soci, destinatari di un risparmio di spesa nelle cooperative di consumo ovvero di una maggior remunerazione derivante dall'attività svolta nelle cooperative di lavoro e produzione.

In tale contesto compare il ristorno, di cui parleremo nel capitolo 3, che configura la “monetizzazione del vantaggio mutualistico”; il ristorno infatti si configura quale differenza tra il prezzo pagato per l'acquisto del prodotto cooperativo e il costo effettivamente sostenuto dalla cooperativa. Esso praticamente si distingue dall'utile a fine anno percepito dai soci appunto perché non è proporzionato al capitale investito bensì è ragguagliabile alla fruizione del servizio offerto dalla cooperativa<sup>39</sup>.

Il problema che fu sollevato non trovò fondamento dato che, se si procede ad attività economiche con terzi non soci, ciò non va a pregiudicare il carattere mutualistico della cooperativa, a patto che si rispettino alcune limitazioni in merito alla distribuzione degli utili ed all'accantonamento di una parte di questo alle riserve indivisibili, ciò con lo scopo di preservare il carattere mutualistico della cooperativa e mantenerne così la qualifica<sup>40</sup>.

Sarà proprio per tali problemi, causati soprattutto da una disciplina così incompleta, che negli anni che vanno dai primi del novecento fino all'entrata in vigore del codice civile del 1942, il sistema giuridico italiano vede una proliferazione di provvedimenti e leggi speciali volte a disciplinare la cooperativa ed i connessi requisiti, garantendone così il carattere mutualistico con la possibilità di poter usufruire delle agevolazioni previste.

A tal proposito basti pensare alla L. 31 maggio 1903, n. 254 e alla L. 2 gennaio 1905, n. 5, disciplinanti l'edilizia popolare, come pure la L. 7 luglio 1907, n. 526, portanti disposizioni a “favore delle piccole società cooperative agricole e delle piccole associazioni agricole di mutua assicurazione<sup>41</sup>”, le quali disporranno la possibilità di appaltare lavori<sup>42</sup> pubblici a cooperative e consorzi di cooperative.

Suddette leggi speciali porteranno nuovi elementi per distinguere la cooperativa dalle altre società ordinarie, quali ad esempio il ristorno, che verrà corrisposto a fine anno a ciascun socio quale remunerazione dovuta alla fruizione<sup>43</sup> del servizio reso dalla cooperativa; inoltre avremo l'introduzione di un numero minimo di soci e l'istituzione, se pur approssimativa, del principio che diverrà quello della porta aperta.

Inoltre, a causa della proliferazione delle cooperative nel territorio italiano<sup>44</sup> venne introdotta nel codice civile una disciplina più ordinata e strutturata la quale rimandava la disciplina della cooperativa alla normativa propria della società per azioni, rinviando, inoltre, anche alle leggi speciali<sup>45</sup>.

Furono, altresì, emanate importanti direttive che riguardavano la promozione e la tutela della cooperativa e si iniziò a guardare alla cooperativa come mezzo per il rilancio di importanti economie depresse. In particolare

---

<sup>39</sup> Associazione Preite, *Il nuovo diritto delle società. Società di capitali e cooperative*, (a cura di) Olivieri, Presti e Vella, Bologna, 2003, 307 s.

<sup>40</sup> Bassi, *Le società cooperative*, Torino, 1995, 5.

<sup>41</sup> Buonocore, *op. cit.*, 44 s.

<sup>42</sup> Ulteriore novità fu soprattutto l'obbligo d'iscrizione nel registro prefettizio delle cooperative aspiranti appalti pubblici, dandone così un riconoscimento ufficiale.

<sup>43</sup> Il ristorno si distingue nettamente dagli utili derivanti dall'attività economica delle società ordinarie, il primo remunera un vantaggio di spesa conseguito grazie alla fruizione del servizio cooperativo, i secondi remunerano il capitale investito.

<sup>44</sup> Si pensi che dal 1900 al 1921 si è passati da 2000 a 21500 cooperative.

<sup>45</sup> Frau, *La coop non sei tu. La mutazione genetica delle Coop: dal solidarismo alle scalate bancarie*, 2010.

si introdusse per la prima volta il concetto di mutualità come vero e proprio elemento distintivo della cooperazione<sup>46</sup>.

Il concetto mutualistico enunciato nel codice civile implicava che la cooperativa nascesse nel momento in cui tutti i soci manifestassero la propria volontà di divenirne utenti e che la stessa attività fosse svolta a vantaggio degli stessi operatori. Il tentativo di riordinare tale materia riuscì solo in parte, in quanto disposizioni di portata così generale non tennero conto di esigenze ben diverse da un settore merceologico ad un altro.

Ad ogni modo il primo grande intervento è avvenuto con il D.Lgs. capo. prov. Stat. 4 dicembre 1947, n. 1577, conosciuto come legge Basevi, dal nome del suo autore, esponente di spicco del movimento cooperativo di quegli anni.

Tale legge fu creata per fungere da tampone temporaneo alle mancanze normative della legge preesistente al fine di evitare strumentalizzazioni, “diverrà invece l’asse portante della legislazione cooperativa”<sup>47</sup>. Le innovazioni introdotte dalla suddetta legge, riguardo il concetto della mutualità, inizialmente risultarono avere soprattutto portata tributaria, ma vennero in seguito impiegate come riferimento civilistico<sup>48</sup>.

Le innovazioni ivi contenute si possono ricondurre a due punti fondamentali, il primo riconducibile alla possibilità di includere nella cooperativa soggetti non interessati allo scambio mutualistico. Necessità avvertita soprattutto in ambito tecnico ed amministrativo, consentendo così il buon funzionamento della cooperativa, dotandola di una professionalità al pari delle altre società ordinarie, raggiungendo in tal modo un maggior grado competitivo e la conseguente sopravvivenza nel mercato<sup>49</sup>.

Il secondo punto è riferibile all’introduzione delle c.d. clausole mutualistiche, che circoscrivono la lucratività dei soci<sup>50</sup> e che portano alla differenziazione della cooperativa a mutualità pura, la quale gode di un regime fiscale agevolato, da quella a mutualità spuria.

Le clausole contenute nell’art. 26 della legge Basevi<sup>51</sup> andarono a costituire il testo normativo dell’attuale art. 2514, comma 1, c.c., infatti il nuovo quadro disegnato, anche se emanato con urgenza e con carattere transitorio, non risultò essere rassicurante e in linea coi principi di unitarietà del fenomeno cooperativo, risultanti dalla normativa fino a quel momento adottata, a causa del nuovo sistema dualistico introdotto<sup>52</sup>. Inoltre, il mancato richiamo alla funzione sociale propria della cooperativa, come indicato nell’art. 45 Cost., portava a “frantumare l’unità concettuale del requisito della mutualità”<sup>53</sup>.

---

<sup>46</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 5.

<sup>47</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 293.

<sup>48</sup> Buonocore, *op. cit.*, 97 ss;

<sup>49</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 7 ss; Minervini, *Imprese cooperative e trasferimento d’azienda*, Milano, 1994, 127 s.

<sup>50</sup> Cusa, *op. cit.*, I, 34 ss; Turano, Gentili, *Società cooperative: Manuale con formulario per amministratori sindaci e consulenti*, Milano, 2002, 4 s.

<sup>51</sup> D.lgs. CPS 14 dicembre 1947, Art. 26, n. 1577, dispone che: "Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole: - divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; - divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale; - devoluzione ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione del patrimonio residuo in caso di liquidazione, dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi eventualmente maturati".

<sup>52</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 158 ss.

<sup>53</sup> Buonocore, *op. cit.*, 99.

Tale disposizione introduce anche altri tre elementi di notevole portata. La prima riguarda l'istituzione del registro prefettizio delle cooperative e dello schedario generale della cooperazione, all'interno del quale la cooperativa provvederà alla propria iscrizione, la mancata iscrizione comporterà la perdita del diritto alle agevolazioni fiscali previste<sup>54</sup>.

E' stato poi creato un sistema di vigilanza per le società cooperative, successivamente riformato dal D.Lgs. 220/2002, il quale attribuisce al ministero delle attività produttive, con la possibilità di avvalersi delle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, la verifica della correttezza e il possesso dei requisiti per l'appartenenza alla categoria cooperativa, attraverso apposite ispezioni ordinarie e straordinari<sup>55</sup>.

Infine, è stata disposta la creazione di particolari commissioni per la direzione del movimento cooperativo, quale la commissione centrale delle cooperative e le commissioni provinciali di vigilanza<sup>56</sup>.

Da notare anche le disposizioni che circoscrivono i requisiti dei soci nelle cooperative di lavoro<sup>57</sup>, in base al quale devono essere lavoratori ed esercitare il mestiere corrispondente alle attività della cooperativa; inoltre non possono essere considerati soci qualora esercitano in altre imprese, per conto proprio, attività identiche o simili a quella della cooperativa. Tali disposizioni sono state previste quale limite alla concorrenza dell'attività svolta, al fine di preservare le conoscenze generate all'interno della cooperativa.

Negli anni successivi si sono avuti ulteriori interventi volti ad innovare la legge appena vista, il primo provvedimento è rappresentato dal la L. 17 febbraio 1971, n. 127, che costituiva una sorta di miniriforma della legge Basevi. Questo prevedeva la regolamentazione di alcuni aspetti non considerati in precedenza, quali ad esempio l'iscrizione nel registro prefettizio e nello schedario generale della cooperazione, il quale oggi costituisce un vero e proprio onere societario<sup>58</sup>. Inoltre è stato previsto lo snellimento delle procedure di costituzione e modificazione dell'ammissione di socio.

Pertanto con la legge Basevi<sup>59</sup> venne chiarito nuovamente il contenuto dello scopo mutualistico e si ebbe il riconoscimento della "*funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata*". Tuttavia l'art. 45 Cost., pur dettando una serie di norme formali per le società cooperative<sup>60</sup>, non affrontava il problema di una definizione nuova e univoca del concetto di mutualità. Fu così, che successivamente per approdare ad una disciplina più completa e ordinata che chiarisse la definizione di mutualità, si è dovuto attendere la riforma del 2003. Basti pensare che l'art. 2511 c.c. non dà una definizione della mutualità ma indica solamente che "*le imprese che hanno scopo mutualistico possono costituirsi come società cooperative*"<sup>61</sup>.

---

<sup>54</sup> Romano, Mosconi, *La piccola società cooperativa: costituzione, adempimenti contabili e fiscali. Formulario*, 1998, 121.

<sup>55</sup> Associazione Preite, *op. cit.*, 323; Campobasso, *Manuale di diritto commerciale*, Utet, 2003, 221.

<sup>56</sup> Buonocore *op. cit.*, 97 s.

<sup>57</sup> D.lgs. CPS 14 dicembre 1947, n. 1577, art. 23.

<sup>58</sup> Paolucci, *Le società cooperative*, Milano, 1999, 53.

<sup>59</sup> D. l. CPS 14 dicembre 1947, n. 1/577 "*Provvedimenti per la cooperazione*", Pubblicato sulla G. U. 22 gennaio 1948.

<sup>60</sup> Buonocore, *op.cit.*, 49.

<sup>61</sup> Art. 2511 c.c. del '42.

Ma prima di passare alla riforma del 2003, merita fare un cenno ad altre due tappe fondamentali che furono, *in primis* la L. 59/1992, la quale dispone "*Nuove norme in materia di società cooperative*", che apportò interventi più considerevoli in materia cooperativa, toccando diversi ambiti. Essa introdusse i fondi mutualistici<sup>62</sup>, destinati a promuovere lo sviluppo del movimento cooperativo e i quali obbligano la cooperativa a versare annualmente parte dei propri profitti nella misura del 3%.

Vennero, inoltre, introdotte ulteriori categorie di soci che potevano far parte della compagine societaria, infatti alla tradizionale figura del socio cooperatore, che ha come fine ultimo quello mutualistico, si affiancava il socio sovventore<sup>63</sup>, che come definito nella disciplina propria delle società per capitali, ha finalità lucrativa. Troviamo poi il socio finanziatore<sup>64</sup> che detiene delle partecipazioni di varia natura nella cooperativa.

Il secondo importante intervento, si è avuto con la legge delega del 3 ottobre 2001, n. 366<sup>65</sup> la quale dispone il riconoscimento della funzione sociale della cooperativa, distinguendola dal concetto mutualistico; infatti, mentre l'attività esercitata dalla cooperativa ha come fine ultimo quello sociale, la mutualità diviene invece il mezzo per la realizzazione di questo.

Con tale legge ci si è comunque assicurarsi che venissero rispettati alcuni punti fondamentali quali:

- salvaguardare il perseguimento della funzione sociale delle cooperative, attraverso la gestione del servizio a favore dei soci cooperatori;
- definire la cooperativa costituzionalmente riconosciuta per mezzo del requisito della prevalenza;
- disciplinare inoltre la cooperazione costituzionalmente riconosciuta;
- favorire la partecipazione dei soci cooperatori alle delibere assembleari e rafforzarne gli strumenti di controllo;
- riservare l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolato alle società cooperative costituzionalmente riconosciute.

I principi direttivi, così descritti al suo interno, hanno il compito di "*garantire la promozione, la crescita e la competitività delle imprese cooperative, attraverso anche ad un accesso agevolato al mercato dei capitali*"<sup>66</sup>.

Il punto focale di tale legge sta però nella ridefinizione del concetto mutualista, sottolineandone la distinzione con la più generale funzione sociale. E' prerogativa di tutte le cooperative l'adempimento di quest'ultima, raggiungibile attraverso lo scopo mutualistico che ne diviene dunque lo strumento ideale<sup>67</sup>.

---

<sup>62</sup> Tale provvedimento aveva il compito da un lato di rafforzare il concetto di mutualità descritto nel codice, dall'altro di favorire il la nascita di nuove cooperative.

<sup>63</sup> Al socio sovventore che apporta capitale di rischio spetta un corrispettivo patrimoniale negli utili e un potere di controllo sulla gestione dell'attività.

<sup>64</sup> La funzione del socio finanziatore viene detta di patrimonializzazione e si configura come un semplice prestito che verrà restituito aumentato dei relativi interessi.

<sup>65</sup> L. 3 ottobre 2001, n. 366, art. 6: "*Delega al Governo per la riforma del diritto societario*", pubblicata nella *G.U.* 8 ottobre 2001.

<sup>66</sup> Sandulli, Santoro (a cura di), *Società cooperative: Artt. 2511-2548 cod. civ. in Rif. soc.: commentario del D. lgs. 17 gennaio 2003*, Torino, 2003, 3 ss; Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 12 ss.

<sup>67</sup> Piantoni, *La Cooperativa a mutualità prevalente. Integrazione fra imprese e distretti industriali, in confcooperative*, Bergamo, 16; Rizzi (a cura di), *La riforma del diritto societario per le cooperative: testi normativi coordinati con la relazione ministeriale e primi commenti*, Milano, 2003, 229 ss.

La legge delega porterà alla distinzione di due particolari fattispecie di cooperative, quelle a mutualità prevalente<sup>68</sup>, le quali svolgono la propria attività prevalentemente in favore dei propri soci ovvero si avvalgono, nello svolgimento della propria attività, prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci<sup>69</sup>.

La cooperativa a mutualità prevalente verrà disciplinata in base ai principi sovraesposti, proteggendo il perseguimento dello scopo mutualistico e valorizzandone i relativi istituti. Sarà grazie alla presenza della prevalenza che la cooperativa acquisirà il diritto all'applicazione delle "agevolazioni ed i privilegi in campo fiscale, finanziario, previdenziale e creditizio"<sup>70</sup>. Accanto a tale tipologia di cooperativa si affianca la cooperativa diversa, la quale non opera in prevalenza con propri soci. La legge delega, al fine di delimitare le due categorie di cooperativa, individua dei limiti tecnici<sup>71</sup> che identificano una soglia minima di prevalenza dell'attività, volta ad individuare le cooperative a mutualità prevalente.

Ad ogni buon conto, la maggiore novità in materia è rappresentata dalla su citata riforma del diritto societario (D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) che ha il merito di aver accorpato numerose disposizioni contenute in maniera frammentata nelle menzionate leggi finendo così per costituire, se non proprio un testo unico sulla cooperazione, il più organico plesso giuridico di norme che riguardano tale materia<sup>72</sup>.

Ed è proprio con tale riforma che viene concepita meglio la funzione mutualistica della cooperativa. Si tiene a precisare, come sopra detto, che tale riforma nasceva da un'esigenza sentita da tempo considerando la scarsa attenzione posta dal legislatore del '42 nei confronti di tale disciplina. Si trattava, infatti, di una materia frammentaria e confusa, la quale rinviava a ulteriori disposizioni, senza però una precisa e ben definita strutturazione<sup>73</sup>. In tale disordinata ed incompleta situazione, sarà affidato all'ordinamento italiano l'importante compito di favorire e sostenere lo sviluppo del movimento cooperativo.

Alla luce di quanto detto, risulta evidente come la cooperativa col passare degli anni abbia assunto sempre maggiore importanza nello scenario economico nazionale, elevando la sua funzione sociale di crescita e sviluppo di aree e settori depressi del territorio italiano. Purtroppo la mancanza di una normativa completa ed esauriente ha posto la cooperativa ai margini della nostra economia<sup>74</sup>.

---

<sup>68</sup> In base ai requisiti richiamati dal d.p.r. 29 settembre 1973, art. 14, n. 601: "*Le agevolazioni previste in questo titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione. I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del d.lgs. 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi*".

<sup>69</sup> Turano, Gentili, *op. cit.*, 9 s.

<sup>70</sup> Sandulli, Santoro, *op. cit.* 5.

<sup>71</sup> La prevalenza si ottiene secondo criteri quantitativi definiti nel codice civile; l'art. 2513 c.c. dispone che i ricavi dalle vendite verso i soci siano superiori al 50% del totale ricavi; il costo del lavoro dei soci sia superiore al 50% del costo totale del lavoro; il costo della produzione per servizi ricevuti da soci o beni conferiti sia superiore al 50 % del totale dei conferimenti.

<sup>72</sup> G. Campobasso, *Manuale di diritto commerciale*, Utet, 2003, p. 336.

<sup>73</sup> L'art. 2525 c.c. previgente la riforma del 2003 rimandava la legittimazione ad una serie di disposizioni appartenenti alle società per azioni "*Alle società cooperative si applicano in ogni caso le disposizioni riguardanti i conferimenti (c.2342) e le prestazioni accessorie (c.2345), le assemblee (c.2363), gli amministratori(c.2380), i sindaci (c.2397), i libri sociali (c.2421)), il bilancio (c.2423) e la liquidazione delle società per azioni (c. 2450), in quanto compatibili con le disposizioni seguenti e con quelle delle leggi speciali*".

<sup>74</sup> Bonfante, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, in *Quad. giur. Com.* Milano, 1984, 3.

Ebbene, la suddetta riforma societaria, organica ed unitaria, ha dato una maggior regolamentazione alla materia cooperativa<sup>75</sup>.

Difatti, la normativa della cooperativa, oggi vigente, deriva proprio dall'evoluzione di questa moltitudine di provvedimenti, basti pensare dapprima al codice di commercio del 1882 e successivamente al codice civile del '42, che assieme a tutte le ulteriori e successive disposizioni porterà all'emergere di una disciplina più strutturata e completa, la quale prevede un sistema dualista<sup>76</sup> che riconosce la distinzione tra cooperativa a mutualità prevalente e cooperativa diversa<sup>77</sup>. Il sistema così inteso fu la base di un più ampio progetto legislativo volto a dare rilievo alla disciplina della cooperativa.

Grazie alla riforma, si è approdati ad una migliore definizione di mutualità, la quale sarà essenziale in tutte le cooperative, in quanto prerogativa principale per il mantenimento di suddetto titolo, ma verrà affiancata anche dal concetto di lucratività<sup>78</sup>, previsto per le cooperative diverse, le quali manterranno il carattere mutualistico, ma svolgeranno la propria attività anche con soggetti terzi.

Tale soluzione è stata voluta soprattutto per promuovere interessi imprenditoriali ed economici diversi ma pur sempre riconducibili ad un fine mutualistico<sup>79</sup>. Da una parte vi è, infatti, la presenza di piccole cooperative finalizzate al soddisfacimento degli interessi dei propri soci, secondo le modalità proprie della cooperativa, dall'altro lato vi sono, invece, le cooperative più grandi che, seppur caratterizzate da un fine mutualistico, hanno quale priorità la salvaguardia della competitività, caratteristica propria delle società lucrative<sup>80</sup>.

Relativamente, invece, alla nozione di cooperativa a mutualità prevalente, sulla quale si tornerà nel paragrafo successivo, essa viene fornita dall'art. 2512 c.c. che dispone i requisiti necessari alla cooperativa per mantenere il carattere prevalente della propria attività, a seconda della tipologia di scambio mutualistico intrattenuto. Il calcolo della prevalenza viene fatto in maniera analitica in base alla mole di attività svolta<sup>81</sup>, ai sensi dell'art. 2513 c.c. Tale sistema ha però approntato un dibattito<sup>82</sup> sulla reale correttezza nell'applicazione di un metodo discriminatorio per le cooperative più grandi, in quanto potrebbe provocare la perdita della prevalenza. Infatti tale tipologia di società, pur interessata allo svolgimento di un'attività mutualistica, è costretta per motivi competitivi a non rispettare i limiti previsti per le cooperative a mutualità prevalente, perdendo così il diritto alle agevolazioni tributarie previste.

Proseguendo, l'art. 2514 c.c. definisce i requisiti statutarî che la cooperativa deve necessariamente rispettare al fine di mantenere la prevalenza mutualistica. Tale disposizione impronta dei limiti quantitativi nella distribuzione degli utili, nella remunerazione degli strumenti finanziari e nell'indivisibilità delle riserve, anche

---

<sup>75</sup> D.lgs 6/2003, in attuazione della legge delega del 3 ottobre 2001.

<sup>76</sup> Il concetto dualista posto in essere dalla riforma del 2003 differisce dal concetto del codice civile del '42 che prevedeva la distinzione tra cooperative a responsabilità illimitata e cooperative a responsabilità limitata.

<sup>77</sup> Ciò comporterà una discriminazione nella possibilità di usufruire delle agevolazioni concesse.

<sup>78</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 5.

<sup>79</sup> Oppo, *Futuro della cooperativa e futuro della cooperazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1991, I, 9.

<sup>80</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 3.

<sup>81</sup> L'art. 2513 c.c. definisce che la prevalenza, adeguatamente documentata dagli amministratori, rispetti i seguenti limiti:

- i ricavi delle vendite verso i soci siano superiori al 50 % del totale delle vendite;
- il costo del lavoro dei soci sia superiore al 50% del totale del costo;
- il costo di produzione per servizi ricevuti dai soci sia superiore al 50% del totale.

<sup>82</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 25.

in caso di scioglimento della società. Se ne evince la natura strettamente lucrativa, predisponendo che la cooperativa non distribuisca utili ai propri soci ma che siano trattenuti nel circuito mutualistico, consentendole così di usufruire delle agevolazioni fiscali previste.

Nel caso delle cooperative a mutualità non prevalente, fermo restando la presenza dello scopo mutualistico, si presenta il problema di determinare il limite minimo di mutualità che deve essere garantito al fine di conservare il suddetto titolo. Infatti, non sono sottoposte ai divieti di distribuzione pocanzi visti, ma rimane comunque la necessità di dare la precedenza all'attività svolta nei confronti dei soci<sup>83</sup>.

Pertanto, si può affermare che la suddetta riforma del 2003 ha sostituito solo in parte la disciplina preesistente in materia di cooperazione, mantenendo inalterata la già esistente legislazione speciale e dando una maggiore strutturazione ad un sistema normativo complesso e soggetto a molteplici abusi, data appunto la presenza di alcune lacune normative<sup>84</sup>.

Da tale intervento ne è derivata conseguentemente una struttura gerarchica nelle fonti normative<sup>85</sup>, che vede la Carta Costituzionale<sup>86</sup> al vertice, seguita dalla normativa ordinaria<sup>87</sup>, completata dalle varie leggi speciali e settoriali regolanti tale materia, e infine dai regolamenti regionali e dalle direttive comunitarie<sup>88</sup>.

Relativamente al dettato costituzionale, va precisato che la Costituzione sostiene e garantisce lo svolgimento delle attività lavorative, che si manifestano in primo luogo attraverso i rapporti economici tra individui<sup>89</sup>.

Vengono tutelate, in generale, tutte le forme di collaborazione volte alla creazione di un valore economico, e in particolare l'art. 45 Cost. si sofferma sull'associazione di più persone per lo svolgimento di un'attività economica<sup>90</sup> attraverso la società cooperativa, configurandolo come "*strumento ideale di elevazione del soggetto umano*"<sup>91</sup>.

Se ne deduce che l'art. 45 Cost. dovrebbe avere un carattere sovrano rispetto a tutto l'ordinamento italiano, ma si riduce invece ad un semplicemente, seppur indispensabile, ruolo rappresentativo.

Diviene così deputato al fondamentale compito di descrivere l'unitarietà del fenomeno cooperativo, definendone il carattere mutualistico dell'attività che viene svolta nella cooperativa.

Suddetto articolo dispone che "*la Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità*". Sottolinea così il carattere inscindibile della cooperativa, nonostante l'ordinamento italiano preveda l'esistenza di una diversificazione fra due tipi diversi di cooperativa, ci riferiamo al sistema dualista che distingue la cooperativa agevolata da quella non agevolata, ma pur sempre riconducibili entrambe alla disciplina unitaria delle cooperative<sup>92</sup>.

---

<sup>83</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 7.

<sup>84</sup> Campobasso, *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, 2004, 223.

<sup>85</sup> Bonfante, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, Milano, 1984, 17 s.

<sup>86</sup> Art. 45 Cost.

<sup>87</sup> Art. 2511-2548 c.c., Titolo VI: "*Delle imprese cooperative e mutue assicuratrici*".

<sup>88</sup> La società cooperativa europea disciplinata dal regolamento CE 1435/2003, 22 luglio 2003.

<sup>89</sup> Bassi, *op. cit.*, 103 ss.

<sup>90</sup> Galgano, *Società cooperative e scopo mutualistico*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, I, 278.

<sup>91</sup> Buonocore, *op. cit.*, 69.

<sup>92</sup> Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai d. lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di) Buonocore, Torino, 2003, 236.

Con il termine “*La Repubblica*”, il costituente ha voluto proprio evidenziare l’importanza della cooperazione e la conseguente funzione sociale “incaricando non solo il potere legislativo bensì tutti e tre i poteri statali alla tutela e promozione della cooperativa”<sup>93</sup>.

Si rende necessario, infatti, valutare la dimensione sociale del fenomeno, tant’è che il legislatore non ha ignorato l’importanza storica del fenomeno cooperativo, che ha rappresentato un formidabile impulso all’economia nazionale, nel passato come pure nel presente, ma stabilisce e riconosce che il requisito primo di tutte le cooperative si manifesta nel principio mutualistico che caratterizza ciascuna cooperativa.

Si sottolinea, inoltre, l’importanza che la cooperativa, alla stessa maniera della società ordinaria, si forma dalla libera e cosciente associazione di una pluralità di soggetti che perseguono non la realizzazione di un profitto personale, come avviene per le altre società, ma il raggiungimento di un ben economico comune<sup>94</sup>, configurandone così, come già accennato, la funzione sociale<sup>95</sup>. La stessa Corte Costituzionale<sup>96</sup>, riconosce la protezione costituzionale della cooperativa, nonostante le si attribuisca una tutela superiore rispetto a quella riservata alle categorie più deboli che invece dovrebbero avere un assistenzialismo maggiore; tali perplessità vengono superate nel momento in cui si giustifichi tale protezione in quanto la cooperativa svolge un’attività organizzativa rivolta alla realizzazione della funzione sociale maggiormente rispetto alle altre società ordinarie, anche se appartenenti alle categorie più deboli<sup>97</sup>.

La Costituzione rappresenta, quindi, il presupposto della disciplina della cooperazione e il riconoscimento costituzionale ne attribuisce la massima rilevanza giuridica, ma è anche vero che non dà una definizione completa ed esauriente del concetto di mutualità, come pure non definisce i limiti ed i termini per il quale si possa delineare il confine tra attività speculativa ed attività mutualistica, “lasciando ampi margini a diverse e contrastanti interpretazioni”<sup>98</sup>. Il concetto di mutualità sarà allora “identificabile proprio con la *gestione del servizio* caratterizzata dal carattere di reciprocità”, sarà pertanto attraverso il perseguimento dell’interesse comune che la società presterà servizio ai propri soci e viceversa i soci ad essa<sup>99</sup>.

Nonostante ciò, la mancata delucidazione di tali concetti porterebbe ad un riconoscimento costituzionale delle attività caratterizzanti uno scambio economico, pur non rappresentando carattere mutualistico. In tale sede la semplice gestione del servizio, secondo la quale l’attività della cooperativa è funzione del bene comune dei soci<sup>100</sup>, non coincide più con la nozione di mutualità; sarà affidato tale compito alla normativa ordinaria ed alle leggi speciali dare una chiarificazione di tali concetti<sup>101</sup>.

---

<sup>93</sup> Bassi, *Le società cooperative*, cit. 19 ss; Bonfante, *op. cit.*, 17 ss.

<sup>94</sup> Attraverso la gestione del servizio la cooperativa garantisce condizioni agevolate ai propri soci.

<sup>95</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 13; Vittorio, *Società cooperative e mutue assicuratrici*, (a cura di) Bassi, Torino, 1999, 15.

<sup>96</sup> Corte cost 18 luglio 1989, 408 in *Foro it.*, 1989, I, 2692.

<sup>97</sup> Ceccherini, *op. cit.*, XVIII, 17.

<sup>98</sup> Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai d. lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di) Buonocore, cit., 236; Capo, *La riforma delle società cooperative: commento alla Legge 31 gennaio 1992, n. 59*, (a cura di) Bassi, Milano, 1992, 33 s.

<sup>99</sup> Bassi, *Le società cooperative*, cit. 19 ss.

<sup>100</sup> Bassi, *op. ult. cit.*, 105 ss.

<sup>101</sup> Campobasso, *op. cit.*, 223 s.

In conclusione quindi, si può affermare che l'identificazione della mutualità non si esaurirebbe nella gestione del servizio ma sarebbe espressione delle disposizioni civilistiche<sup>102</sup> che conferiscono il titolo di cooperativa, qualora siano rispettati i requisiti di limitazione dei conferimenti, della ripartizione degli utili, della democraticità attraverso lo strumento di un "voto per testa" e della variabilità del capitale. Sarà in questo modo rispettato il disposto costituzionale della mancanza di speculazione privata nell'esercizio dell'attività cooperativa.

Ebbene, fatto questo *excursus* sulla evoluzione della cooperativa e del relativo concetto mutualistico, si è giunti ad una visione più completa che permette di comprendere meglio il sistema normativo della cooperativa. A tal proposito può essere utile dividere il sistema normativo in quattro grandi blocchi<sup>103</sup>.

Il primo blocco racchiude tutte le disposizioni del codice civile sopra descritte, al quale vanno aggiunte le leggi speciali<sup>104</sup> che regolano gli aspetti generali dell'istituto.

Il secondo blocco trova espressione nelle norme regolanti aspetti e profili particolari, le quali non sono contenute in leggi speciali, come ad esempio la disciplina del fallimento<sup>105</sup>, della parità di trattamento fra uomini e donne<sup>106</sup>, i provvedimenti per il credito e le misure straordinarie per la promozione e sviluppo dell'imprenditoria giovanile nel mezzogiorno<sup>107</sup>.

Il terzo blocco comprende le norme contenute nelle leggi di settore ed i provvedimenti dei singoli settori merceologici, quali ad esempio quelli regolanti le cooperative agricole od edilizie.

Il quarto blocco, infine, è rappresentato da tutte le leggi e le disposizioni regionali.

Per quanto riguarda le disposizioni descritte nel primo blocco, attinenti la normativa generale disciplinante il fenomeno cooperativo, queste si possono trovare nel libro V del c.c. "*Del lavoro*" al titolo quarto "*Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*"<sup>108</sup>.

Le disposizioni ivi contenute divergono in parte rispetto al codice civile del '42 a causa proprio delle leggi di emanazione successiva, ma soprattutto dopo il D.Lgs. n. 6/2003 che ha profondamente modificato, come sopra ampiamente detto, la materia cooperativa.

Nel codice civile odierno viene, infatti, sottolineata l'importanza della caratteristica mutualistica quale elemento indispensabile per il riconoscimento della società cooperativa<sup>109</sup>, ai sensi dell'art. 2511, comma 1, c.c., il quale sancisce che "*le cooperative sono società a capitale variabile<sup>110</sup> con scopo mutualistico*". Ma la riforma non esaurisce qui le sue novità, la nuova disciplina, ai sensi dell'art. 2512 c.c., abbandona il

---

<sup>102</sup> Art. 2511 c.c. ss.

<sup>103</sup> Buonocore, *op. cit.*, 87 ss.

<sup>104</sup> Indichiamo alcune tra le leggi più importanti introdotte prima della riforma del 2003 quali il d.lgs. 14 dicembre 1947 conosciuto come *legge Basevi*, la l. 17 febbraio 1971 e la l. 31 gennaio 1992 n. 59.

<sup>105</sup> R.d. 16 marzo 1942, n. 267: "*Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa*".

<sup>106</sup> L. 9 dicembre 1977, n. 903.

<sup>107</sup> L. 27 febbraio 1985, n. 49: "*Provvedimento per il credito alla cooperazione e misure urgenti di salvaguardia dei livelli di occupazione*".

<sup>108</sup> Art. 2511 - 2548 c.c.

<sup>109</sup> Buonocore, *op. cit.*, 87 ss.

<sup>110</sup> L'art. 2524 co. 2 c.c. stabilisce che il capitale sociale non è determinato in un ammontare prestabilito e la modifica di questo con l'entrata di nuovi soci non comporta la modifica dell'atto costitutivo.

meccanismo dualista tra cooperativa a responsabilità illimitata e responsabilità limitata<sup>111</sup>, andando ad individuare due differenti tipologie di cooperative, le quali si distinguono in base allo svolgimento dell'attività in prevalenza o meno con i propri soci.

Il legislatore ha posto particolare attenzione alla definizione del concetto di mutualità e ha predisposto tutti gli strumenti atti ad individuare le cooperative a mutualità prevalente<sup>112</sup>. Il successivo articolo definisce i requisiti oggettivi per la determinazione della prevalenza<sup>113</sup>, definendo in maniera analitica i limiti quantitativi nei ricavi, nel costo del lavoro e nel costo della produzione<sup>114</sup>, garantendo in questa maniera un criterio dettagliato per la determinazione della prevalenza.

Il successivo art. 2514 c.c. dispone ulteriori limitazioni da rispettare<sup>115</sup>, pena la perdita della prevalenza e delle relative agevolazioni<sup>116</sup>. La differenza principale dalle disposizioni dettate dall'art. 2513 c.c., sta nel fatto che non si limitano a definire il carattere strutturale della cooperativa<sup>117</sup>, bensì determinano “un limite all'intento lucrativo dei soci”<sup>118</sup> arginando così la remunerazione dei capitali investiti.

In particolare, l'art. 2514, comma 1, c.c. disporrà un limite massimo alla distribuzione dei dividendi e alla remunerazione degli strumenti finanziari. Infine, pone il divieto di distribuire le riserve indivisibili fra i soci cooperatori e l'obbligo di devoluzione dell'intero patrimonio sociale ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione in caso di scioglimento della società<sup>119</sup>.

Infine, gli ultimi articoli delle disposizioni generali in materia di cooperazione, in particolare l'art. 2519 c.c.<sup>120</sup> fanno un rinvio della disciplina della cooperativa alle disposizioni appartenenti alle società per capitali, in quanto compatibili.

Conclusivamente, tornando alla riforma del 2003 è possibile affermare che essa allarga il campo giuridico rinviando alle “*norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci*”

---

<sup>111</sup> Definito nell'art. 2511 c.c. del '42: “*Le imprese che hanno scopo mutualistico (cost.45) possono costituirsi come società cooperative a responsabilità illimitata (c. 2513) o limitata (c. 2514) secondo le disposizioni seguenti*”.

<sup>112</sup> Associazione Preite, *op. cit.*, 308.

<sup>113</sup> Art. 2513 co. 1 c.c.: “*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, computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; 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*”.

<sup>114</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 18 ss.

<sup>115</sup> Le c.d. clausole lucrative previste dall'art. 26 della legge Basevi.

<sup>116</sup> Genco, *La riforma cooperativa: note di commento e criteri applicativi sulla legge 31 gennaio 1992, n. 59*, Emilia Romagna, 1992, 18.

<sup>117</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 17 ss.

<sup>118</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 27.

<sup>119</sup> Benni, *Cooperative: tutti gli adempimenti civilistici, amministrativi, fiscali, contabili e previdenziali: aggiornato con la riforma del diritto societario: guida operativa*, Milanofiori, Assago, 2003, 56 s.

<sup>120</sup> Art. 2519 c.c.: “*Alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni.*”

*- L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro”.*

cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro”<sup>121</sup>, e così lo scenario normativo viene completato<sup>122</sup>.

Come si evince dall’esame dei suddetti articoli, il legislatore ha previsto che la disciplina delle cooperative sia rinviata alle disposizioni dettate per la S.p.a., la quale rappresenta quindi “il fisiologico rinvio”<sup>123</sup> di tale materia. Differente è la situazione per i rinvii alla normativa delle S.r.l. che deve essere prevista nell’atto costitutivo della cooperativa<sup>124</sup>, nei casi stabiliti dalla legge. E’ altresì corretto ritenere che alcune norme applicabili alla S.r.l. non possano essere adottate dalla cooperativa che rinvii alla loro disciplina<sup>125</sup>, tra le più importanti deroghe troviamo, infatti, l’art. 2462, comma 2, c.c. riguardante la società con unico socio, come pure le norme riguardanti la costituzione societaria<sup>126</sup> ovvero le conseguenze derivanti dalla mancata esecuzione dei conferimenti<sup>127</sup>. Inoltre, il rinvio alle norme della società per azioni, riguardanti il funzionamento delle assemblee, che legittima il socio a rappresentare un massimo di dieci soci, non può essere applicato nel caso la cooperativa adotti la disciplina delle S.r.l.<sup>128</sup>.

Ulteriori disposizioni in merito al rinvio della disciplina della cooperativa le troviamo nell’art. 2520 c.c., il quale dispone in merito all’applicazione delle leggi speciali, stabilendo che “*le cooperative regolate dalle leggi speciali sono soggette alle disposizioni del presente titolo, in quanto compatibili; la legge può prevedere la costituzione di cooperative destinate a procurare beni o servizi a soggetti appartenenti a particolari categorie anche di non soci*”.

Stando così le cose, è evidente che il legislatore ordinario non riuscirà mai a creare un quadro normativo completo e puntuale, per quanto riguarda ogni singolo aspetto del fenomeno cooperativo, tanto meno considerando le diverse esigenze di ciascun settore merceologico. Sarà compito del legislatore speciale delineare, di volta in volta, gli aspetti più particolareggiati e puntuali di una così vasta disciplina<sup>129</sup>; anzi il “vigente ordinamento ribadisce in modo inequivocabile il primato della legislazione speciale rispetto a quella del codice civile”<sup>130</sup>.

Inoltre, il disposto degli artt. 2519 e 2520 c.c. dispone un meccanismo di rinvii che vanno a completare la normativa della cooperativa delineando così una sorta di gerarchia tra le fonti, che “vede in prima linea le disposizioni delle leggi speciali, seguite dalle disposizioni specifiche del codice civile e poi le disposizioni della società per azioni richiamate dall’art. 2516 c.c.” ovvero della S.r.l. nei casi previsti<sup>131</sup>.

E’ doveroso, in ultima analisi, fare un breve cenno alla legislazione speciale *post* codice civile.

---

<sup>121</sup> Art. 2519 co. 2 c.c.

<sup>122</sup> Ceccherini, Schirò, *op.cit.*, 47 s.

<sup>123</sup> Buonocore, *op. cit.*, 91.

<sup>124</sup> Venturi, *Il nuovo volto della società cooperativa. Principi ispiratori e novità introdotte dalla riforma* in *Rif. dir. soc.*, 2007, 6 ss.

<sup>125</sup> Paolucci, *I contratti di lavoro, in Trattato dei contratti diretto da Rescigno e Gabrielli, Torino, 2000, XII, 333.*

<sup>126</sup> L’art. 2463 c.c. derogato dall’art. 2521 c.c.

<sup>127</sup> L’art. 2466 c.c. derogato dall’art. 2531 c.c.

<sup>128</sup> Paolucci, *op. cit.*, 333.

<sup>129</sup> Petrelli *Studio n. 5379/I. Cooperative e legislazione speciale*, in *Cons. naz. Not.*, 2004, 1 ss.

<sup>130</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 51 ss.

<sup>131</sup> Bassi, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici: Artt. 2511-2548 in Il codice civile. Commentario diretto da Schlesinger*, Milano, 1988, 290.

Ebbene, considerando che la disciplina contenuta nel codice civile risulta essere lacunosa ed incompleta, è emersa la necessità di provvedere all'emanazione di ulteriori leggi che vadano a tamponare ed integrare la normativa già esistente. Tali leggi emanate nel corso degli anni andranno a formare la legislazione speciale che, assieme a quella del codice civile ed ai regolamenti regionali, disciplina l'intera materia delle cooperative. Sorgono però delle controversie in relazione al primato della legiferazione speciale rispetto alle disposizioni contenute nel codice civile, infatti si potrebbe evincere dal disposto dell'art. 2520 c.c., afferente il rinvio alla disciplina speciale, una funzione solamente residuale della normativa codicistica. Tale situazione la si poteva riscontrare nel passato, quando l'emanazione di leggi speciali era un fenomeno eccezionale e sporadico. In seguito però, il sempre maggiore incremento di norme speciali<sup>132</sup>, ha reso necessario procedere a una nuova interpretazione dell'art. 2520 c.c. che definisce dunque la normativa del codice civile quale nucleo fondamentale<sup>133</sup>, mentre le disposizioni extracodicistiche regolano profili particolari e settoriali<sup>134</sup>.

Alla luce della nuova interpretazione si rende necessario identificare due diverse categorie di leggi speciali, nella prima categoria risiedono le norme di carattere generale che si applicano a tutte le cooperative, tra le più importanti<sup>135</sup> vi è la legge Basevi<sup>136</sup>, come pure la L. 17 febbraio 1971 n. 127, la L. 17 luglio 1975 n. 400, la L. 19 marzo 1983 n. 72, la L. 31 gennaio 1992 n. 59 ed infine la disciplina della vigilanza, contenuta nel D.Lgs. 2 agosto 2002 n. 220.

La seconda tipologia inquadra, invece, le disposizioni speciali attinenti particolari settori della cooperazione, le quali introducono ulteriori sistemi normativi; tali vanno a definire dei concetti divergenti della normativa ordinaria, procurando degli effetti aggiuntivi ma comunque facenti riferimento ai principi generali desumibili dal codice civile<sup>137</sup>. In tale categoria possiamo ritrovare tutta la legiferazione che riguarda le particolari tipologie di cooperative<sup>138</sup> sulle quali ci soffermeremo nell'ultimo paragrafo del presente capitolo.

### 3. LA SOCIETÀ A MUTUALITÀ PREVALENTE

La visione della duplice forma della cooperativa pensata dal legislatore del '42, ai sensi dell'*ex art.* 2512 c.c., in base al quale le imprese che hanno scopo mutualistico possono costituirsi come società cooperative a responsabilità illimitata o a responsabilità limitata, viene superata con la successiva riforma del 2003. Attraverso la Legge 3 ottobre 2001, n. 366, il legislatore delegò al governo la riformulazione dell'intero diritto societario, dandone alcune linee guida di massima da seguire<sup>139</sup>.

---

<sup>132</sup> Irti, *Le leggi speciali fra teoria e storia*, in *Età della decodificazione*, Milano, 1999, 76 ss., scrive che: “*Le leggi speciali, hanno creato un ulteriore sistema con propri principi e una propria struttura, per l'appunto un poli-sistema, che non poche volte entrava in conflitto con il sistema codicistico*”.

<sup>133</sup> L'art. 2517 c.c. successivamente alla riforma del 2003 viene sostituito dall'attuale art. 2520 co. 1, c.c.: “*Le cooperative regolate dalle leggi speciali sono soggette alle disposizioni del presente titolo, in quanto compatibili*”. Ribadendo così l'applicazione delle leggi speciali quale integrazione delle disposizioni del codice.

<sup>134</sup> Bonfante, *La nuova società cooperativa*, in *Rif. dir. It.*, Bologna, 2010, 219 ss; Petrelli, *op. cit.*, 3.

<sup>135</sup> Petrelli, *op. cit.*, 4.

<sup>136</sup> D.Lgs. CPS 14 dicembre 1947, n. 1577.

<sup>137</sup> Irti, *op. cit.*, 57 ss.

<sup>138</sup> Petrelli, *op. cit.*, 13 ss.

<sup>139</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 12; Turano, Gentili, *op. cit.*, 9.

Per quanto riguarda la materia cooperativa, i principi generali dettati dal nuovo testo dell'art. 2512<sup>140</sup> c.c. si concentravano sulla distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse<sup>141</sup>. L'art. 5 della legge delega eleva l'importanza indivisibile dello scopo mutualistico caratteristico di tutte le cooperative, sia se queste operino a mutualità prevalente ovvero a mutualità non prevalente<sup>142</sup>; predispone delle norme che ne garantiscano il carattere mutualistico<sup>143</sup> e quindi la spettanza di agevolazioni creditizie, previdenziali e contributive riservate ad entrambe le tipologie<sup>144</sup>.

La distinzione tra le due diverse tipologie di cooperativa, pertanto, altro non è che la conferma dell'unitarietà del fenomeno cooperativo, viene semplicemente riconosciuto alla cooperativa a mutualità prevalente il conseguimento di un'ulteriore categoria di agevolazioni in materia tributaria, viceversa alle cooperative diverse, che si avvicinano alla configurazione delle società lucrative, spettano le stesse agevolazioni di tipo previdenziale e contributivo ad eccezione di quelle tributarie<sup>145</sup>.

Sono sorte delle critiche in merito all'introduzione della cooperativa diversa, che non si ricollegava ai principi tradizionali di mutualità e democraticità costituzionalmente riconosciuti attraverso l'art. 45 Cost.; essa risulta essere indirizzata in maniera maggiore alla remunerazione del capitale conferito piuttosto che alla semplice gestione del servizio, a differenza della "cooperativa a mutualità prevalente caratterizzata dalla remunerazione dell'apporto mutualistico dei soci anziché del capitale"<sup>146</sup>.

Ebbene, l'intenzione del legislatore non era quella di mutare la nozione dello scopo mutualistico concepito fino a quel momento, ma semplicemente di introdurre dei requisiti che potessero distinguere le cooperative veramente meritevoli della protezione fiscale<sup>147</sup>, in quanto basate su una attività d'impresa con connotati non lucrativi, dalle cooperative che realmente si avvicinano ai caratteri delle società lucrative.

La ragione di tale direzione intrapresa dal legislatore è da ricercare nelle mutevoli condizioni del mercato che hanno fatto sorgere l'esigenza della cooperativa di rivolgere la propria attività anche verso i soggetti terzi<sup>148</sup>. Tale flessibilità, che non è mai stata vietata nel codice, ha portato ad intensificare i rapporti con i non soci, garantendo la sopravvivenza della cooperativa. Ma la presenza di rapporti con soggetti che non partecipavano

---

<sup>140</sup> Sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

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

<sup>141</sup> Paolucci, *op. ult. cit.*, 342.

<sup>142</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 39.

<sup>143</sup> L. 3 ottobre 2001, n. 366, art 5 stabilisce alcune norme in merito alla disciplina della cooperativa: il limite massimo di partecipazione del socio cooperatore alla società; il limite minimo del numero dei soci; la variabilità del capitale; il principio "una testa un voto"; il principio di parità di trattamento; l'obbligo di indicazione nell'atto costitutivo dei criteri di ripartizione dei ristorni; la disciplina dei regolamenti mutualistici; la necessaria indicazione nell'atto costitutivo dei requisiti soggettivi dei soci cooperatori; l'obbligo di riportare separatamente in bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci cooperatori; l'obbligo per amministratori e sindaci di specificare nella relazione sulla gestione i criteri seguiti per il conseguimento dello scopo mutualistico.

<sup>144</sup> Associazione Preite, *op. cit.*, 307; Sandulli Santoro, *op. cit.*, 6.

<sup>145</sup> Peptrelli, *op. cit.*, 21.

<sup>146</sup> Venturi, *op. cit.*, 8.

<sup>147</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 59; Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai D. Lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di Buonocore, *cit.*, 236 s.

<sup>148</sup> Capo, *op. ult. cit.*, 105 ss.

allo scambio mutualistico ha portato il legislatore a predisporre di una serie di meccanismi che distinguessero le cooperative più meritevoli<sup>149</sup> da quelle solo formalmente “vestite” da cooperative<sup>150</sup>.

In base alla legge delega n. 366/2001, sulla riforma del diritto societario, il legislatore procede a dettare disposizioni in merito alla cooperativa, le quali ruotano attorno alla distinzione tra “cooperative a mutualità prevalente” e “cooperative diverse”. Viene così introdotto il concetto della prevalenza, attraverso cui si è voluta racchiudere la nozione di cooperativa costituzionalmente riconosciuta in base alla definizione del codice civile del ‘42<sup>151</sup>.

Tale distinzione si coglie soprattutto in riferimento al diverso regime in campo fiscale cui è sottoposta la cooperativa a mutualità prevalente, potendo usufruire di un trattamento privilegiato<sup>152</sup>, in quanto la compressione del lucro, attraverso il rispetto dei requisiti richiesti, evita qualsiasi possibilità di speculazione privata<sup>153</sup>.

Al fine di mantenere il requisito della prevalenza, è necessario che la cooperativa operi in maniera prevalente con i propri soci, ai sensi degli artt. 2512 e 2513 c.c. Nel caso in cui non siano rispettati tali limiti, la cooperativa assumerà la qualifica di cooperativa diversa, fermo restando che dovrà comunque operare anche con i propri soci, altrimenti verrà meno anche la funzione mutualistica. La normativa però non pone un limite minimo di attività con i soci al fine di mantenere la qualifica di cooperativa; si evince comunque che per restare tale, essa debba in ogni caso perseguire lo scopo mutualistico e mantenere i caratteri strutturali previsti, quali il principio della porta aperta e il principio di un voto per testa.

### 3.1 SCOPO MUTUALISTICO

Fin dall’origine, come abbiamo già visto in precedenza, l’uomo è stato spinto a ricercare un miglioramento esistenziale, adottando forme societarie che vadano al di là di quelle che mirano alla semplice realizzazione di un profitto. Nasce così la cooperativa, nella quale “un gruppo di persone si associa per condividere dunque un bisogno, un’esigenza, un obiettivo”<sup>154</sup>.

Si identifica, pertanto, lo scopo mutualistico, mezzo attraverso il quale la cooperativa realizza la propria funzione sociale in cui l’eliminazione dei vari passaggi intermedi, dall’attività di produzione a quella di vendita, permette un notevole risparmio economico<sup>155</sup>. La cooperativa in tale maniera, riesce a remunerare i propri soci attraverso un risparmio nella spesa o una maggior remunerazione del lavoro svolto, “*lo scopo mutualistico rappresenta almeno, secondo il nostro ordinamento giuridico, l’elemento unificante e caratterizzante l’identità di tutte le cooperative*”<sup>156</sup>.

---

<sup>149</sup> Bassi, *Cooperazione e mutualità: contributo allo studio della cooperativa di consumo*, cit., 45 ss.

<sup>150</sup> Zoppini, *ILSOLE24ORE*, in *Dir. prat. Soc.*, 2008, IX, 1 ss.

<sup>151</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 20 s; SCHIRO’, *op. cit.*, 58.

<sup>152</sup> Paolucci, *op. ult. cit.*, 644.

<sup>153</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 60.

<sup>154</sup> [www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it)

<sup>155</sup> Buonocore, *op. ult. cit.*, 4 s; Accociazione Preite, *op. cit.*, 307.

<sup>156</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 29.

È proprio la Costituzione<sup>157</sup>, come abbiamo già visto nei paragrafi precedenti, che per prima dà un riconoscimento alla cooperativa e alla relativa funzione sociale che svolge. Infatti, l'art. 45 Cost. vieta il perseguimento del fine speculativo nello svolgimento dell'attività mutualistica, questo non vuol dire che la cooperativa si limita a svolgere attività solamente con i propri soci, ma al fine di garantire le tutele costituzionali previste per la cooperativa, permette l'attività commerciale con terzi, purché non mirate a creare utili da distribuire tra i soci<sup>158</sup>.

Sarà poi il codice civile del '42 che definirà come elemento identificativo della cooperativa lo scopo mutualistico<sup>159</sup>, confermato dalla relazione ministeriale n. 1025, ricavando un duplice significato, da una parte troviamo il cosiddetto scopo astrattamente mutualistico, che riconosce la libera associazione dei soci e l'interesse a cooperare per il raggiungimento di un bene comune<sup>160</sup>, dall'altra parte troviamo lo scopo concretamente mutualistico, il quale si presenta con l'esigenza che la propria attività si configuri come la gestione del servizio a favore (in prevalenza) dei soci appartenenti alla cooperativa. Garantendo un servizio a condizioni migliori rispetto a quelle di mercato, solo così la cooperativa adempierà alla propria funzione sociale<sup>161</sup>. I soci cooperatori assumeranno in tal modo la doppia veste, sia di fornitori, partecipando alla vita gestionale della cooperativa, sia di utenti, usufruendo dei servizi prodotti da quest'ultima<sup>162</sup>.

Successivamente, ripercorrendo l'*excursus* fatto in precedenza, la legge Basevi dispose ulteriori norme<sup>163</sup> che modificarono il concetto di mutualità attraverso l'introduzione di clausole mutualistiche che pongono un limite alla possibilità dei soci di avere degli intenti lucrativi<sup>164</sup>. E' proprio così che il legislatore ha previsto una maggior tutela alla gestione del servizio a favore dei propri soci, allontanando ogni possibilità di speculazione privata.

Suddetta legge prevede, inoltre, la possibilità di introdurre una quota minoritaria di "operai ausiliari"<sup>165</sup> non interessati allo scopo mutualistico, ma con il compito di garantire il corretto funzionamento amministrativo e tecnico della cooperativa<sup>166</sup>. Viene così garantita una maggior efficienza ed efficacia sia gestionale che operativa, permettendole di avere una ragguardevole competitività e la conseguente sopravvivenza nel mercato. E' stato previsto che la partecipazione di tali elementi amministrativi e tecnici rimanga sempre minoritaria all'interno della cooperativa, non superando il 12%, numero strettamente necessario per il corretto

---

<sup>157</sup> Art. 45 Cost.

<sup>158</sup> Ceccherini, *op. cit.*, 36; Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 12.

<sup>159</sup> La relazione ministeriale definisce lo scopo mutualistico come la vendita di beni o prestazioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione condizioni più favorevoli di quelle che otterrebbero sul mercato.

<sup>160</sup> Bassi, *Le società cooperative*, cit., 21.

<sup>161</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 6 s.

<sup>162</sup> Ceccherini, *op. cit.*, 21.

<sup>163</sup> Il D.Lgs. 1577/47, art 26, prevede: - il divieto di distribuzione di dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale rapportato al capitale effettivamente versato;

- il divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale dell'impresa;

- la devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati a scopi di pubblica utilità.

<sup>164</sup> Cusa, *op. ult. cit.*, 34 ss; Bassi, *op. ult. Cit.*, 19 ss.

<sup>165</sup> Bassi, *Cooperazione e mutualità: contributo allo studio della cooperativa di consumo*, cit., 46.

<sup>166</sup> Cerioli, Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 12.

funzionamento dell'ente<sup>167</sup>. Ulteriore e fondamentale intervento in materia cooperativa, volta ad estendere verso l'esterno la funzione mutualistica, fu l'introduzione dei c.d. fondi mutualistici, una ulteriore misura di tutela, obbligatoria per poter usufruire delle agevolazioni previste per le cooperative.

La Legge n. 59/1992 dispone che i fondi siano costituiti:

- dai versamenti delle cooperative aderenti alla corrispondente associazione per un ammontare pari al 3% degli utili annuali (art. 11, comma 4);
- dai residui di liquidazione degli enti cooperativi (art. 11, comma 5);
- dai finanziamenti dello Stato o di Enti pubblici o da finanziamenti di privati (art. 11, comma 8).

I fondi sono destinati alla promozione dal movimento cooperativo, compito svolto per mezzo di associazioni o società per azioni riconosciute, che gestiscono tali fondi senza scopo di lucro<sup>168</sup>, in riferimento ai disposti della Legge n. 59/1992, art. 11. Suddetti finanziamenti saranno destinati alla costituzione di nuove società cooperative o per l'assunzione di partecipazione in cooperative già esistenti; tale forma di contribuzione obbligatoria è destinata al sistema cooperativo nel suo complesso (c.d. mutualità esterna)<sup>169</sup>.

Il disposto della legge delega n. 366/2001, art. 5, comma 1, lett. a), afferma che la riforma del 2003 dovrà *“assicurare il perseguimento della funzione sociale delle cooperative e dello scopo mutualistico dei soci cooperatori”*. Nonostante le molteplici modifiche introdotte nella disciplina della cooperativa è stato ribadito più e più volte l'importanza del ruolo della mutualità, sottolineando *“la funzione sociale delle cooperative connessa proprio al loro specifico scopo mutualistico”*<sup>170</sup>. La distinzione sopraccitata tra funzione sociale e scopo mutualistico *“sembra voler frantumare l'unitarietà del movimento cooperativo”*<sup>171</sup> facendone un semplice elemento funzionale dell'attività svolta della cooperativa e non invece un elemento qualificante di quest'ultima; in realtà, un'analisi particolareggiata degli articoli del codice civile in maniera coerente al disposto dell'art. 45 Cost. porta alla luce come la mutualità si concretizzi nella sussistenza di rapporti di scambio tra società e soci, qualificandola come *“un connotato causale del contratto di cooperativa che lo diversifica dai contratti relativi alle altre tipologie societarie”*<sup>172</sup>. Infatti l'art. 45 Cost. stabilisce che la funzione sociale è una prerogativa della cooperazione la quale dipende appunto dalla presenza dello scopo mutualistico, divenendone così elemento essenziale<sup>173</sup>.

Il legislatore, anche successivamente alla riforma societaria del 2003, non ha voluto dare una definizione precisa di mutualità, l'art.2511 c.c. lascia, ancora una volta, aperto il problema di individuare il significato ed il contenuto del fine mutualistico<sup>174</sup>.

---

<sup>167</sup> Cusa, *op. ult. cit.*, 34 ss; Galgano, *Le società: contratto di società, società di persone, società per azioni, altre società di capitali, società cooperative*, 18° ed. in *Dir. com.*, Bologna, 2012, 474.

<sup>168</sup> Capo, *op. cit.*, 1992, 175.

<sup>169</sup> Cerioli Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 10; Campobasso, *op. cit.*, 221; Paolucci, *op. ult. cit.* 6 s.

<sup>170</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 12; Venturi, *op. cit.*, 2.

<sup>171</sup> Sandulli, Santoro, *op. cit.*, 3.

<sup>172</sup> Capobianco, *op. cit.*, 636.

<sup>173</sup> Bassi, *Società cooperative*, (a cura di) Presti, *cit.*, 5; Petrelli, *Studio n. 5308/I. I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*, in *Cons. naz. not.* 2004, 1; Bonfante, *op. ult. cit.*, 2 ss.

<sup>174</sup> Paolucci, *op. ult. cit.*, 325.

Basti pensare che in un primo tempo la mutualità era stata identificata con la fornitura di beni e servizi ai soci a condizioni migliori rispetto a quelle di mercato<sup>175</sup>. Un disposto così formulato avrebbe certamente obbligato l'impresa a fornire tali servizi ai propri soci, andandone a limitare la libertà d'azione. La gestione del servizio non sarebbe più stata orientata allo svolgimento di un'attività socialmente utile, ma bensì alla soddisfazione di un diritto del socio ad avvantaggiarsi dalla partecipazione alla cooperativa.

Legare il concetto mutualistico in aspetti ben precisi avrebbe potuto rappresentare un limite allo sviluppo sociale delle cooperative, e proprio per questi motivi il legislatore ha ritenuto di non dare una definizione particolareggiata dello scopo mutualistico, superando così il rapporto obbligatorio tra società e socio e lasciando ampia discrezionalità alla società cooperativa nel definire i metodi e la misura dello scambio mutualistico; viene così preservata la possibilità di sviluppo del movimento cooperativo in una varietà eterogenea di ruoli che la cooperativa può assumere nell'economia nazionale<sup>176</sup>.

Anche se vi è una mancanza legislativa del concetto mutualistico, l'intera dottrina riconosce la coincidenza di quest'ultimo con la gestione del servizio in favore dei soci<sup>177</sup> e nonostante le novità importate dalla riforma del 2003, rimane fermo il concetto di mutualità determinato dalla relazione ministeriale n. 1025, che individua appunto la produzione e vendita più economica, di determinati beni e servizi, al fine di soddisfare i bisogni concreti di coloro che prendono parte all'organizzazione<sup>178</sup>.

Altro importante aspetto che il legislatore non ha voluto legare nella definizione del concetto mutualistico riguarda la possibilità di operare non solamente con i soci ma anche con soggetti terzi<sup>179</sup>. Tale alternativa si presenta necessaria a causa dell'esigenza di rendere competitiva la cooperativa e la possibilità di reperire risorse finanziarie per la sopravvivenza di questa.

Nascono così due diverse tipologie di mutualità, quella attraverso la quale la cooperativa intrattiene rapporti di scambio solamente con i propri soci è detta mutualità pura, mentre la mutualità spuria od imperfetta riguarda rapporti sia con i soci ma anche con soggetti terzi<sup>180</sup>; mentre la prima poteva essere distintiva delle originarie cooperative, nel susseguirsi degli anni, non potendo prescindere dai rapporti col mercato, si rese necessario operare con altri soggetti, tale possibilità fu favorita anche dalla mancanza di un disposto legislativo che ne vietasse la pratica<sup>181</sup>.

Si delinea in tal modo un'espansione del concetto mutualistico, attraverso una mutualità rivolta anche al di fuori della cooperativa<sup>182</sup>, ossia la gestione di un servizio di pubblica utilità a soggetti esterni

---

<sup>175</sup> Bassi, *op. ult. Cit.*, 4.

<sup>176</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 29 ss; Di Diego, *Il regime delle cooperative a mutualità prevalente*, in *Quot. giur.*, 23/03/2006, 1.

<sup>177</sup> La società sarà obbligata a concludere contratti di scambio mutualistico con i propri soci assicurando condizioni migliori rispetto a quelle di mercato attraverso l'acquisizione dei fattori di produzione, la vendita del prodotto trasformato oppure la remunerazione dell'attività svolta.

<sup>178</sup> Ceccherini, *op. cit.*, 18; Scordino, *op. cit.*, 73.

<sup>179</sup> Capo, *Società cooperative e mutue assicuratrici*, (a cura di) Bassi, Torino 1999, 104; Bassi, *Cooperazione e mutualità: contributo allo studio della cooperativa di consumo*, *cit.*, 46.

<sup>180</sup> Paolucci, *op. ult. cit.*, 327.

<sup>181</sup> IL SOLE24ORE, *Soluzioni operative: cooperative a mutualità prevalente e riflessi fiscali* in *Dir. prat. Soc.*, n. 19/2008, 1.

<sup>182</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 33.

all'organizzazione, che trascende quindi i soli interessi dei soci<sup>183</sup>. Le condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato non sono più prerogativa dei soli soci ma si estendono anche ai terzi<sup>184</sup>.

Tale rimane una pratica del tutto astratta in quanto, sebbene vi possa essere un contenimento del prezzo nella vendita dei prodotti, il reale beneficio mutualistico viene corrisposto attraverso il ristorno, di cui parleremo più avanti, a fine anno a favore dei soli soci, divenendo così impossibile estendere i benefici ai terzi che abbiano avuto rapporti con la cooperativa<sup>185</sup>.

### 3.2. NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

Mentre per tutte le cooperative, in virtù della finalità mutualistica perseguita, spetteranno le agevolazioni creditizie e previdenziali, sarà solo per le cooperative a mutualità prevalente iscritte nella prima sezione del registro delle cooperative, la possibilità di usufruire delle agevolazioni fiscali<sup>186</sup>. Il regime fiscale agevolato si riassume sostanzialmente in una riduzione delle imposte dirette, in funzione del reddito percepito dalla società durante l'esercizio.

Il sistema fiscale agevolato risale al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 14, esso prevede l'applicazione di tali agevolazioni alle cooperative che perseguono lo scopo mutualistico e regolarmente iscritte nel registro prefettizio<sup>187</sup>. Con la successiva riforma del 2003, il legislatore ha previsto il riconoscimento delle cooperative a mutualità prevalente, con la conseguenza che il regime agevolato fosse applicato qualora la cooperativa rientrasse nei limiti previsti dagli artt. 2512 e 2513 c.c. e l'iscrizione nello statuto sociale delle c.d. clausole lucrative ai sensi dell'art. 2514 c.c.

Il quadro fiscale di applicazione delle agevolazioni alla cooperativa risulta essere instabile e soggetto a mutazioni nel corso degli anni, in quanto le varie circolari emesse dall'Agenzia delle Entrate dispongono, di volta in volta, ulteriori e diverse facilitazioni per far fronte alle leggi finanziarie emanate in ciascun esercizio<sup>188</sup>. Come previsto dalla Legge 16 dicembre 1977, n. 904, art. 12, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, soggetto a imposta IRES, gli utili che affluiscono alla riserva legale indivisibile, nella misura del 20% degli utili netti annuali destinati a riserva legale delle cooperative agricole e loro consorzi e del 30% degli utili netti delle altre cooperative a mutualità prevalente e loro consorzi<sup>189</sup>.

Rimanendo invariata tale disposizione, sono state introdotte notevoli modifiche alla sopracitata legge, per questo la Circ. Agen. Entr. del 15 luglio 2005, n. 34/E ha fornito importanti chiarimenti circa le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria del 2005; la novità più rilevante riguarda l'introduzione di un livello minimo

---

<sup>183</sup> Paolucci, *op. ult. cit.*, 32.

<sup>184</sup> Buonocore, *op. ult. cit.*, 119; Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 15 s.

<sup>185</sup> Capo, *op. ult. cit.*, 105; Saija, *Prime riflessioni sull'evoluzione delle cooperative dal codice civile alla riforma delle società: mutualità e controlli*, in *Riv. Dir. Econ. Trasp. Amb.*, 2004, 4.

<sup>186</sup> Petrelli, *Studio n. 71/2004/T. La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in *Cons. naz. not.*, 2004, 3.

<sup>187</sup> Cerioli Costanzo, Sanguinetti, *op. cit.*, 30; Turano, Gentili, *op. cit.*, 348 s.

<sup>188</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 81.

<sup>189</sup> ILSOLE24ORE, *op. ult. cit.*, 4; Turano, Gentili, *op. cit.*, 353 FISCOOGGI, *Il trattamento fiscale degli utili prodotti dalle cooperative*, in *www.fiscooggi.it*.

di tassazione della cooperativa, per la quale almeno il 30% degli utili netti annuali prodotti dalle cooperative a mutualità prevalente e loro consorzi concorra al reddito imponibile ai fini IRES, la percentuale si abbassa al 20% nel caso di cooperative agricole, della piccola pesca e loro consorzi.

Successivamente, la percentuale prevista per le cooperative di consumo e suoi consorzi, verrà ulteriormente modificata con Legge n. 133/2008, art. 82, comma 28 e 29, la quale dispone che la quota minima di utili netti da tassare passa dal 30% al 55%<sup>190</sup>. Inoltre è stata apportata un'ulteriore modifica per quanto riguarda l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta per gli interessi corrisposti ai soci sovventori, la quale passa dal 12,5% al 20% per tutte le piccole e micro cooperative<sup>191</sup>.

Il restante utile potrà essere destinato alle riserve indivisibili, come avviene per la riserva legale e risulterà deducibile "a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirlo tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento"<sup>192</sup>. Esiste una particolare correlazione tra agevolazione fiscale e riserva indivisibile, in quanto il vantaggio fiscale non deve andare a vantaggio dei soci ma deve "rimanere all'interno del circuito mutualistico"<sup>193</sup>.

Infatti, l'assemblea può deliberare per l'assegnazione dell'intero utile, provveduto alle assegnazioni alle riserve obbligatorie ed alla distribuzione del ristorno minimo stabilito nello statuto, a riserva indivisibile<sup>194</sup>.

La legge finanziaria del 2005 ha inoltre disposto l'eliminazione della norma transitoria (L. n. 112/2002) che prevede l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile delle somme destinate a riserve indivisibili in misura pari al 39% della quota che residua dopo l'accantonamento dell'utile a riserva legale e al fondo mutualistico, ovvero in misura pari al 60% per le cooperative agricole e della piccola pesca.

In seguito sono state introdotte ulteriori modifiche, con il d. l. 138/2011, (c.d. manovra di ferragosto) la quale ha elevato ulteriormente le percentuali minime di tassazione dell'utile d'esercizio, passando dal 55% al 65% per le cooperative di consumo, dal 30% al 40% per le altre cooperative a mutualità prevalente diverse da quelle agricole e della piccola pesca, nonché è stata prevista anche una percentuale di tassazione pari al 10% della quota di utili netti annuali destinati a riserva minima obbligatoria. La restante quota di utili, soggetta a tassazione potrà essere utilizzata nella maniera ritenuta più adatta, purché nel rispetto dei vincoli previsti dalla normativa<sup>195</sup>.

Rispetto al passato si assiste quindi ad una contrazione del sistema fiscale agevolato, in particolare le modifiche apportate hanno provocato una diminuzione differenziale, in ambito fiscale, tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse. Si assiste così ad un maggior aiuto offerto alle cooperative a mutualità non

---

<sup>190</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 82.

<sup>191</sup> Condizioni stabilite dall'art. 13 d.p.r. 601/1973 e modificato con l. 133/2008, art. 82, co. 27, il quale stabilisce che: "Sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi, che non soddisfano i requisiti della definizione di piccole e micro imprese di cui alla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, si applica una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento".

<sup>192</sup> Molinaro, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in *Cor. Trib.*, 2008, 1728.

<sup>193</sup> Morara, *La disciplina sulla perdita della prevalenza di mutualità nelle società cooperativa*, in *Cor. trib.* 2010, 25, 2016.

<sup>194</sup> Menti, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, Padova, 2003, 654.

<sup>195</sup> Molinaro, *op. cit.*, 1728.

prevalente, non in merito alle finalità perseguite, ma bensì al fine di allontanarle dalla tentazione di una possibile trasformazione in società lucrativa<sup>196</sup>.

Sono previste ulteriori agevolazioni attribuibili alle cooperative a mutualità prevalente, quali la non-imponibilità delle somme destinate all'aumento gratuito del capitale sociale fino al momento in cui le quote siano attribuite ai soci, in tal caso la tassazione avverrà nel momento in cui si avrà l'aumento del valore delle azioni<sup>197</sup>; inoltre, la Legge 27 dicembre 1997, n. 499, *ex art.* 21, prescrive il c.d. meccanismo delle imposte su imposte il quale prevede una variazione in diminuzione, in sede di dichiarazione dei redditi, pari alla variazione in aumento delle imposte già pagate, evitando così la doppia tassazione. Infatti la quota minima da tassare di utili netti è già soggetta a tassazione e in questo modo si evita di tassare nuovamente la suddetta quota<sup>198</sup>.

Da ricordare che, per entrambe le categorie di cooperative, anche il 3% degli utili netti destinati ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione non concorre alla determinazione dell'imponibile.

Ulteriore facilitazione in ambito d'imposizione fiscale indiretta, riservata alle sole cooperative a mutualità prevalente, riguarda l'esonero dall'imposta da bollo per gli atti costitutivi e modificativi riguardanti l'entrata e l'uscita di nuovi soci<sup>199</sup>, in linea con il principio della porta aperta.

### 3.3 DEROGHE E PERDITA DELLA PREVALENZA

L'ordinamento italiano, come in molti altri casi, ha disposto un regime derogatorio alla mutualità prevalente, difatti è potere del Ministro dello Sviluppo Economico, in concerto con quello dell'Economia e delle Finanze, emanare apposito decreto contenente disposizioni derogatorie ai requisiti della prevalenza stabiliti all'art. 2513 c.c.<sup>200</sup>.

In tale maniera il legislatore permette l'inclusione di una particolare tipologia di cooperativa nelle categorie protette, potendo ugualmente usufruire delle agevolazioni previste, nonostante non sia dotata dei requisiti definiti per rientrare nella categoria delle cooperative a mutualità prevalente, per cause ad essa non imputabili. Ne sono un esempio le deroghe previste per le banche di credito cooperativo<sup>201</sup> dove, nonostante non possiedano i requisiti di cui all'art. 2513 c.c., sono da considerarsi lo stesso a mutualità prevalente purché rispettino le disposizioni speciali. Potranno quindi beneficiare del regime fiscale agevolato<sup>202</sup> a condizione che, come definito dall'art. 35 t.u.b.<sup>203</sup>, esse esercitino il proprio credito a favore dei soci e rispettino le clausole mutualistiche iscritte nello statuto.

---

<sup>196</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 82; ILSOLE24ORE, *op. ult. cit.*, 5.

<sup>197</sup> ILSOLE24ORE, *op. ult. cit.*, 5.

<sup>198</sup> Molinaro, *op. cit.*, 1729; ILSOLE24ORE, *op. ult. cit.*, 5 ss.

<sup>199</sup> Petrelli, *op. ult. cit.*, 3; Turano, Gentili, *op. cit.*, 354.

<sup>200</sup> Saija, *op. cit.*, 15.

<sup>201</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 66;

<sup>202</sup> Saija, *op. cit.*, 15.

<sup>203</sup> T.u.b. art. 5, co. 1, dispone che: “Le banche di credito cooperativo esercitano il credito prevalentemente a favore dei soci. La Banca d'Italia può autorizzare, per periodi determinati, le singole banche di credito cooperativo a un operatività prevalente a favore di soggetti diversi dai soci, unicamente qualora sussistano ragioni di stabilità”.

La seconda principale tipologia di cooperativa considerata a mutualità prevalente, nonostante non possieda i suddetti requisiti, è la cooperativa sociale. Questa è disciplinata dalla Legge 8 novembre 1991, n. 381<sup>204</sup>, pubblicata nella G.U. 3 dicembre 1991, n. 283, che ne dispone quale scopo principale il perseguimento dell'interesse generale della comunità alla promozione e integrazione sociale dei soggetti svantaggiati.

Tali saranno considerate a mutualità prevalente a prescindere dai requisiti di cui all'art. 2513 c.c., questo per sottoporle allo stesso regime agevolato previsto per la mutualità prevalente<sup>205</sup>.

Il motivo di una tale atteggiamento, diciamo benevolo, da parte del legislatore risiede nel fatto che tale particolare cooperativa “si trova al margine del mercato in una situazione di non competitività con le imprese ordinarie e che svolge un ruolo di sussidiarietà rispetto ai compiti assistenziali dello stato”<sup>206</sup>. Infatti, operando a favore di soggetti svantaggiati, i quali non riescono ad acquisire lo *status* di socio, determina uno scostamento dal modello delle cooperative a mutualità prevalente<sup>207</sup>, pregiudicando così la possibilità di agevolazioni fiscali indispensabili per la sopravvivenza dell'impresa.

Il legislatore ha inoltre predisposto una serie di criteri deroganti, per alcune categorie di cooperative, attraverso il D.M. 30 dicembre 2005 entrato in vigore dal 9 febbraio 2006<sup>208</sup>, contenente disposizioni derogatorie al principio della prevalenza, per le cooperative che versavano in determinate condizioni<sup>209</sup>, come previsto dalle disp. trans. art. 111-*undecies*. Tale regime derogante viene definito in relazione:

- alla struttura dell'impresa e del mercato in cui opera;
- alle specifiche disposizioni alle quali la cooperativa deve uniformarsi;
- alla circostanza per cui la realizzazione del prodotto, inerente lo scambio mutualistico, possa richiedere il decorso di un periodo di tempo superiore all'anno.

Nonostante sia stata prevista la possibilità di deroga al criterio della prevalenza, in caso di realizzazione del prodotto che si protragga oltre l'anno, il legislatore non ha previsto un particolare regime derogatorio relativo anche alla cooperativa di abitazione. Qualora questa impieghi più di un anno nel fornire un alloggio ai propri soci, può nel frattempo conseguire dei ricavi da terzi che devono essere computati nel calcolo della prevalenza, con il relativo rischio di perdere la mutualità.

---

<sup>204</sup> L. 8 novembre 1991, n. 381, per cui: “*Le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso: a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi; b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate*”.

<sup>205</sup> Saija, *op. cit.*, 14.

<sup>206</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 67.

<sup>207</sup> Saija, *op. cit.*, 4.

<sup>208</sup> Nonostante sia entrato in vigore il 9 febbraio 2006, dovrebbe aver efficacia anche per l'esercizio 2005; è pur vero che l'articolo 2545-*octies* del c.c. dispone che la società cooperativa perde la qualifica della mutualità prevalente quando per due esercizi consecutivi non rispetta le condizioni di prevalenza previste dall'articolo 2513 c.c. Il che vuol dire che se hanno mantenuto i criteri definiti dal regime derogante, per l'intero biennio, potrebbero continuare a beneficiare delle agevolazioni fiscali riservate alle cooperative a mutualità prevalente.

<sup>209</sup> Articolo 111-*undecies* per cui: “*Il Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, stabilisce, con proprio decreto, regimi derogatori al requisito della prevalenza, così come definite dall'articolo 2513 del codice, in relazione alla struttura dell'impresa e del mercato in cui le cooperative operano, a specifiche disposizioni normative cui le cooperative devono uniformarsi e alla circostanza che la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico richieda il decorso di un periodo di tempo superiore all'anno di esercizio*”.

Si passa ora all'analisi di alcune delle principali deroghe fissate dal D.M. 30 dicembre 2005 per alcune tipologie di cooperativa<sup>210</sup>.

Per le cooperative di lavoro, ad esempio, come pure per quelle miste, ai fini del calcolo della prevalenza, non deve essere conteggiato il costo del lavoro attribuito ai lavoratori che sono stati assunti in forza di legge o di contratto collettivo nazionale di lavoro ovvero di convenzione con la pubblica amministrazione. Tali si riferiscono, ad esempio, ai lavoratori assunti in quanto affetti da patologie invalidanti oppure nel caso di cambio d'appalto, dove la cooperativa è obbligata all'assunzione dei lavoratori operanti presso la cooperativa precedente.

Non deve neppure essere conteggiato il costo del lavoro dei dipendenti che per espressa disposizione di legge non possano acquisire la qualità di socio.

Per le cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica, tra i ricavi non si computano i corrispettivi derivanti dalla prestazione del servizio di fornitura di energia in base a rapporti imposti obbligatoriamente.

Relativamente alle cooperative agricole di allevamento e conduzione, queste si considerano a mutualità prevalente quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso. Inoltre, si ritiene rispettata la condizione di prevalenza, qualora nelle cooperative agricole destinate alla conduzione associata di terreni, l'estensione di quelli coltivati dai soci è superiore al 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa.

Invece, per gli enti di formazione, costituiti in forma di cooperativa, non si computano i finanziamenti erogati da pubbliche amministrazioni per le attività di formazione svolte a favore di terzi.

Per quanto riguarda, invece, le cooperative per il commercio equo e solidale, queste sono da considerarsi a mutualità prevalente, a prescindere dal rispetto dei requisiti di cui all'art. 2513 c.c., le cooperative che operano in settori di particolare rilevanza sociale per le attività di commercio equo e solidale attraverso la vendita di prodotti che le cooperative o loro consorzi acquistano direttamente da imprese di stati in via di sviluppo o da cooperative sociali<sup>211</sup>, con garanzia di un prezzo minimo a prescindere dalle fluttuazioni di mercato, svolte anche attraverso l'attività volontaria dei soci della cooperativa.

Il legislatore ha voluto attribuire a tale società la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, con il conseguente regime agevolato, dato l'interesse sociale svolto, proprio come nel caso delle cooperative sociali. In merito alle società finanziarie costituite in forma di cooperativa<sup>212</sup> è sufficiente il solo rispetto delle clausole di mutualità soggettiva, di cui all'art. 2514 c.c., per rientrare tra le cooperative a mutualità prevalente.

Invece, per le cooperative giornalistiche<sup>213</sup> non si computa il costo del lavoro dei soggetti con i quali la cooperativa instaura rapporti di lavoro occasionale.

---

<sup>210</sup> D. M. 30 dicembre 2005: "Regimi derogatori ai criteri per la definizione della prevalenza di cui all'articolo 2513 del codice civile"; Venturi, *op. cit.*, 10 ss.

<sup>211</sup> Di tipo b) di cui alla L. 381/1991.

<sup>212</sup> Ai sensi della Legge n. 49/1985: "Provvedimenti per il credito alla cooperazione".

<sup>213</sup> Di cui alla Legge n. 416/1981: "Disciplina delle imprese editrici di quotidiani e periodici".

Per il calcolo della prevalenza delle cooperative di editori che gestiscono agenzie giornalistiche, i ricavi derivanti dalle prestazioni dei servizi d'informazione sono assimilati a quelli provenienti dall'attività con i soci se derivano dallo svolgimento delle attività con le pubbliche amministrazioni per le quali il corrispettivo sia espressamente determinato in misura pari ai costi sostenuti per la produzione dei servizi medesimi o si riferisca a servizi acquistati dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri per soddisfare l'interesse pubblico all'informazione<sup>214</sup>.

Le cooperative di consumo operanti nei territori montani si considerano a mutualità prevalente se operano "esclusivamente" nei comuni montani ai sensi delle vigenti disposizioni di legge e le cooperative di consumo operanti esclusivamente nei comuni montani con popolazione non superiore a 10.000 abitanti.

Inoltre, la normativa prevede che nel caso in cui la perdita della mutualità prevalente sia causata dal verificarsi di calamità naturali o avversità atmosferiche di carattere eccezionale, "il periodo di computo della prevalenza sui due esercizi inizia a decorrere dal venir meno degli effetti provocati, come definito nell'art. 2545 *octies*, comma 1, c.c."<sup>215</sup>.

Infine, con riferimento ai soci di enti giuridici, per quanto riguarda le modalità di computo della prevalenza nella cessione di beni e prestazioni di servizi verso i soci, sono ricomprese quelle effettuate nei confronti di persone fisiche socie di enti giuridici aventi la qualifica di soci della cooperativa.

Passando adesso alla perdita della prevalenza, è bene precisare che il legislatore ha disposto che la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente la si ottiene e si conserva qualora siano mantenuti i requisiti definiti negli art. 2512 e 2513 c.c. e siano rispettate le clausole lucrative iscritte nello statuto ai sensi dell'art. 2514 c.c. Da qui derivano due possibili ipotesi di perdita della prevalenza e di conseguenza del trattamento fiscale di favore riservato a tale cooperativa<sup>216</sup>.

Il primo caso si verifica nel momento in cui la cooperativa non rispetti per due esercizi consecutivi i requisiti oggettivi della prevalenza disciplinati nell'art. 2513 c.c. Il legislatore ha disposto che tale mancanza si verifichi per un lasso di tempo superiore all'anno per consentire un maggior margine di manovra e permettere alla cooperativa, uscita non volontariamente dal campo di delimitazione segnato dal suddetto articolo, di ritornare in seno alla categoria della mutualità prevalente con gli opportuni interventi correttivi, mantenendo inalterato il regime agevolato usufruito fino a questo momento<sup>217</sup>. Nel caso si verifichi tale insussistenza per due esercizi consecutivi, verranno applicate le disposizioni di cui all'art. 2545 *octies* c.c.<sup>218</sup>, la cooperativa non sarà obbligata a rettificare nel proprio statuto l'avvenuta perdita della prevalenza, tranne nel caso in cui l'assemblea

---

<sup>214</sup> Ai sensi della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 55, comma 24.

<sup>215</sup> Di Diego, *op. cit.*, 4.

<sup>216</sup> Venturi, *op. cit.*, 13.

<sup>217</sup> Ceccherini, Schirò, *op. cit.*, 25.

<sup>218</sup> Art. 2545-*octies*: " - La cooperativa perde la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente quando, per due esercizi consecutivi, non rispetti la condizione di prevalenza, di cui all'art. 2513, ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'articolo 2514".

decida di deliberare per la relativa modifica volontaria, come definito dalle disposizioni della Circolare M.A.P., 13 gennaio 2006, prot. 648<sup>219</sup>.

Nel caso in cui perda la prevalenza per due esercizi consecutivi, sarà soggetta alla maggiore imposizione fiscale già dal secondo anno. Si evince, pertanto, che la cooperativa possa conservare le agevolazioni fiscali per il primo anno nella quale si è verificata l'insussistenza della prevalenza<sup>220</sup>; secondo logica allora questo trattamento dovrebbe essere applicato anche per il seguente anno di perdita della prevalenza, in realtà sarà tenuta alla restituzione delle agevolazioni fiscali che ha usufruito, nel solo secondo anno<sup>221</sup>. Ad ogni modo, ancora oggi non vi è una adeguata normativa di tale circostanza, ponendo così una diversa tassazione per due esercizi che presentano invece situazioni simili<sup>222</sup>.

Per quanto riguarda la seconda causa di perdita della prevalenza, prevista nell'art. 2545 *octies*, comma 3, c.c., tale risulterà qualora la cooperativa decida di modificare o sopprimere le clausole di non lucratività ai sensi dell'art. 2514 c.c. A differenza del primo caso, qui la perdita avrà effetto immediato, in quanto deriva da una scelta volontaria; la decisione di tale mutamento dovrà essere presa in base alle disposizioni che regolano le modifiche dell'atto costitutivo<sup>223</sup>, con le maggioranze definite per le delibere dell'assemblea straordinaria<sup>224</sup>. Si sollevano delle critiche in merito alla correttezza di tale pratica per il fatto che una modifica delle clausole lucrative andrà a mutare i diritti di ogni singolo socio, per questo ci si chiede se la relativa modifica non debba essere presa con voto unanime.

Sempre nel caso di perdita volontaria della mutualità, questa avverrà solamente nel caso che le modifiche statutarie vadano a superare le limitazioni imposte alla distribuzione degli utili e alla remunerazione degli strumenti finanziari oppure si eliminino totalmente gli obblighi fissati ai punti c) e d) dell'art. 2514 c.c.<sup>225</sup>; ciò comporterà l'applicazione dell'art. 2545 *octies* con relativa perdita della prevalenza e delle agevolazioni fiscali previste<sup>226</sup>. La perdita del trattamento fiscale di favore risulta obbligatoria, visto che una modifica statutaria inerente i limiti di distribuzione dei dividendi e di devoluzione delle riserve, in caso di scioglimento della cooperativa, comporterebbe l'utilizzo di agevolazioni fiscali non spettanti, dato il reale scopo lucrativo.

Infine, merita in questa sede fare un cenno alle conseguenze della perdita di prevalenza.

Ebbene, le conseguenze cui è sottoposta la cooperativa che ha perduto la qualifica a mutualità prevalente attengono soprattutto alla perdita del regime fiscale agevolato, come ampiamente visto nei precedenti paragrafi.

---

<sup>219</sup> Buscemi, *La mutualità prevalente nelle cooperative. Acquisizione e perdita del requisito, adempimenti conseguenti*, in *Gest. Coop.*, 2006, 15.

<sup>220</sup> Si procederà alla determinazione del valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili che verranno successivamente devolute ai fondi mutualistici ai sensi dell'art. 2545-*octies* c.c.

<sup>221</sup> Circolare M.A.P. 13 gennaio 2006, prot. 648: "*In relazione, poi, alla ricordata inapplicabilità delle agevolazioni fiscali alle cooperative che hanno perso il requisito della mutualità prevalente, si deve sottolineare che per i sodalizi che non hanno per due anni consecutivi rispettato i parametri del succitato art. 2513 c.c., la maggiore imposizione fiscale dovrà essere quantificata già per il secondo anno di imposta e dovrà essere inserita nel bilancio, successivamente comunque alla ricompressione nel conto economico degli eventuali ristorni attribuibili ai soci*".

<sup>222</sup> Petrelli, *op. cit.*, 35.

<sup>223</sup> Daniele, Santosuosso, *Il nuovo diritto societario: i principi della Legge delega e le linee guida della riforma: Decreti legislativi 5 e 6 del 2003*, Milano, 2003, 72.

<sup>224</sup> Art. 2545-*novies* c.c.

<sup>225</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 76.

<sup>226</sup> Petrelli, *op. cit.*, 36.

In tale sede risulterà invece opportuna la valutazione degli aspetti pratici che la cooperativa dovrà compiere qualora si presentasse tale situazione. Secondo il disposto di cui all'art. 2545 *octies*, comma 2, c.c., gli amministratori devono redigere un apposito bilancio straordinario, da notificare entro sessanta giorni dalla sua approvazione al Ministero dello Sviluppo Economico, con l'obiettivo di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale attribuibile alle riserve indivisibili<sup>227</sup>.

Prima però di procedere alla redazione di tale bilancio, gli amministratori dovranno sentire il parere di un revisore esterno al fine di accertare la perdita della prevalenza. Infatti, i parametri che definiscono il possesso della prevalenza sono desumibili dalle poste contabili rinvenibili dal bilancio, sarà compito del revisore accertare con sicurezza tale situazione, evitando inutili errori contabili.

Tale bilancio non sarà redatto in forma ordinaria, in quanto l'obiettivo non è quello di individuare i valori contabili utili per la determinazione della situazione patrimoniale secondo i criteri della continuità dell'attività aziendale, bensì, lo scopo è quello di individuare il reale valore patrimoniale della cooperativa<sup>228</sup>, comprensivo dei plusvalori latenti, dedotti il capitale versato ed eventuali dividendi maturati<sup>229</sup>. Infatti, la funzione di tale bilancio è quella di individuare tutti i valori patrimoniali realizzabili anche in futuro, che se distribuiti ai soci, in caso di scioglimento, costituirebbero un reddito soggetto a tassazione<sup>230</sup>. Ne deriva quindi l'attribuzione di tali plusvalori<sup>231</sup> alle riserve indivisibili, dato che tale reddito incorpora le agevolazioni fiscali, utilizzate dalla cooperativa fino a questo momento.

Il bilancio così redatto dagli amministratori dovrà essere approvato dall'assemblea ordinaria dei soci, previa verifica ulteriore da parte di una società di revisione<sup>232</sup>; sorgono dei dubbi in merito a tale verifica, in quanto non è precisato se debba avvenire solamente sui plusvalori identificati nel bilancio straordinario oppure debbano essere verificate anche le poste ordinarie di bilancio<sup>233</sup>.

Nel caso in cui il bilancio contenga dei rilievi accertati dalla società di revisione, l'assemblea non potrà procedere all'approvazione; nel caso contrario, dovrà avvenire entro 90 giorni<sup>234</sup> dall'approvazione del bilancio ordinario. Tale lasso di tempo dovrebbe essere sufficiente agli amministratori per redigere il suddetto bilancio, sottoporlo alla verifica della società di revisione e la conseguente approvazione dell'assemblea<sup>235</sup>.

La cooperativa sarà tenuta a darne notifica<sup>236</sup> all'Albo delle Imprese, presso la Camera di Commercio, la quale provvederà al trasferimento dalla sezione delle cooperative a mutualità prevalente alla sezione delle

---

<sup>227</sup> Morara, *op. cit.*, 2019.

<sup>228</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 77.

<sup>229</sup> Circ. agen. entr., 30 ottobre 2000, 195/E.

<sup>230</sup> Piantoni, *op. cit.*, 49.

<sup>231</sup> Al netto delle "imposte latenti", le quali dovranno essere accantonate ad un apposito fondo del passivo in quanto non rappresentano ancora vero e proprio debito

<sup>232</sup> Venturi, *op. cit.*, 13.

<sup>233</sup> Di Diego, *op. cit.*, 4.

<sup>234</sup> Circ. M.A.P., Dir. Gen. Enti Coop. 13 gennaio 2006, Prot. 648: "Tenuto conto che i valori di bilancio si definiscono con l'approvazione da parte dell'Assemblea dei soci, si deve intendere che dalla data della predetta approvazione decorreranno i novanta giorni per la redazione del bilancio straordinario riferito, comunque anch'esso".

<sup>235</sup> Di Diego, *op. cit.*, 4.

<sup>236</sup> Art. 2545-*octies*, comma 4: "In tutti i casi di perdita della citata qualifica, la cooperativa è tenuta a segnalare espressamente tale condizione attraverso gli strumenti di comunicazione informatica previsti dall'articolo 223-*sexiesdecies* delle disposizioni per l'attuazione del presente codice"

cooperative diverse<sup>237</sup>. Il ritardo o l'omissione della comunicazione comporterà la relativa sospensione semestrale di ogni attività dell'ente<sup>238</sup> ai sensi dell'art 2545 *octies* c.c.

Nell'ipotesi in cui la cooperativa perda la qualifica della mutualità prevalente, non sarà tenuta alla devoluzione delle riserve indivisibili ma dovrà individuare, tramite un bilancio straordinario, l'ammontare del patrimonio netto che affluirà a riserva indivisibile ai sensi delle disp. att. art. 111 *decies* c.c.

Solo nel caso di scioglimento ovvero di trasformazione della cooperativa a mutualità non prevalente in società lucrativa, sarà obbligata a devolvere le riserve indivisibili ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Precedentemente la riforma del 2003, nel caso di trasformazione in ente non mutualistico, il legislatore aveva predisposto che vi fosse la devoluzione delle riserve indivisibili solo qualora si verificasse lo scioglimento volontario della cooperativa ovvero quale forma sanzionatoria in caso di violazione dell'art. 26 della legge Basevi, mirante a limitare il fine lucrativo nella cooperativa.

Con la successiva riforma della disciplina societaria, il legislatore ha disposto che la devoluzione delle riserve indivisibili sia conseguenza naturale in caso di trasformazione in società lucrativa.

Non si fa però alcun riferimento al caso di perdita dovuta alla soppressione delle clausole lucrative di cui all'art. 2514 c.c.; il legislatore ha richiamato infatti il precedente art. 26 della legge Basevi, invece di fare riferimento al nuovo art. 2514 c.c. disposto tramite la riforma del 2003<sup>239</sup>. Risulta idea condivisa<sup>240</sup> che solamente nel caso in cui la cooperativa perda la mutualità a causa della soppressione delle clausole lucrative redatte nello statuto, ai sensi dell'art. 2514 c.c., vi sia l'obbligo di devoluzione delle riserve indivisibili ai fondi mutualistici<sup>241</sup>.

Tale visione infatti risulterebbe in linea con il concetto secondo il quale la fruizione delle agevolazioni fiscali rende necessaria la presenza e l'osservanza delle clausole lucrative. Questa condizione si rende indispensabile al fine di evitare che la prevalenza risulti la mera formalità di una cooperativa che non è interessata al fine mutualistico ma solamente alla realizzazione di un profitto; la quale dopo essersi avviata con successo nel mercato e aver usufruito delle agevolazioni riservate alle cooperative, possa intraprendere il percorso di trasformazione in società lucrativa, senza l'obbligo di devolvere gli utili che sono derivati dal trattamento di favore ricevuto durante la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente.

---

<sup>237</sup> Morara, *op. cit.*, 2018; Venturi, *op. cit.*, 14.

<sup>238</sup> Morara, *op. cit.*, 2020.

<sup>239</sup> Piantoni, *op. cit.*, 60 s.

<sup>240</sup> La commissione centrale della cooperazione ritiene che l'art 111-*decies* disp. att., non esclude l'obbligo di devoluzione delle riserve nel caso di soppressione delle clausole lucrative, come pure l'agenzia delle entrate che prevede conseguenze fiscali dovute al recupero delle imposte non versate, nel caso di soppressione delle clausole lucrative.

<sup>241</sup> Piantoni, *op. cit.*, 60 s.

#### 4. LE COOPERATIVE DI SETTORE

Dopo aver esaminato i tratti salienti della società cooperativa anche alla luce della riforma della relativa disciplina, in questa sede ci soffermeremo sulle diverse tipologie di cooperative, al fine di comprendere le modalità attraverso le quali la forma cooperativa è stata utilizzata nel contesto sociale ed economico nazionale. Dal momento che l'organizzazione in società cooperativa consente di concentrare in un unico assetto organizzativo le capacità di più soggetti che, viceversa, non potrebbero sostenere il mercato, tale forma societaria è stata utilizzata soprattutto per iniziative riguardanti sia il settore prettamente economico (di produzione, consumo e distribuzione dei beni) sia quello più vicino al campo culturale e sociale.

Esistono diverse tipologie di società cooperative, esse si differenziano fra loro per lo scopo perseguito e, spesso, sono destinatarie di una specifica disciplina normativa di settore.

Al riguardo è possibile individuare quali sono le principali tipologie di cooperative<sup>242</sup> che, pertanto, verranno qui di seguito analizzate. Va, però, preliminarmente sottolineato che a seconda del tipo di rapporto mutualistico che intercorre tra la cooperativa ed il socio, si individuano tre fondamentali tipologie di cooperative, precisamente:

- a. cooperative di utenza che svolgono la loro attività in favore di soci, consumatori o utenti di beni e servizi;
- b. cooperative di lavoro che si avvalgono nello svolgimento delle diverse attività delle prestazioni lavorative dei soci;
- c. cooperative di supporto che si avvalgono nello svolgimento delle diverse attività degli apporti di beni e servizi da parte dei soci.

Le cooperative sono, inoltre, classificate in diverse sezioni in base all'attività svolta<sup>243</sup>, così come individuate dal nuovo Albo delle Cooperative, istituito con Decreto del Ministero delle Attività Produttive in ottemperanza a quanto previsto dal nuovo Codice Civile.

Pertanto, segue una breve analisi delle diverse tipologie di cooperative.

##### 1. Cooperativa di credito

Questa sezione è riservata alle banche di credito cooperativo, *ex* Casse Rurali e Artigiane, che operano senza fine di lucro nel settore bancario e creditizio.

La categoria delle cooperative di credito<sup>244</sup> comprende le banche di credito cooperativo e le banche popolari, regolate dalle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 385/1993 e sono sottoposte alla vigilanza della Banca d'Italia. Si ricorda che, in base a quanto disposto dalla legge delega per la riforma del diritto societario, non si applica la nuova disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 6/2003 alle banche popolari, alle banche di credito cooperativo e agli istituti di cooperazione bancaria in generale<sup>245</sup>.

---

<sup>242</sup> Sull'argomento, in generale, cfr. Buonocore, *Società cooperative. Cooperative speciali*, in *Enc giur. Treccani*, p. 1 ss.

<sup>243</sup> R. Mosconi, *Manuale della società cooperativa*, ed. Pirola, 1995, cap. 6.

<sup>244</sup> Lo scopo di tale cooperativa consiste nel perseguire una politica del credito equa verso i soci ed i clienti, discostandosi da logiche di mero profitto tipiche di altri organismi imprenditoriali operanti nel settore della raccolta del risparmio e dell'esercizio del credito. Rientrano in questa categoria le cd. banche di credito cooperativo (B.C.C.).

<sup>245</sup> L'art. 5, comma 3, della legge 3 ottobre 2001, n. 366, dispone che "sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo i consorzi agrari, nonché le banche popolari, le banche di credito cooperativo e gli istituti della cooperazione

Relativamente alle banche di credito cooperativo, come sopra detto, queste sono disciplinate dal D.Lgs. n. 385/1993 che all'art. 33 dispone che "... sono costituite in forma di società cooperative per azioni a responsabilità limitata" e devono contenere, nella denominazione l'espressione credito cooperativo.

Il numero minimo dei soci delle banche di credito cooperativo non può essere inferiore a duecento. Qualora tale numero diminuisca, la compagine sociale deve essere reintegrata entro un anno; in caso contrario la banca è posta in liquidazione. Inoltre, il legislatore richiede dei requisiti particolari per i soci di tali cooperative, stabilendo che "per essere soci di una banca di credito cooperativo è necessario risiedere, aver sede ovvero operare con carattere di continuità nel territorio di competenza della banca stessa". Nessun socio può possedere azioni il cui valore nominale complessivo superi 50.000 euro.

L'esercizio del credito deve essere effettuato prevalentemente a favore dei soci, ma la Banca d'Italia può autorizzare le singole banche di credito cooperativo, per motivi determinati, e solo se sussistono ragioni di stabilità, a un'operatività prevalente a favore di soggetti diversi dai soci<sup>246</sup>.

In base a quanto disposto dall'art. 36 del Testo unico bancario, le banche di credito cooperativo possono essere autorizzate dalla Banca d'Italia, esclusivamente nell'interesse dei creditori e ove sussistano ragioni di stabilità, a deliberare fusioni con banche di diversa natura, da cui risultino banche popolari o banche costituite in forma di S.p.A.; le delibere assembleari sono assunte con le maggioranze di statuto per le modificazioni statutarie, ma se gli statuti, in relazione all'oggetto delle modifiche, prevedono maggioranze differenziate, si applica la maggioranza meno elevata. Il legislatore sottolinea che, in questo caso, è comunque fatto salvo il diritto di recesso del socio.

In tema di destinazione degli utili dell'esercizio, l'art. 37 del Testo unico bancario dispone che le banche di credito cooperativo devono destinare almeno il 70 per cento degli utili netti annuali a riserva legale. Una quota degli utili netti annuali deve essere corrisposta ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione nella misura e con le modalità previste dalla legge. La quota di utili non adeguata e non utilizzata per la rivalutazione delle azioni o assegnata ad altre riserve o distribuita ai soci deve essere destinata a fini di beneficenza o mutualità.

Da ciò si desume che alle banche di credito cooperativo sono applicabili le disposizioni della Legge n. 59/1992 relative ai fondi mutualistici e alla loro costituzione.

Con riferimento, invece, alle banche popolari, l'art. 29 del Testo unico bancario dispone che esse debbano essere costituite in forma di società cooperative per azioni a responsabilità limitata (S.c.a.r.l.); alle banche popolari non si applicano le disposizioni del DLCPS 1577/1947 e successive modificazioni, né le disposizioni di cui alla Legge n. 59/1992.

---

bancaria in genere, ai quali continuano ad applicarsi le norme vigenti salva l'emanazione di norme di mero coordinamento che non incidano su profili di carattere sostanziale della relativa disciplina".

<sup>246</sup> *Ex* art. 35 del D.Lgs. n. 385/1993.

Le banche popolari non possono avere un numero di soci inferiore<sup>247</sup> a duecento e, in caso di diminuzione del numero di soci sotto il limite, è necessario reintegrare la compagine sociale entro un anno, pena la messa in liquidazione della società.

La partecipazione di ciascun socio non può eccedere lo 0,50 per cento del capitale sociale: se il limite viene superato, la banca contesta al detentore la violazione del divieto e le azioni eccedenti devono essere alienate entro un anno dalla contestazione.

Le banche popolari possono essere autorizzate dalla Banca d'Italia, nell'interesse dei creditori o per esigenze di rafforzamento patrimoniale o a fini di razionalizzazione del sistema, a deliberare trasformazioni in S.p.A. ovvero fusioni da cui risultino S.p.A. Le relative delibere assembleari devono essere assunte con le maggioranze previste dagli statuti per le modificazioni statutarie; quando, in relazione all'oggetto delle modificazioni, gli statuti prevedano maggioranze differenziate, si applica la maggioranza meno elevata.

Il legislatore sottolinea, anche in questo caso, che è fatto salvo il diritto di recesso dei soci.

Inoltre, le banche popolari devono destinare almeno il 10 per cento degli utili netti annuali a riserva legale. La quota di utili non assegnata a riserva legale, ad altre riserve, ad altre destinazioni previste dallo statuto o non distribuita ai soci è destinata a beneficenza o assistenza<sup>248</sup>.

## 2. Cooperativa di consumo

Le cooperative di consumo<sup>249</sup> appartengono alla categoria delle cooperative di utenza e hanno l'obiettivo di fornire beni ai soci a condizioni più favorevoli di quelle presenti sul mercato, cioè al prezzo minore possibile salvaguardando l'aspetto qualitativo dei prodotti e dei servizi.

Si costituiscono, quindi, con lo scopo di assicurare ai soci-consumatori la fornitura di beni, sia di consumo che durevoli a prezzi più contenuti di quelli correnti di mercato. Per raggiungere tale scopo realizzano punti vendita ai quali possono accedere i soci, e, previo rilascio dell'apposita licenza di vendita, anche i non soci.

Per queste cooperative valgono, in linea generale, le disposizioni dettate in materia di cooperazione, senza particolari agevolazioni dal punto di vista fiscale, se non quelle previste dalla legge per le società cooperative che rispettano, in seguito all'introduzione della riforma del diritto societario, i requisiti di mutualità prevalente. Tali cooperative si sono sviluppate soprattutto nel settore dei beni alimentari, ma si riscontrano numerosi esempi di cooperative di consumo anche nelle zone rurali, dove sono state costituite per fornire scorte agrarie agli associati e, contemporaneamente, collocare sul mercato i prodotti agricoli provenienti dalle aziende di questi ultimi.

---

<sup>247</sup> Ex art. 30 del D.Lgs. n. 385/1993.

<sup>248</sup> Ex art. 32 del D.Lgs. n. 385/1993.

<sup>249</sup> Lo scopo di tale cooperativa può essere individuato nel soddisfacimento della domanda di beni diretti. La cooperativa in esame tende ad accostare i prezzi di vendita a quelli di costo, cercando di valorizzare l'elemento contributivo dei soci.

Il vantaggio mutualistico viene generato dal fatto che i soci, per il tramite della cooperativa, fanno acquisti in comune, ottenendo delle condizioni di acquisto migliori, e la cooperativa vende loro, direttamente, prodotti a prezzi più competitivi senza coinvolgere altri intermediari<sup>250</sup>.

Il minor costo per i soci che acquistano dalla cooperativa può determinarsi in due modi alternativi:

- consentendo loro di pagare, effettivamente, un prezzo inferiore all'atto dell'acquisto dei beni;
- facendo acquistare i beni al prezzo corrente di mercato, ma distribuendo ai soci, a fine esercizio, un ristorno proporzionato agli acquisti effettuati.

Le cooperative di consumo, nell'attuale scenario economico, operano quasi sempre anche nei confronti dei non soci: tale fenomeno, indicato dalla dottrina come mutualità spuria, non comporta il venir meno delle prerogative mutualistiche della società, anzi, risulta essere un modo attraverso il quale la cooperativa è in grado di garantire il conseguimento del vantaggio mutualistico in capo ai soci cooperatori.

Nell'atto costitutivo delle cooperative di consumo è necessario indicare, nell'oggetto sociale, se la cooperativa svolgerà la propria attività esclusivamente con i propri soci o anche con i terzi.

Il DLCP 1577/1947, all'art. 22, dispone, in relazione al numero minimo dei soci delle cooperative, che "non possono essere iscritte nei registri prefettizi le cooperative di consumo le quali, al momento della domanda, abbiano un numero di soci inferiore a cinquanta".

Tuttavia il ministro del Lavoro e della Previdenza sociale, sentito il comitato centrale per le cooperative, può autorizzare l'iscrizione di cooperative di consumo, con numero di soci inferiore a cinquanta, le quali forniscano esclusivamente ai propri soci particolari servizi, in considerazione della peculiare natura dei servizi stessi".

L'art. 23 sottolinea, inoltre, che "nelle cooperative di consumo non possono essere ammessi, come soci, intermediari e persone che conducano in proprio esercizi commerciali della stessa natura della cooperativa".

### 3. Cooperativa edilizia di abitazione

Rispondono alle esigenze di soddisfare un bisogno abitativo delle persone, realizzando complessi edilizi che vengono poi assegnati ai soci in proprietà se la cooperativa è a "proprietà divisa" o in diritto di godimento se la cooperativa è a "proprietà indivisa".

Pertanto, le cooperative edilizie<sup>251</sup> hanno lo scopo di associare persone di varie professioni e condizioni per assicurare loro l'acquisto di un'abitazione in proprietà o in affitto; sono volte pertanto a procurare un alloggio direttamente ai soci, differenziandosi in tal modo dalle cooperative di produzione e lavoro nel settore dell'edilizia, che svolgono un'attività di produzione per conto terzi.

---

<sup>250</sup> Sergio Luigi Cerioli, Paolo Costanzo e Arturo Sanguinetti "La riforma delle società cooperative. Disciplina civilistica e fiscale. Adempimenti contabili. Il nuovo ordinamento dopo il D.Lgs. 6/2003 e successive modificazioni" Egea Editore - Milano Febbraio 2004.

<sup>251</sup> Tale tipologia di cooperativa tende a soddisfare una delle aspirazioni più sentite da parte dell'uomo, ossia quella alla proprietà di una casa di abitazione. Il conseguimento del vantaggio cooperativo avviene, di regola, attraverso un procedimento che comprende la prenotazione, l'assegnazione ed il frazionamento del mutuo edilizio e che si conclude con l'atto traslativo dell'immobile al socio assegnatario. In definitiva, scopo che caratterizza tale tipologia è la costruzione e la distribuzione di abitazioni ai soci al prezzo di costo o quasi, eliminando il profitto dell'imprenditore operante nel settore dell'edilizia abitativa e traendo vantaggio da tutte quelle agevolazioni fiscali che vengono praticate a tali fattispecie di cooperativa.

Si possono individuare due forme di cooperative edilizie:

a. cooperative a proprietà indivisa: l'elemento caratterizzante, in questo caso, è l'adesione alla cooperativa di soci che intendono ottenere l'assegnazione in godimento a tempo indeterminato di un alloggio. La cooperativa procede alla realizzazione di immobili di civile abitazione che rientrano nel patrimonio della cooperativa stessa e che verranno concessi solo in godimento ai soci assegnatari. I soci assegnatari contribuiscono al finanziamento della costruzione degli alloggi, sia attraverso il versamento della quota sociale sia attraverso l'integrazione dei fabbisogni finanziari non coperti dai mutui ottenuti dalla cooperativa attraverso particolari forme di finanziamento la cui determinazione è demandata all'autonomia statutaria. Il socio è inoltre tenuto a versare un canone di godimento, la cui determinazione viene indicata nei regolamenti della cooperativa;

b. cooperative a proprietà individuale o divisa: l'elemento caratterizzante è l'adesione alla cooperativa di soci che intendono ottenere l'assegnazione in proprietà di un alloggio. La cooperativa procede alla realizzazione di immobili di civile abitazione non destinati a entrare a far parte delle immobilizzazioni della cooperativa, ma che troveranno rilevazione in bilancio tra le rimanenze. I soci contribuiscono al finanziamento della costruzione dell'abitazione di cui diverranno, poi, assegnatari in proprietà.

Inoltre, le cooperative edilizie si possono poi ripartire in cooperative edilizie a contributo erariale e cooperative edilizie cosiddette libere.

Le cooperative edilizie che fruiscono di contributi pubblici, cosiddette sovvenzionate, sono vincolate alle disposizioni normative di cui al R.D. 28 aprile 1938, n. 1165, Testo unico dell'edilizia popolare ed economica. Le cooperative libere, invece, non fruiscono del contributo statale o di altro intervento pubblico, ma provvedono a finanziarsi mediante prestiti dei soci e mutui ipotecari concessi dagli istituti di credito. Tali cooperative si modellano essenzialmente sullo schema dettato dal codice civile per le società cooperative in generale, fatti salvi i casi in cui lo statuto stesso rinvii alle disposizioni del Testo unico dell'edilizia popolare ed economica.

Dal punto di vista fiscale, l'art. 2, comma 5, della Legge n. 388/2000 stabilisce che “ai fini della determinazione del reddito delle cooperative edilizie a proprietà indivisa si deduce un importo pari alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare adibita ad abitazione principale dei soci assegnatari e delle relative pertinenze”, prevedendo pertanto una deduzione dal reddito soggetto a IRPEG.

La ratio della norma è volta a rendere omogeneo il trattamento riservato alle cooperative in questione rispetto al trattamento riservato alle persone fisiche con riguardo al trattamento fiscale dell'abitazione principale.

Le cooperative edilizie sono poi soggette a particolari agevolazioni relativamente alle imposte di bollo e di registro, in base a quanto disposto dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, poiché alle cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità e iscritti nei registri prefettizi e nello schedario generale della cooperazione si applicano le seguenti disposizioni<sup>252</sup>:

---

<sup>252</sup> Vedi anche Benni M., Buscaroli E., Dulcamare U., Figone K., Ravaioli G., Setti M., Cooperative. Guida operativa, Milano, Ipsoa, 2003, p. 364-365.

- gli atti costitutivi e modificativi, gli atti di ammissione e recesso dei soci e gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, con la sola esclusione degli assegni bancari e delle cambiali, sono esenti da imposta di bollo in modo assoluto;
- gli atti costitutivi e modificativi sono soggetti a registrazione gratuita;
- gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, per i quali sia prevista la registrazione, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato, compresi i relativi allegati.

In base a quanto disposto dal R.D. 1165/1938, inoltre, le cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi godono di una riduzione dell'imposta sulle concessioni governative pari a un quarto della stessa.

Con riferimento alle cooperative edilizie, si ricorda altresì che la Legge n. 59/1992, all'art. 13, ha istituito un albo nazionale delle società edilizie di abitazione e loro consorzi, presso la Direzione generale della cooperazione del ministero del Lavoro.

Le iscrizioni e le cancellazioni dall'albo sono disposte dal Comitato per l'albo nazionale delle società cooperative edilizie di abitazione e dei loro consorzi, composto da:

- a. il direttore generale della cooperazione del ministero del Lavoro e della previdenza sociale, che lo presiede;
- b. quattro membri designati dal ministro del Lavoro e della previdenza sociale, di cui tre esperti nella materia della cooperazione edilizia;
- c. un membro designato da ciascuna delle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo legalmente riconosciute;
- d. un membro designato dal ministro dei Lavori pubblici;
- e. tre membri in rappresentanza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, designati, secondo un criterio di rotazione, dai rappresentanti regionali facenti parte del Comitato per l'edilizia residenziale.

Nell'albo nazionale devono iscriversi le cooperative che intendono ottenere contributi pubblici, purché abbiano non meno di diciotto soci, siano iscritte nel registro prefettizio, o nello schedario generale, siano disciplinate dai principi mutualistici e si trovino in almeno una delle seguenti posizioni:

- siano state costituite con il conferimento da parte di ciascun socio di quote o azioni per un valore non inferiore ad euro 258,23;
- abbiano iniziato o realizzato un programma di edilizia residenziale;
- siano proprietarie di abitazioni assegnate in godimento o in locazione ai propri soci, o abbiano assegnato in proprietà gli alloggi ai soci stessi.

Entro il 31 dicembre di ogni anno, il Comitato per l'albo nazionale predispone l'elenco delle società cooperative e dei loro consorzi radiati dall'albo, per mancanza dei requisiti o delle condizioni appena viste, o perché già sospesi dall'albo a seguito di sottoposizione a gestione commissariale. L'elenco viene pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale.

Il legislatore sottolinea, infine, all'art. 4, comma 1, della Legge n. 59/1992, che le società cooperative e i loro consorzi operanti nel settore dell'edilizia abitativa non possono avere soci sovventori.

#### 4. Cooperativa agricola

Questo tipo di cooperative<sup>253</sup> si costituisce per permettere ai soci di usufruire di condizioni di lavoro migliori sia in termini qualitativi che economici, rispetto a quelli disponibili sul mercato del lavoro. Tali cooperative svolgono la propria attività nel settore agricolo.

Il legislatore, tuttavia, non offre una definizione di cooperativa agricola; dall'art. 2135 c.c.<sup>254</sup>, relativo alla nozione di imprenditore agricolo, si desume tuttavia che sono qualificabili come cooperative agricole quelle cooperative che svolgono una delle seguenti attività<sup>255</sup>:

- a. la coltivazione del terreno e la silvicoltura;
- b. l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e l'attività diretta alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture se o mobili, anche provvisorie, se la superficie diretta alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- c. l'attività diretta alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolta sul terreno, che rientri nell'esercizio normale dell'agricoltura e che abbia per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso;
- d. un'attività concernente la prestazione di servizi a favore dei soci imprenditori agricoli.

Si possono, quindi, individuare due macrocategorie di cooperative agricole:

- le cooperative di produzione, che si occupano della coltivazione e dell'allevamento di cui ai punti sub a e b;
- le cooperative di conferimento, in cui la società cooperativa ha il compito di concentrare in capo a sé alcune fasi del processo di lavorazione o trasformazione dei prodotti conferiti dai soci al fine di consentire il loro collocamento sul mercato. Esse sono costituite da imprenditori agricoli e svolgono attività di commercializzazione e trasformazione dei prodotti agricoli conferiti appunto dai soci. In questo caso i produttori agricoli conferiscono i propri prodotti, affinché essi vengano conservati, manipolati, trasformati e venduti tramite l'organizzazione collettiva, con gestione comune di impianti,

---

<sup>253</sup> Quello agricolo è certamente uno dei settori tradizionali di svolgimento di attività cooperativa. Lo scopo è quello di valorizzare l'elemento economico in possesso di coloro che danno vita alla specifica figura (gli agricoltori), vale a dire il bene terra (o fondo rustico). Questa forma di società, nata come difesa contro l'espandersi delle grandi proprietà ed imprese, si articola nella produzione e nella vendita organizzata dei prodotti del lavoro comune in campo agricolo.

<sup>254</sup> L'art. 2135 c.c. definisce l'imprenditore agricolo "chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge".

<sup>255</sup> *Ex art. 29 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.*

stabilimenti e magazzini. La cooperativa in questo caso si occupa anche di coordinare il rifornimento delle scorte, nonché il miglioramento delle colture.

I settori agricoli in cui si ricorre più frequentemente a questo tipo di cooperazione sono il settore lattiero-caseario, con i caseifici sociali; il settore frutticolo, con le cooperative ortofrutticole; il settore zootecnico, con le cooperative di allevamento e il settore viticolo, con le cantine sociali.

L'obiettivo primario di queste cooperative è promuovere il perfezionamento della produzione agricola e incrementare le economie rurali attraverso la cura della qualità del prodotto sin dalle prime operazioni di coltivazione e conduzione agraria. La cooperativa, pertanto, è tenuta a controllare il livello qualitativo dei prodotti operando un controllo centralizzato sulla coltivazione dei terreni, sugli impianti frutticoli e vinicoli, sulla difesa delle piantagioni da parassiti, sulle razze di bestiame in allevamento, sui sistemi di alimentazione e così via.

Per le cooperative agricole valgono le disposizioni civilistiche dettate per la cooperazione in generale.

Relativamente, invece, ai soci delle cooperative agricole, il DLCPS 1577/1947, all'art. 23, dispone che “nelle cooperative agricole per affittanze collettive o per conduzione di terreno in concessione ai sensi del decreto legislativo luogotenenziale 19 ottobre 1944, n. 279, non possono essere ammesse come soci le persone che esercitano attività diversa dalla coltivazione della terra. I proprietari, gli affittuari e i mezzadri possono essere soci di tali cooperative solo quando coltivino direttamente la terra e la superficie da essi direttamente coltivata sia insufficiente ad assorbire tutta la mano d'opera del nucleo familiare. Limitatamente all'esercizio di mansioni amministrative e tecniche nell'interesse sociale, per il quale sia necessario il possesso della qualità di socio, è consentita l'ammissione a soci di persone che non siano lavoratori manuali della terra”.

Anche per le cooperative agricole, così come per le cooperative di produzione e consumo, vale quanto disposto dall'art. 2751 *bis* c.c.: “hanno privilegio generale sui mobili i crediti riguardanti ... i crediti delle società cooperative agricole e dei loro consorzi per i corrispettivi della vendita dei prodotti”.

Tale disposizione comporta la necessità, ai fini del riconoscimento del privilegio, che la cooperativa produca valida documentazione, quale il proprio statuto, al fine di verificare l'effettiva qualità mutualistica della società e la sua effettiva costituzione in forma cooperativa<sup>256</sup>.

---

<sup>256</sup> Il Tribunale di Roma, con sentenza dell'11 novembre 1999, in *Dir. prat. soc.*, 2000, n. 6, p. 75, non ha infatti ritenuto sufficiente la certificazione della prefettura o della Camera di Commercio attestanti la qualifica di cooperativa agricola stabilendo in questo modo che prevale l'effettiva attività svolta dalla società in questione.

## 5. Cooperativa di produzione e lavoro

Le cooperative di produzione e lavoro<sup>257</sup> sono volte a collocare il lavoro o i prodotti dei soci cooperatori alle migliori condizioni e a procurare, tramite le attività sociali, vantaggi diretti e immediati all'economia dei singoli soci<sup>258</sup>.

Pertanto esse si costituiscono per permettere ai soci di usufruire di condizioni di lavoro migliori sia in termini qualitativi che economici, rispetto a quelli disponibili sul mercato del lavoro. Queste cooperative svolgono la propria attività sia nella produzione diretta dei beni che nella fornitura dei servizi.

Tali cooperative operano, inoltre, soprattutto nei settori dei trasporti, dell'edilizia, delle pulizie e della ristorazione.

L'elemento peculiare delle cooperative di produzione e lavoro è rappresentato dalla particolare natura che connota lo scambio mutualistico tra i soci e la cooperativa, incentrato nell'attività di lavoro che i soci prestano nell'ambito della cooperativa stessa: il socio, di fatto, incorpora contemporaneamente sia le caratteristiche del lavoratore sia quelle dell'imprenditore.

Tale peculiarità aveva creato dei problemi in sede di qualificazione del rapporto sussistente tra socio e cooperativa, successivamente risolti dalla Legge 3 aprile 2001, n. 142, la quale dispone che: "il socio lavoratore di cooperativa stabilisce con la propria adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo un ulteriore rapporto di lavoro, in forma subordinata o autonoma o in qualsiasi altra forma, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata non occasionale, con cui contribuisce comunque al raggiungimento degli scopi sociali"<sup>259</sup>. Il socio, in quanto imprenditore, assume l'appalto di lavori che esegue con gli altri soci e sopporta, conseguentemente, oneri e rischi delle attività intraprese; come lavoratore, invece, esegue il lavoro e, in cambio, riceve una remunerazione per il lavoro prestato.

L'art. 3 della Legge n. 142/2001, a tale proposito, sottolinea che "... le società cooperative sono tenute a corrispondere al socio lavoratore un trattamento economico complessivo proporzionato alla quantità e qualità del lavoro prestato e comunque non inferiore ai minimi previsti, per prestazioni analoghe, dalla contrattazione collettiva nazionale del settore o della categoria affine, ovvero, per i rapporti di lavoro diversi da quello subordinato, in assenza di contratti o accordi collettivi specifici, al compensi medi in uso per prestazioni analoghe rese in forma di lavoro autonomo (...) Trattamenti economici ulteriori possono essere deliberati dall'assemblea e possono essere erogati:

---

<sup>257</sup> Il settore della produzione e lavoro costituisce uno degli elementi portanti dell'intero movimento cooperativo. Tale forma di cooperativa ha lo scopo di collocare il lavoro dei cooperatori alle migliori condizioni ed a procurare ai soci, per mezzo dell'attività, vantaggi diretti ed immediati alle economie dei soci stessi (cfr. Cass. 22 agosto 1966, n. 2269, in *Giur. it* 1967, I, 1, p. 166). Ogni socio deve apportare non solo la quota sociale ma soprattutto la propria opera, manuale o intellettuale, per il raggiungimento dello scopo sociale. I soci di questa cooperativa sono gli operai che gestiscono la propria forza-lavoro organizzando loro stessi le proprie attività. Questa forma di cooperativa è sviluppata soprattutto tra gli artigiani e coloro che prestano un lavoro di tipo manuale.

<sup>258</sup> Cass. 22 agosto 1966, n. 2269.

<sup>259</sup> Art. 1, comma 3, legge 3 aprile 2001, n. 142, che prosegue sottolineando che "dall'instaurazione dei predetti rapporti associativi e di lavoro in qualsiasi forma derivano i relativi effetti di natura fiscale e previdenziale e tutti gli altri effetti giuridici rispettivamente previsti dalla presente legge, nonché, in quanto compatibili con la posizione del socio lavoratore, da altre leggi o da qualsiasi altra fonte".

- a. a titolo di maggiorazione retributiva, secondo le modalità stabilite in accordi stipulati ai sensi dell'articolo 2;
- b. in sede di approvazione del bilancio di esercizio, a titolo di ristorno, in misura non superiore al trenta per cento dei trattamenti retributivi complessivi di cui al comma 1 e alla lettera a), mediante integrazioni delle retribuzioni medesime, mediante aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato.

I soci della cooperativa di produzione e lavoro da un lato ottengono una remunerazione analoga allo stipendio e, dall'altro, dividono l'eventuale profitto che, una volta dedotte le spese dell'attività e le remunerazioni ai soci, scaturisce dall'attività svolta dalla cooperativa.

A tal proposito, è opportuno sottolineare che in giurisprudenza<sup>260</sup> si è, per esempio, considerato illegittimo l'atto costitutivo di una società cooperativa che si definisce di produzione e lavoro in cui non si rinviene, tra le clausole, alcuna disposizione volta a fornire ai soci, attraverso l'esercizio in comune dell'attività imprenditoriale prescelta, un qualche servizio consistente nell'offerta di occasioni di lavoro o di altro vantaggio inerente alla produzione che si vuole avviare, difettando in tal modo del requisito essenziale dello scopo mutualistico.

Ebbene, in relazione ai requisiti dei soci partecipanti alle cooperative di produzione e lavoro, l'art. 23 del DLCP 1577/1947, dispone che “i soci delle cooperative di lavoro devono essere lavoratori ed esercitare l'arte o il mestiere corrispondenti alla specialità delle cooperative di cui fanno parte o affini. Non possono essere soci di tali cooperative coloro che esercitano in proprio imprese identiche o affini a quella della cooperativa. È consentita l'ammissione a soci di elementi tecnici e amministrativi nel numero strettamente necessario al buon funzionamento dell'ente. Nelle cooperative agricole per affittanze collettive o per conduzione di terreno in concessione ai sensi del decreto legislativo luogotenenziale 19 ottobre 1944, n. 279, non possono essere ammesse come soci le persone che esercitano attività diversa dalla coltivazione della terra”.

Il legislatore, all'art. 1 della legge 142/2001, ha altresì disposto che “i soci lavoratori di cooperativa:

- a. concorrono alla gestione dell'impresa partecipando alla formazione degli organi sociali e alla definizione della struttura di direzione e conduzione dell'impresa;
- b. partecipano all'elaborazione di programmi di sviluppo e alle decisioni concernenti le scelte strategiche, nonché alla realizzazione dei processi produttivi dell'azienda;
- c. contribuiscono alla formazione del capitale sociale e partecipano al rischio di impresa, ai risultati economici e alle decisioni sulla loro destinazione;
- d. mettono a disposizione le proprie capacità professionali anche in relazione al tipo e allo stato dell'attività svolta, nonché alla quantità delle prestazioni di lavoro disponibili per la cooperativa stessa”.

Le disposizioni del 1947 prevedono che i soci della cooperativa di produzione e lavoro debbano essere lavoratori ed esercitare l'arte o il mestiere corrispondente all'oggetto della cooperativa stessa; a volte, tuttavia, viene accolta anche un'interpretazione evolutiva<sup>261</sup> che ricomprende nella tipologia di cooperativa di

---

<sup>260</sup> Tribunale di Cassino, sentenza del 9 aprile 1987.

<sup>261</sup> Turano R.M., Gentili F., Società cooperative. Manuale pratico con formulario per amministratori, sindaci e consulenti, Milano, Giuffrè, 2002, p. 14 e s.

produzione e lavoro anche cooperative volte a far svolgere ai soci lavori manuali part-time, oppure le cooperative tra disoccupati (che intendano così procurarsi un lavoro), previste dalla legge 28 febbraio 1986, n. 44, al fine di promuovere l'occupazione giovanile soprattutto nelle zone depresse.

La legge n. 44/1986 contiene misure straordinarie per la promozione e lo sviluppo dell'imprenditorialità giovanile, favorendo la costituzione di cooperative di produzione e lavoro tra giovani disoccupati di età compresa tra i 18 e i 29 anni, residenti e operanti nel Mezzogiorno, al fine di realizzare progetti per la produzione di beni nei settori dell'agricoltura, dell'artigianato e dell'industria, nonché per la fornitura di servizi a favore di imprese appartenenti a qualsiasi settore.

In giurisprudenza si è sottolineata, altresì, la necessità che sussista una certa qualifica professionale dei soci, correlata all'attività svolta dalla cooperativa stessa: "la qualifica professionale è necessaria perché l'impresa cooperativa deve essere legata a una particolare identità e affinità di interessi, determinati e qualificati, tra più soggetti appartenenti a una determinata categoria di impresa e dei quali interessi è possibile il soddisfacimento attraverso l'esercizio collettivo dell'attività di impresa"<sup>262</sup>.

Analogamente, la giurisprudenza ha stabilito che è illegittimo, e non può pertanto essere iscritto nel registro delle imprese, l'atto costitutivo di una società cooperativa di produzione e lavoro il cui oggetto comprende molteplici ed eterogenee attività, quasi tutte altamente specialistiche, rispetto alle quali i soci non hanno neppure dichiarato di possedere una qualifica o attitudine professionale<sup>263</sup>.

In merito alla natura di cooperativa di produzione e lavoro, questa deve risultare dall'iscrizione della società nell'apposita sezione del registro prefettizio e, dal momento che, in base a quanto disposto dall'art. 2751 *bis*, n. 5, c.c.<sup>264</sup>, i crediti delle cooperative di produzione e lavoro relativi a corrispettivi dei servizi prestati e alla vendita di manufatti godono di privilegio generale sui beni mobili del debitore, la giurisprudenza ha stabilito che la natura di cooperativa di produzione e lavoro debba emergere anche a livello sostanziale, verificando statutariamente se la cooperativa persegue scopi mutualistici attraverso la gestione associata dell'attività dei soci<sup>265</sup>.

Circa il numero di soci, l'art. 14 della legge n. 59/1992 ha stabilito che il numero minimo richiesto per l'iscrizione nei registri prefettizi di cooperative di produzione e lavoro ammissibili ai pubblici appalti è di quindici. Tale numero minimo è richiesto ai fini dell'iscrizione nel registro prefettizio, ma per la legale costituzione della cooperativa è sufficiente che la compagine sociale sia costituita da almeno nove soci. Infatti, il ministro per il Lavoro e la Previdenza sociale, sentito il Comitato centrale per le cooperative, in considerazione di particolari situazioni ambientali o della peculiare natura dei lavori o dei servizi oggetto dell'attività sociale, può autorizzare l'iscrizione di cooperative di produzione e lavoro, ammissibili ai pubblici appalti, con un numero di soci inferiore a quindici, ma non a nove.

---

<sup>262</sup> Tribunale di Ascoli Piceno, sentenza del 17 marzo 1987.

<sup>263</sup> Tribunale di Genova, sentenza del 15 giugno 1981.

<sup>264</sup> L'art. 2751-bis c.c. dispone che "hanno privilegio generale sui mobili i crediti riguardanti: (...I crediti dell'impresa artigiana e delle società o enti cooperativi di produzione e di lavoro, per i corrispettivi dei servizi prestati e della vendita dei manufatti I...)"

<sup>265</sup> Tribunale di Perugia, sentenza del 13 marzo 1992, in *Giur. comm.*, 1993, II, p. 284.

## 6. Cooperativa della piccola pesca

Tale tipologia di cooperativa della piccola pesca<sup>266</sup> è costituita da soci pescatori che svolgono un'attività con un impegno diretto o un'attività di servizio ai propri associati, quali l'acquisto di materiale di consumo o di beni durevoli, o la commercializzazione dei prodotti ittici o la loro trasformazione.

## 7. Cooperativa di trasporti conto terzi

Le cooperative di trasporto conto terzi<sup>267</sup>, iscritte alla V sezione dell'albo nazionale degli enti cooperativi, sono, in linea di principio, cooperative costituite fra imprenditori esercenti l'attività di trasporto, titolari in proprio degli strumenti di produzione.

Esse associano singoli trasportatori iscritti all'Albo e ai quali garantiscono servizi logistici, amministrativi, di acquisizione delle commesse o gestiscono in proprio i servizi di trasporto a mezzo di soci-lavoratori.

L'attività di tali cooperative si concretizza nell'organizzazione, per conto dei soci, dei rapporti contrattuali con i committenti dei servizi di trasporto. La cooperativa si occupa, poi, di gestire una serie di servizi accessori a beneficio dei soci, quali l'erogazione del carburante, la manutenzione dei mezzi e i servizi di assistenza amministrativa relativi agli adempimenti di natura contabile e fiscale.

Nella prassi, tuttavia, sono state iscritte in questa sezione dell'albo nazionale anche cooperative che detengono la proprietà dei mezzi di trasporto e che si propongono, quale scopo sociale, la fornitura di lavoro ai soci.

In dottrina si osserva, tuttavia, come tali cooperative siano meglio configurabili come cooperative di produzione e lavoro che non come cooperative di trasporto<sup>268</sup>.

## 8. Cooperativa editoriale

Le cooperative editoriali<sup>269</sup> o giornalistiche sono disciplinate dalla legge 5 agosto 1981, n. 416, la quale dispone che "per cooperative giornalistiche si intendono le società cooperative composte di giornalisti costituite ai sensi degli artt. 2511 e ss. c.c., iscritte nel registro prefettizio di cui all'art. 12 del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. 1577, ratificato, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 1951, n. 302, modificato dall'art. 6 della legge 17 febbraio 1971, n. 127".

Lo statuto deve, necessariamente, avere per oggetto attività editoriale, tipografica o comunque attinente l'informazione.

Gli statuti delle cooperative giornalistiche devono, inoltre, contenere espressamente le clausole mutualistiche

---

<sup>266</sup> Lo scopo esclusivo di queste società è quello di cedere alla cooperativa i prodotti pescati dai soci-pescatori affinché li rivenda in proprio, evitando così la concorrenza dei grossi mercati ittici e la speculazione sui prodotti della pesca.

<sup>267</sup> Lo scopo di queste cooperative è quello di effettuare qualsiasi tipo di trasporto su strada con automezzi della cooperativa in modo tale da eliminare le agenzie di intermediazione nel settore dei trasporti e di usufruire di tutte le agevolazioni previste nel settore autotrasporti merci per conto terzi.

<sup>268</sup> M. Benni, E. Buscaroli, U. Dulcamare, A. Figone, G. Ravaloli, M. Setti, *op. cit.*, 420.

<sup>269</sup> Hanno ad oggetto l'attività editoriale, tipografica o comunque attinente all'informazione. Rientrano in questo ambito, ad esempio, le cooperative giornalistiche.

indicate dalla legge Basevi e possono prevedere la partecipazione di altri lavoratori del settore, nonché limiti delle quote sociali in misura maggiore di quella prevista dalle vigenti disposizioni.

In più, tale norma dispone che le cooperative di giornalisti devono associare almeno il 50 per cento dei giornalisti dipendenti aventi rapporto di lavoro regolato dal contratto nazionale di lavoro giornalistico e clausola di esclusiva con le cooperative medesime.

Invece, le cooperative dei lavoratori devono associare almeno il 50 per cento dei lavoratori aventi contratto a tempo pieno con la cooperativa o con l'impresa cessata ovvero che abbia cessato la pubblicazione della testata e i relativi statuti devono consentire la partecipazione degli altri lavoratori a tempo pieno che ne facciano richiesta.

Tutte le designazioni di organi collegiali delle cooperative avvengono per voto personale, uguale e segreto e limitato a una parte degli erigendi.

Una particolare procedura è stabilita all'art. 6, commi 8 e 9, della legge n. 416/1981, per l'adozione della decisione, da parte di una cooperativa di giornalisti, di acquistare una testata giornalistica cessata: "l'assemblea dei giornalisti decide sull'acquisto della testata, per appello nominale, a maggioranza assoluta degli aventi diritto. Se la decisione è favorevole all'acquisto, l'assemblea nomina, con voto limitato, uguale e segreto i propri rappresentanti, i quali curano tutte le attività necessarie per la costituzione della cooperativa e per l'acquisto della testata.

Nel caso in cui l'assemblea dei giornalisti decida l'acquisto della testata, i dipendenti non giornalisti sono convocati in assemblea dai loro rappresentanti sindacali aziendali ovvero da un terzo dei dipendenti stessi per deliberare, con appello nominale e a maggioranza assoluta degli aventi diritto, la costituzione di una società cooperativa per partecipare alla gestione dell'impresa giornalistica. Ove tale decisione venga adottata, l'assemblea nomina, con voto limitato, uguale e segreto, i propri rappresentanti, i quali curano tutte le attività necessarie per la costituzione della cooperativa e provvedono, di intesa con i rappresentanti della cooperativa fra giornalisti, alla costituzione del consorzio di cui al secondo comma".

A livello giurisprudenziale, si ricorda che la Cassazione, con sentenza del 26 marzo 1996, n. 2690, ha stabilito che "è nulla la delibera con cui venga escluso un socio da una cooperativa di informazione che pubblica un giornale periodico per avere egli proposto querela, a tutela del proprio onore e della propria reputazione, contro il direttore del periodico e presidente della cooperativa, in relazione al contenuto di un'intervista da quest'ultimo effettuata, e per essere stato il reato di diffamazione ritenuto insussistente dal giudice penale, atteso che l'esercizio da parte del socio e cittadino di un diritto costituzionalmente garantito non può comportare la sanzione dell'esclusione dalla cooperativa, indipendentemente dal risultato conseguito e che, inoltre, l'esercizio del diritto di querela, che non abbia sconfinato nella persecuzione o sia stato esercitato al di fuori di ogni ragionevolezza, non può considerarsi tale da far venir meno il vincolo fiduciario tra il socio e la cooperativa che produce il giornale"<sup>270</sup>.

---

<sup>270</sup> In Merz S., Madonna R., Sguozzi E, *Manuale pratico delle società cooperative*, Padova, Cedam, 1999, p. 419.

## 9. Cooperativa di mutuo soccorso

Le società di mutuo soccorso<sup>271</sup> possono essere definite come organizzazioni volontarie e senza scopo di lucro, che utilizzano il denaro raccolto con il versamento di quote da parte dei soci per la costituzione di un fondo destinato a rimborsare parte delle spese mediche sostenute dai membri e fornire assistenza sanitaria integrativa rispetto a quella garantita dal Servizio Sanitario Nazionale. Oltre a garantire sostegno sanitario, la mutua può arricchire la propria attività con offerte formative, ricreative e culturali dedicate ai soci. Nonostante la denominazione, tale tipologia di cooperativa non può essere qualificata come società commerciale poiché l'attività che svolge non è assimilabile all'attività d'impresa, come previsto dalla legge n. 3818/1886.

E proprio a sostegno di questa tesi si è espressa anche la Giurisprudenza sostenendo che *“alle società cooperative di mutuo soccorso costituite ai sensi della L. 15 aprile 1886, n. 3818 non è riconoscibile la qualifica d'impresa ma di ente”*. Pertanto, la caratteristica essenziale di questi enti è operare in assenza di scopo di lucro assicurando, ai soci che si trovano in situazioni di bisogno, un sostegno proporzionale alle quote versate dagli aderenti. Ai soci non è garantito il pagamento di un utile, ma il conseguimento di sussidi e rimborsi. D'altra parte, le quote versate vanno a costituire un fondo utilizzato per perseguire le finalità mutualistiche, realizzando offerte dedicate ai soci. L'attività di tale tipo di cooperativa si basa sul principio della mutualità, il quale prevede che l'onere derivante dal verificarsi di un possibile rischio, a cui è sottoposto il singolo, sia ripartito tra tutti gli associati. Si precisa, inoltre, che i servizi offerti da questi enti sono dedicati esclusivamente agli iscritti (e ai loro familiari ove previsto) e sono condizionati dalla disponibilità di risorse raccolte. Si deduce quindi che il rapporto tra socio e società si configura come un rapporto associativo in quanto basato sul principio della mutualità, e non come un rapporto contrattuale come si verifica nel settore assicurativo dove è previsto un trasferimento del rischio dall'assicurato alla compagnia.

## 10. Cooperative di dettaglianti

Tali cooperative sono costituite da esercenti attività commerciali con lo scopo di contenere i costi di approvvigionamento e fornire ai punti vendita servizi e facilitazioni creditizie.

Esse hanno, pertanto, ad oggetto l'acquisto e la fornitura di beni e servizi nell'interesse dei soci commercianti al dettaglio, a condizioni competitive.

## 11. Cooperativa di servizi diretta alla gestione di servizi sociali

Sono cooperative regolamentate dalla legge n. 381 del 1981 ed hanno come scopo quello di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione umana dei cittadini. Si distinguono in due tipologie:

- quelle che gestiscono servizi socio-sanitari ed educativi;

---

<sup>271</sup> Cfr. legge 15 aprile 1886, n. 3818. Tali cooperative si propongono di assicurare ai soci un sussidio in caso di malattia, di sopravvenuta incapacità al lavoro o di vecchiaia, nonché di venire in aiuto ai familiari dei soci defunti, ecc.

- quelle che svolgono attività diverse (agricole, industriali, commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. Oltre ad essere iscritte a questa sezione, le cooperative sociali, a seconda dell'attività che svolgono, devono essere iscritte ad una delle altre sezioni.

Ebbene, le cooperative sociali<sup>272</sup> si confermano come una tipologia di cooperativa particolare ma considerata sempre cooperative a mutualità prevalente, in virtù della sua funzione sociale che è volta sempre al rispetto del principio della mutualità.

Le cooperative sociali sono disciplinate dalle disposizioni della legge n. 381/1991, la quale, all'art. 1, chiarisce che "le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso:

- a. la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi;
- b. lo svolgimento di attività diverse, ad esempio agricole, industriali, commerciali o di servizi, finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate".

Con riferimento alla denominazione sociale, comunque formata, essa deve contenere l'indicazione di cooperativa sociale e l'atto costitutivo e lo statuto devono indicare espressamente in quale dei due settori, tra quello indicato al punto a) e b), la cooperativa intenda esercitare.

Oltre ai soci ordinari, gli statuti delle cooperative sociali possono prevedere la presenza di soci volontari che prestino la loro attività gratuitamente, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate sulla scorta di parametri stabiliti dalla cooperativa stessa: è una categoria di soci del tutto particolare poiché essi prestano la loro opera ma non sono destinatari del servizio o dell'attività lavorativa.

Il legislatore fissa tuttavia dei limiti in merito al numero di tali soci, disponendo che "il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci".

Tali soci sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci.

In più, ai soci volontari non si applicano i contratti collettivi e le norme di legge in materia di lavoro subordinato e autonomo, a eccezione delle norme in materia di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

Nelle cooperative sociali di cui al punto b), si considerano persone svantaggiate gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli *ex* degenti di istituti psichiatrici, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, i condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione. Tali categorie non sono in numero chiuso, infatti altri soggetti svantaggiati potranno essere indicati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Le persone svantaggiate devono costituire almeno il 30 per cento dei lavoratori della cooperativa e, compatibilmente con il loro stato soggettivo, essere soci della cooperativa stessa.

---

<sup>272</sup> Queste cooperative sono regolate dalla legge 8 novembre 1991, n. 381, recante "Disciplina delle cooperative sociali". Finalità di queste ultime è quella di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi oppure lo svolgimento di attività diverse (agricole, industriali commerciali o di servizi) finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

La condizione di persona svantaggiata deve risultare da documentazione proveniente dalla pubblica amministrazione, fatto salvo il diritto alla riservatezza.

Possono essere ammessi come soci delle cooperative sociali anche persone giuridiche pubbliche o private nei cui statuti sia previsto il finanziamento e lo sviluppo delle attività di tali cooperative. Il legislatore non prevede alcun limite al riguardo; tuttavia è da ritenersi impossibile costituire una cooperativa sociale in cui la totalità o quasi dei soci siano persone giuridiche, perché verrebbe snaturata della sua funzione primaria di stampo prettamente mutualistico e sociale.

Il legislatore ha, altresì, sottolineato, vista l'attività sociale svolta da tali cooperative, che “per le cooperative sociali le ispezioni ordinarie previste dall'art. 2 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, debbono aver luogo almeno una volta l'anno” anziché ogni due anni.

Dal punto di vista delle agevolazioni fiscali, alle cooperative sociali spettano le agevolazioni relative alle cooperative a mutualità prevalente, poiché la loro funzione sociale le fa ritenere sempre tali.

L'art. 7 della legge n. 381/1991 sottolinea, tuttavia, che “ai trasferimenti di beni per successione o donazione a favore delle cooperative sociali si applicano le disposizioni dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637273”.

La norma prosegue disponendo che “le cooperative sociali godono della riduzione a un quarto delle imposte catastali e ipotecarie, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relativi a immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale”.

Dal momento che le cooperative sociali rappresentano una particolare categoria che sta sviluppandosi nel contesto sociale ed economico nazionale, sembra utile fornire, a titolo esemplificativo, lo statuto di una società cooperativa sociale di tipo b) volta alla promozione di iniziative di carattere culturale verso l'apporto lavorativo di persone svantaggiate.

Da tale statuto è possibile desumere le caratteristiche di tali cooperative in tema di:

- attività svolta, che deve basarsi sui principi di mutualità, senza fini di lucro, e lo scopo di perseguire interessi generali della comunità, anche in relazione l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate;
- categorie di soci, individuabili in soci ordinari (che condividono le finalità della cooperativa e ne promuovono le attività), soci lavoratori (che prestano loro attività ricevendo una retribuzione), soci volontari (che prestano la loro attività gratuitamente, esclusivamente per fini di solidarietà), soci sovventori (che partecipano a programmi pluriennali per lo sviluppo e l'ammodernamento aziendale);
- requisiti mutualistici, che implicano il divieto della distribuzione ai soci di dividendi in misura superiore a quella stabilita dalla legge e, in caso di cessazione della società, la devoluzione del patrimonio residuo ai fondi mutualistici.

---

<sup>273</sup> Si presume che l'esenzione prevista dalla legge 381/1991 facesse a suo tempo riferimento all'art. 3 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 che prevedeva: "Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461”.

## 12. Altre cooperative tra cui le c.d. cooperative miste

Si tratta di una sezione riservata alle cooperative che non rientrano nei settori sopra richiamati e che svolgono attività diversificate.

Si tratta, quindi, di una categoria residuale in quanto riguarda le cooperative che, in relazione alla natura merceologica dell'attività svolta non possono essere inserite nelle sezioni precedenti<sup>274</sup>.

Tra queste rientrano le cooperative miste<sup>275</sup> il cui scopo sociale è riconducibile a più di una delle attività sopra elencate o non è compreso in tale classificazione.

Infine, per completezza di esposizione, possono ancora individuarsi alcune ipotesi particolari quali, ad esempio, le cd. piccole cooperative.

La disciplina generale, come sopra già esaminato, fissa il numero minimo di nove soci per la costituzione di una società cooperativa. Inizialmente questo precludeva l'accesso ai vantaggi propri di siffatta figura societaria ad iniziative imprenditoriali che, pur avendo scopo mutualistico, erano promosse da un numero minore di soci. Pertanto, l'art. 21 della legge 7 agosto 1997, n. 266, ha quindi introdotto la figura della piccola società cooperativa al fine di ovviare a tale situazione.

Ad ogni modo, con l'entrata in vigore dell'art. 111 *septies* disp. att. c.c., anche se in mancanza di una espressa previsione in tal senso, sembrerebbe che la legge 7 agosto 1997, n. 266, sia stata abrogata, laddove il citato art. 111 *septies* parrebbe imporre a tutte quelle società costituite come piccole cooperative, la trasformazione in cooperative del tipo previsto all'art. 2522, comma 2, c.c. ovvero in cooperative di tipo ordinario.

Secondo un altro orientamento, invece, la norma in questione non potrebbe ritenersi imperativa, ritenendo preferibile optare per una soluzione che preveda la facoltà di adeguare le piccole società cooperative a quelle ordinarie, attraverso l'entrata nella compagine sociale di uno o più soci.

In ultimo, si fa un cenno ai consorzi che consistono in forme di organizzazione collettiva cui le società ricorrono al fine di ottenere un miglior risultato sul mercato in termini di efficienza e di competitività. Anche in questa tipologia si possono riscontrare diversi settori:

- a. consorzi cooperativi i quali associano più cooperative con lo scopo di favorire l'attività dei soci, di acquisire commesse e/o fornire servizi nei diversi settori di attività;
- b. consorzi agrari che secondo la legge di riforma n. 410/99 hanno natura giuridica di società cooperative, lo scopo di promuovere l'innovazione e offrire servizi in agricoltura e possono compiere operazioni di credito agrario;
- c. consorzi e cooperative di garanzia e fidi i quali rilasciano prestiti o fidejussioni ai propri associati. Sono comprese in questa tipologia i consorzi e le cooperative di garanzia che rilasciano prestiti o fidejussioni ai propri associati.

---

<sup>274</sup> La società cooperativa: le tipologie di Teresa Perozzi in *Società PMI* n. 3/2006.

<sup>275</sup> Si tratta di cooperative appartenenti a settori diversi, costituite singolarmente, che per motivi di convenienza preferiscono adottare la forma dell'associazione. Una cooperativa mista potrebbe essere, ad esempio, quella costituita fra agricoltori e pescatori.

Ad ogni buon conto, i consorzi sono contratti fra imprenditori che istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese (art. 2602 c.c.).

Ebbene, anche i consorzi presentano il carattere mutualistico, in quanto l'attività consortile deve svolgersi nell'interesse delle imprese associate. La disciplina di determinate fasi delle rispettive imprese è la funzione tipica dei consorzi interni e può avere connotati anche anticoncorrenziali, mentre lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese è funzione tipica ed esclusiva solo dei consorzi con attività esterna.

La partecipazione al consorzio è riservata ai soli imprenditori, siano essi persone fisiche o giuridiche ed indipendentemente dall'oggetto, dalle dimensioni e dalla struttura giuridica dell'impresa, pertanto non è ammessa la partecipazione ai consorzi di soggetti non imprenditori, salvo nei casi e nei limiti in cui la deroga sia prevista e consentita da leggi speciali.

Le fasi delle rispettive imprese consistono in tutte le operazioni (dall'acquisto delle materie prime al prodotto finito) in cui sia astrattamente scomponibile l'attività imprenditoriale, pur conservando ciascuna impresa, nell'organizzazione complessiva, una propria identità.

Nei consorzi con attività esterna l'organizzazione è destinata a svolgere un'attività con i terzi, implicando generalmente la creazione di un ufficio al quale facciano capo i rapporti giuridici posti in essere.

Il consorzio con attività esterna è privo di personalità giuridica ma, al contempo, è un autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici ed assume la responsabilità, garantita dal fondo consortile, dei contratti stipulati in nome proprio, assumendo anche il rischio derivante dalla gestione di un'attività imprenditoriale.

Lo scopo consortile può essere realizzato anche in forma di società commerciali (società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata).

La società consortile è una particolare forma di consorzio che non si discosta dalla disciplina del consorzio con attività esterna, costruito per lo svolgimento in comune di attività con i terzi.

La fattispecie presenta, quindi, il carattere della struttura organizzativa societaria, coniugato con la funzione consortile.

Infine, va detto che possono costituirsi anche società consortili cosiddette miste, ossia con la partecipazione anche di soci non imprenditori ma la cui presenza sia ritenuta strumentale alla realizzazione delle finalità consortili (ad esempio i cd. soci sostenitori ovvero le associazioni rappresentative di categorie imprenditoriali).

## CAPITOLO II

### **EXCURSUS STORICO DEL DEPOTENZIAMENTO DELLE AGEVOLAZIONI**

***SOMMARIO:** 1. Norme agevolative previste per la cooperazione – 2. Nuovo regime fiscale – 3. Il requisito della mutualità prevalente quale condizione per l’accesso alle agevolazioni fiscali – 3.1 La conoscibilità da parte di terzi del requisito della mutualità prevalente – 3.2 L’obbligo di destinazione di una quota degli utili ai fondi mutualistici – 3.3 Perdita della mutualità prevalente e decadenza dei benefici fiscali – 4. Ulteriori condizioni generali per l’accesso alle agevolazioni fiscali – 4.1 Introduzione – 4.2 L’albo delle società cooperative, quale strumento per l’individuazione dei soggetti interessati dalle agevolazioni fiscali – 4.3 L’accertamento della sussistenza delle condizioni generali di applicabilità delle agevolazioni fiscali*

#### **1. NORME AGEVOLATIVE PREVISTE PER LA COOPERAZIONE**

Come ampiamente descritto nel Capitolo I, la caratteristica primaria dell’impresa cooperativa è rappresentata dalla mutualità, la cui specificità consiste nella partecipazione di tutti i soci alla realizzazione, attraverso un’organizzazione di carattere economico, di bisogni collettivi comuni.

Lo scopo principale della società cooperativa non è, quindi, la produzione di un profitto, bensì la realizzazione di un servizio utilizzabile da tutti i soci che sono, al contempo, membri della cooperativa e destinatari del servizio prodotto dalla cooperativa stessa.

L’art. 45 della Costituzione riconosce esplicitamente la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata, demandando alla legge il compito di promuovere e favorire il relativo incremento con i mezzi ritenuti più idonei.

La “promozione” ed il *favor* per la cooperazione hanno ispirato un’ampia normativa di settore, diretta a disciplinare, sotto molteplici aspetti il fenomeno cooperativo nelle sue peculiarità, nonché, come previsto dalla Costituzione, ad assicurare i controlli necessari per verificare che tutti i soggetti cooperativi concretamente perseguano i prescritti scopi mutualistici, e che dunque ricorrano effettivamente le ragioni giustificative della particolare disciplina.

Il codice civile, prima della riforma del diritto della cooperazione, si limitava a stabilire che potevano costituirsi come società cooperative soltanto le imprese che avevano scopo mutualistico, senza fornire alcuna definizione della nozione di mutualità.

Il legislatore tributario, per contro, al fine di individuare i soggetti meritevoli di usufruire delle particolari agevolazioni riservate, in attuazione del dettato costituzionale, al settore cooperativo aveva posto, con l’art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, una serie di requisiti che, se sussistenti, presumevano il carattere mutualistico delle cooperative ai fini fiscali.

Con la riforma della disciplina delle cooperative operata con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, rubricato “*riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3*

ottobre 2001, n. 366”, pur essendo ribadito che lo scopo mutualistico costituisce una caratteristica propria di tutte le società cooperative, è stata operata una distinzione tra le società cooperative a mutualità prevalente, i cui requisiti sono stati illustrati nel capitolo precedente, e le cooperative diverse, prevedendo dei benefici fiscali unicamente alle prime.

Alla luce della riforma del diritto societario, sono state previste delle norme agevolative per le cooperative.

Basti pensare che il mondo cooperativo è sempre stato, storicamente, destinatario di agevolazioni fiscali finalizzate a promuovere l’attività mutualistica connessa a tale forma gestionale. In precedenza, fino all’entrata in vigore della riforma del diritto societario, le agevolazioni fiscali erano riservate, a norma dell’art. 14, primo comma, del D.P.R. n. 601/1973, alle sole cooperative (e loro consorzi) iscritte nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, che avevano inserito nei rispettivi statuti, in modo espresso ed inderogabile, le clausole previste dall’art. 26 del D.Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (c.d. legge Basevi)<sup>276</sup>, a condizione che le medesime fossero state di fatto osservate nel periodo d’imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall’approvazione degli statuti stessi.

Non è superfluo ricordare che in base al citato art. 26, ai fini tributari, i requisiti mutualistici si presumevano sussistere nel caso in cui la cooperativa avesse inserito nel proprio statuto le seguenti clausole:

- il divieto di distribuzione dei dividendi in misura superiore all’interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato<sup>277</sup>;
- il divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale;
- la devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell’intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale versato ed i dividendi eventualmente maturati, a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

---

<sup>276</sup> Recante “*Provvedimenti per la cooperazione*”. Pubblicato nella G.U. 22 gennaio 1948, n. 17 e ratificato, con modificazioni, con la legge 2 aprile 1951, nr. 302.

<sup>277</sup> Per effetto dell’art. 17, ultimo comma, della legge 19 marzo 1983, n. 72 (G.U. 23 marzo 1983, n. 80), la remunerazione massima del capitale ammessa era stata fissata in misura non superiore alla remunerazione dei prestiti sociali agevolati e, quindi, pari al tasso di interesse previsto per i buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5 punti percentuali; il c.d. tasso di rendimento ordinario.

Con il riordino del diritto societario, le agevolazioni di carattere fiscale, specificatamente previste per il settore cooperativo, trovano ora applicazione, per espressa previsione normativa dell'art. 223- *duodecies*, sesto comma, del R.D. 30 marzo 1942, n. 318<sup>278</sup>, solo per le cooperative a mutualità prevalente<sup>279</sup>.

In occasione della riforma, il legislatore ha previsto, con il settimo comma del predetto art. 223-*duodecies*, un'apposita disposizione di natura transitoria, con l'intento di disciplinare le modalità con le quali le cooperative, interessate dall'applicazione delle agevolazioni fiscali in base al combinato disposto dell'art. 14 del D.P.R. n. 601/73 e dell'art. 26 del D.Lgs. C.P.S. n. 1577/1947, dovevano adeguarsi alla nuova normativa allo scopo di conservare la spettanza delle agevolazioni medesime.

Infatti, sulla base del citato art. 223-*duodecies*, settimo comma, le cooperative che intendevano continuare a fruire del regime fiscale di maggior favore erano tenute, con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni assembleari dall'art. 2538 c.c., ad adeguare i propri statuti alle disposizioni che disciplinano le cooperative a mutualità prevalente entro il 31 marzo 2005.

Successivamente il regime fiscale relativo alla cooperazione ha subito ulteriori modifiche evidenziate nel paragrafo che segue.

## 2. NUOVO REGIME FISCALE

Fermo restando quanto già detto al paragrafo 3.2 del capitolo precedente relativamente alla normativa fiscale delle cooperative a mutualità prevalente; le norme agevolative previste per la cooperazione (art. 12 della legge n. 904/77, art. 10 del D.P.R. n. 601/73, art. 11 del D.P.R. n. 601/73), sono state oggetto di ripetuti interventi normativi, che hanno avuto come effetto il forte ridimensionamento dei vantaggi fiscali storicamente accordati alle società cooperative, in virtù della loro funzione sociale.

---

<sup>278</sup> Art. 223- *duodecies*:

“Le società di cui al capo I del titolo VI del libro V del codice civile, iscritte nel registro delle imprese alla data del 1° gennaio 2004, devono uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove disposizioni inderogabili entro il 31 marzo 2005.

Le deliberazioni necessarie per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto alle nuove disposizioni inderogabili possono essere adottate, in terza convocazione, a maggioranza semplice dei presenti.

L'articolo 2365, secondo comma, del codice civile, nella parte relativa all'adeguamento dello statuto a disposizioni normative, trova applicazione anche per l'adeguamento alle norme introdotte con i decreti legislativi attuativi della legge n. 366 del 2001. Le modifiche statutarie necessarie per l'attribuzione all'organo amministrativo, al consiglio di sorveglianza o al consiglio di gestione della competenza all'adeguamento dello statuto alle disposizioni di cui al presente decreto sono deliberate dall'assemblea straordinaria con le modalità e le maggioranze indicate nei commi precedenti.

Fino alla data indicata al primo comma le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle disposizioni inderogabili del presente decreto.

Dalla data del 1° gennaio 2004 non possono essere iscritte nel registro delle imprese le società di cui al capo I del titolo VI del libro V del codice, anche se costituite anteriormente a detta data, che siano regolate da atto costitutivo e statuto non conformi al decreto medesimo. Si applica in tale caso l'articolo 2331, quarto comma, del codice civile.

Le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente.

Conservano le agevolazioni fiscali le società cooperative e i loro consorzi che, con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni assembleari dall'articolo 2538 del codice, adeguano i propri statuti alle disposizioni che disciplinano le società cooperative a mutualità prevalente entro il 31 marzo 2005”.

<sup>279</sup> Occorre osservare, tuttavia, che sono presenti nell'ordinamento alcune particolari disposizioni, di natura agevolativa, che trovano specifica applicazione anche nei confronti delle altre cooperative: la relativa portata, in termini di risparmio fiscale, è però certamente inferiore rispetto a quella connessa con le agevolazioni riservate alle cooperative a mutualità prevalente.

In particolare, il sostanziale depotenziamento delle agevolazioni è stato operato con la legge 311/2004 (legge finanziaria 2005), le cui previsioni sono state ulteriormente inasprite con il D.L. 25 giugno 2008, n. 112<sup>280</sup> e da ultimo con il D.L. 138/2011, convertito dalla legge 148/2011 (c.d. Manovra di Ferragosto).

Il nuovo regime fiscale delle cooperative è estremamente complesso e discende dall'applicazione delle storiche agevolazioni, tenendo però conto delle limitazioni contenute:

- nel comma 1 dell'articolo 6 del decreto legge del 15 aprile 2002, n. 63;
- nei commi da 460 a 466 e nel comma 468 dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2004, n. 311.

In particolare, tali norme stabiliscono una limitazione generale, applicabile cioè a tutte le cooperative, e delle limitazioni speciali differenziate in base alle caratteristiche dell'ente.

La limitazione generale, contenuta nella prima norma sopra citata, a seguito della modifica introdotta dall'art. 2, comma 36-ter, della Manovra di Ferragosto, stabilisce per la generalità delle cooperative l'impossibilità di applicare l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria<sup>281</sup>.

Tale previsione, come si evince più chiaramente dalla relazione tecnica tende a: "ridurre del 10 per cento l'attuale esclusione dalla formazione del reddito imponibile dell'ammontare degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria per le cooperative a mutualità prevalente e per quelle diverse da quelle a mutualità prevalente che diventerà quindi un'esclusione al 90 per cento". Ne consegue, considerato che ai sensi dell'articolo 2545-*quater* del codice civile, le società cooperative devono destinare a riserva legale almeno il 30 per cento dell'utile netto annuale, il concorso alla formazione del reddito imponibile di un importo pari al 3% (10% x 30%) del risultato di bilancio.

Le limitazioni speciali, invece, sono contenute nei commi da 460 a 464 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005 e possono essere così sintetizzate<sup>282</sup>:

#### TAVOLA 1

<b>Limitazioni specifiche</b>		
<b>Agevolazione</b>	<b>Cooperative a mutualità prevalente</b>	<b>Cooperative a mutualità non prevalente</b>
art. 12 1. 904/72	L'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/77 non si applica:	L'agevolazione 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.

<sup>280</sup> Convertito con legge 6 agosto 2008, n. 133.

<sup>281</sup> Si ricorda che in base alla precedente formulazione l'intero accantonamento a riserva legale obbligatoria non rilevava ai fini Ires.

<sup>282</sup> Non Profit Oggi, *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, a cura di S. Di Diego in Amministrazione e Fisco.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sul 20% degli utili netti annuali, per le cooperative agricole e della piccola pesca;</li> <li>- sul 65% degli utili netti annuali, per le cooperative di consumo e loro consorzi;</li> <li>- sul 40% degli utili netti annuali, per la altre cooperative.</li> </ul>	
art. 10 D.P.R. 601/73	<p>Le agevolazioni fiscali per le cooperative agricole e della piccola pesca, disposte dall'art. 10 del D.P.R. n. 601/73, non si applicano al 20 per cento degli utili di cui sopra.</p>	Non si applica
art. 11 D.P.R. 601/73	<p>Per le cooperative di produzione e lavoro, l'agevolazione di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/73 si applica solo al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'Irap.</p> <p>L'agevolazione continua ad essere applicabile integralmente dalle cooperative sociali.</p>	Non si applica

In sintesi la situazione, distinta per tipologia di cooperativa, dovrebbe essere la seguente:

TAVOLA 2

<b>Tipo di cooperativa</b>	<b>Quota utile tassabile</b>	<b>Tassazione costi indeducibili</b>
<b>Cooperative agricole</b>	20%	<i>No → ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973</i>
<b>Cooperative di lavoro</b>	43%	<i>Si → ad esclusione dell'Irap ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973</i>
<b>Cooperative di consumo</b>	68%	<i>Si</i>
<b>Cooperative sociali</b>	3%	<i>No → ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973</i>
<b>Cooperative a mutualità non prevalente</b>	73%	<i>Si</i>
<b>Banche di credito cooperativo</b>	47%	<i>No</i>
<b>Cooperative diverse dalle precedenti</b>	43%	<i>No</i>

Pertanto, alla luce di quanto illustrato in Tavola 1 e 2 è possibile concludere affermando che il depotenziamento delle agevolazioni fiscali a favore delle Cooperative, iniziato sin dal 2004 e proseguito in questi anni fino alla cd. “Manovra di Ferragosto”, ha segnato un ulteriore inasprimento della situazione in essere per le Cooperative<sup>283</sup>.

### 3. IL REQUISITO DELLA MUTUALITA' PREVALENTE QUALE CONDIZIONE PER L'ACCESSO ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI

Nel rinviare a quanto ampiamente descritto nel Capitolo I in ordine al concetto di “mutualità prevalente”, in questa sede appare opportuno richiamare alcuni concetti strettamente connessi alla concessione delle agevolazioni fiscali al mondo cooperativo.

Secondo il disposto dell'art. 2512 c.c. costituiscono cooperative a mutualità prevalente quelle che, in ragione dello scambio mutualistico:

<sup>283</sup> Cooperative e Consorzi, *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, a cura di S. Di Diego, inserto speciale n. 11/2011, rivista Iposa.

- svolgono la propria attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi (nel caso di cooperative di acquisto);
- si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento dell'attività, sia di prestazioni lavorative dei soci (nel caso di cooperative di lavoro), sia di apporti di beni o servizi da parte dei soci (nel caso di cooperative di conferimento).

Quanto al concetto della prevalenza, si rammenta che esso guarda allo spettro delle relazioni esterne alla cooperativa, a nulla rilevando come sia organizzato l'ente o quali processi produttivi adottati. In base al successivo art. 2513, primo comma, c.c. la condizione di prevalenza deve essere determinata avendo riguardo a specifici parametri oggettivi, calcolati sulla base delle risultanze dei dati contabili iscrivibili nel bilancio d'esercizio. In estrema sintesi, la prevalenza deve essere documentata evidenziando contabilmente che, in base al tipo di scambio mutualistico:

- i ricavi delle vendite dei beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soci devono essere superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni, di cui alla voce A), n. 1, dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 c.c. (nel caso di cooperative di acquisto);
- il costo del lavoro dei soci deve essere superiore al 50% del totale del costo del lavoro, di cui all'art. 2425, primo comma, lett. B), n. 9, c.c., computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico (nel caso di cooperative di lavoro);
- il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci, ovvero per beni conferiti dai soci, deve risultare superiore al 50% del totale dei costi dei servizi, di cui all'art. 2525, primo comma, lett. B), n. 7, c.c., ovvero del costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, primo comma, lett. B), n. 6, c.c. (nel caso di cooperative di conferimento).

Occorre osservare che il secondo comma del citato art. 2513 c.c. prevede una specifica disciplina per le cosiddette "cooperative miste", vale a dire per i soggetti che realizzano, contestualmente, più tipi di scambio mutualistico<sup>284</sup>.

A norma dell'art. 111-*septies* del R.D. n. 318/1942, le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all'art. 2135 c.c., sono considerate a mutualità prevalente se soddisfano le particolari condizioni previste dall'art. 2513, terzo comma, c.c.. Si ricorda che in base a tale disposizione, la prevalenza sussiste nel caso in cui la quantità o il valore dei prodotti, conferiti dai soci, è superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti acquisiti<sup>285</sup>.

---

<sup>284</sup> Tali disposizioni trovano applicazione, ad esempio, nel caso in cui in una cooperativa, nello stesso tempo, sia presente lo scambio diretto con i soci (cooperativa di acquisto) e la presenza di soci lavoratori che conferiscono la propria manodopera (cooperativa di lavoro). In queste ipotesi, la condizione di prevalenza dovrà essere determinata e documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali determinate in relazione ad ogni tipo di scambio mutualistico realizzate, ottenute sulla base delle disposizioni sopra individuate che assumono rilievo nel caso specifico.

<sup>285</sup> Il riferimento ai metri della quantità e del valore, senz'altro più elastici del criterio del costo, amplia di fatto l'accesso alla categoria delle cooperative a mutualità prevalente, ed ai conseguenti benefici fiscali.

Sempre in base al medesimo articolo, le cooperative sociali<sup>286</sup> devono essere comunque considerate a mutualità prevalente, indipendentemente dai citati requisiti di cui all'art. 2513 c.c., a condizione che rispettino le norme contenute nella legge 8 novembre 1991, n. 381.

Infine, devono essere considerate cooperative a mutualità prevalente anche le banche di credito cooperativo che rispettano le norme previste dalle leggi speciali.

Con il decreto interministeriale 30 dicembre 2005 sono state introdotte, secondo quanto previsto dall'art. 111-*undecies* del R.D. n. 318/1942, ulteriori deroghe ai principi generali dettati in tema di individuazione delle cooperative a mutualità prevalente, allo scopo di tenere conto delle caratteristiche proprie di particolari realtà operative, considerando la struttura delle imprese e del mercato in cui l'ente opera, le specifiche disposizioni normative di riferimento e la circostanza che la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico richieda il decorso di un periodo di tempo superiore all'esercizio.

### 3.1 LA CONOSCIBILITÀ DA PARTE DI TERZI DEL REQUISITO DELLA MUTUALITÀ PREVALENTE

Oltre a rispettare ed a documentare il requisito della prevalenza, la cooperativa costituzionalmente riconosciuta deve, altresì, essere "riconoscibile da parte dei terzi".

Le disposizioni contenute nell'art. 2514 c.c. prevedono l'obbligo, per le cooperative a mutualità prevalente, di inserire nei propri statuti una serie di clausole che riproducono, con alcuni elementi di novità, il contenuto delle clausole mutualistiche di cui all'art. 26 del D.Lgs. C.P.S. n. 1577/1947. Si rammenta che in base al citato art. 2514 c.c., infatti, le cooperative in parola devono prevedere nei propri statuti:

- 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;
- il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
- 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.

Uno dei principali elementi di novità, rispetto alle clausole previste dal citato art. 26, è certamente costituito dal fatto che, nell'ambito delle nuove disposizioni, il divieto alla distribuzione delle riserve opera in riferimento ai soli soci cooperatori e non è, pertanto, esteso anche ai soci finanziatori. È stata, inoltre, sentita l'esigenza di introdurre una specifica clausola per limitare la remunerazione degli divieto opera solo in riferimento ai soci cooperatori.

---

<sup>286</sup> Senza tale correttivo, le cooperative che prestano servizi a categorie di persone svantaggiate, non rivolgendo la loro attività nei confronti dei soci e per ciò non potendo essere annoverate tra i soggetti a mutualità prevalente, rimarrebbero escluse dai trattamenti tributari agevolati, nonostante l'indubbia funzione sociale svolta.

Ulteriore obbligo è quello previsto dal richiamato art. 2512, secondo comma, del c.c., in base al quale le cooperative a mutualità prevalente sono tenute ad iscriversi in un apposito albo, presso cui hanno l'obbligo di depositare annualmente i propri bilanci; il numero di iscrizione all'albo deve essere indicato negli atti e nella corrispondenza<sup>287</sup>.

### 3.2 L'OBBLIGO DI DESTINAZIONE DI UNA QUOTA DEGLI UTILI AI FONDI MUTUALISTICI

Secondo quanto disposto dall'art. 11, comma 4, della legge n. 59/1992, le cooperative e i loro consorzi, aderenti alle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, devono destinare alla costituzione e all'incremento dei fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, istituiti dalle associazioni cui aderiscono, una quota degli utili pari al 3%.

A norma dell'art. 11, comma 6, le società cooperative e i loro consorzi che non aderiscono alle predette associazioni, ovvero aderiscono ad associazioni che non abbiano costituito il fondo mutualistico, assolvono invece all'obbligo di corresponsione della predetta quota di utili mediante versamento della stessa percentuale, secondo le particolari disposizioni di cui al successivo art. 20<sup>288</sup>.

Per le società cooperative e relativi consorzi sottoposti alla vigilanza delle Regioni a statuto speciale, che non aderiscono alle associazioni riconosciute sopra indicate o che non abbiano costituito il fondo mutualistico, in base all'art. 11, comma 7, la devoluzione della quota del 3 per cento degli utili deve essere effettuata attraverso versamenti nell'apposito fondo regionale, se istituito, o, in mancanza di tale fondo, secondo le modalità previste dal citato comma 6.

Ad ogni modo, l'obbligo di versare il 3 per cento degli utili, dopo aver effettuato l'imputazione alla riserva legale *ex art. 2545-quater* c.c. (a decorrere da gennaio 2004), deve essere assolto da tutte le cooperative e loro consorzi.

Tale obbligo è precisato anche dall'art. 2545-*quater*, comma 2, c.c., in base al quale una quota di utili netti annuali deve essere corrisposta ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, nella misura e con le modalità previste dalla legge.

L'allora Ministero delle Finanze, con R.M. 17 luglio 1995, n. 2 14/E, ha sostenuto la necessità di un'espressa previsione statutaria che recepisca in toto la disciplina in materia di distribuzione degli utili d'esercizio, per cui si impone l'esplicita indicazione nello statuto delle modalità di destinazione di una quota degli utili netti annuali ai fondi mutualistici. Si osserva che in relazione all'adempimento in parola, l'ultimo comma del citato art. 11 contiene una specifica previsione di carattere sanzionatorio, in base alla quale le cooperative che non

---

<sup>287</sup> Si ricorda che, a tale fine, con il D.M. 23 giugno 2004 è stato istituito l'albo delle società cooperative, con una sezione riservata alle cooperative a mutualità prevalente.

<sup>288</sup> Con il D.M. 11 ottobre 2004, è stato stabilito che il versamento della quota del 3 per cento degli utili di esercizio, dovuta da parte di questi ultimi soggetti, deve avvenire entro il 30 ottobre dell'anno in cui è stato approvato il bilancio. Secondo tale D.M., il versamento in parola deve essere, invece, eseguito entro novanta giorni dall'approvazione del bilancio, in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

eseguono il predetto versamento “decadendo dai benefici fiscali e di altra natura concessi ai sensi della normativa vigente”.

I versamenti ai fondi mutualistici sono esenti da imposte e sono deducibili dalla base imponibile, determinata ai fini delle imposte dirette, a norma dell'art. 11, comma 9, e dell'art. 1, comma 463, della legge n. 311/2004<sup>289</sup>.

### 3.3 PERDITA DELLA MUTUALITÀ PREVALENTE E DECADENZA DEI BENEFICI FISCALI

L'art. 2545-*octies* c.c. disciplina, invece, la perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, cui consegue la perdita del diritto ai vantaggi fiscali.

L'evento si verifica quando:

- per due esercizi consecutivi non siano rispettati i parametri legali. Una cooperativa che al termine del primo esercizio non raggiunga le soglie previste dall'art. 2513 c.c. non muta il suo *status*; essa sarà considerata a mutualità non prevalente se anche alla chiusura del secondo esercizio permane tale difetto;
- vengano modificate in *peius* le clausole statutarie imposte dall'art. 2514 c.c.; in questo caso, attesa la volontarietà dell'evento, la società non rientra più tra le cooperative a mutualità prevalente a partire dall'esercizio in cui le modifiche hanno effetto<sup>290</sup>.

In caso di perdita della predetta qualifica, il comma 2 dell'art. 2545-*octies* c.c. prevede che il valore effettivo dell'attivo patrimoniale, determinato secondo una particolare procedura appositamente disciplinata, debba essere destinato a riserva indivisibile.

Tale procedura si estrinseca, sostanzialmente, nei diversi passaggi di seguito elencati:

- la cooperativa deve acquisire, ove presente, un parere dal revisore esterno sulla sussistenza delle cause che comportano la perdita della mutualità prevalente;
- gli amministratori devono redigere un apposito bilancio, con lo scopo di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili, da sottoporre ad approvazione dell'Assemblea;
- una società di revisione deve verificare senza rilievi il predetto bilancio;
- entro sessanta giorni dalla sua approvazione, il bilancio deve essere notificato al Ministero dello Sviluppo Economico.

La disciplina in analisi ha il chiaro scopo di distinguere con precisione la fase in cui la cooperativa ha operato in regime di prevalenza (con tutti i benefici che ne conseguono) da quella in cui la prevalenza è venuta meno, prevedendo la destinazione del patrimonio a riserve indivisibili. Infatti, in tal modo si evita che i soci possano

---

<sup>289</sup> M. Caliandro, *Il diritto cooperativo*, Giappichelli, Torino, 2013.

<sup>290</sup> Si osserva che secondo le particolari disposizioni contenute nel citato DM 30 dicembre 2005, nei casi in cui la cooperativa perda la condizione di prevalenza, di cui all'art. 2513 c.c., a causa di calamità naturali o avversità atmosferiche di carattere eccezionale, dichiarate dalle autorità competenti, che abbiano provocato danni alle culture, alle infrastrutture e agli impianti produttivi, ai fini della perdita del requisito della prevalenza, il periodo di due esercizi inizia a decorrere dal venir meno degli effetti degli eventi medesimi.

disporre liberamente del capitale accumulato durante la gestione dell'attività sotto la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente.

Giova osservare che l'allora Ministero delle Attività Produttive, con la C.M. 13 gennaio 2006, n. 648, ha fornito importanti chiarimenti in riferimento ai comportamenti da adottare in seguito alla perdita della prevalenza: gli enti che non rispettano le condizioni di prevalenza per due esercizi consecutivi, diventano cooperative "diverse" già a decorrere dal secondo esercizio in cui si verifica l'insussistenza dei requisiti.

Le cooperative dovranno, pertanto, tenere conto della maggiore imposizione, conseguente all'inapplicabilità delle agevolazioni fiscali, già in riferimento al secondo anno e le maggiori imposte dovranno risultare dal relativo bilancio. In caso di perdita della prevalenza, gli amministratori sono tenuti a redigere il bilancio straordinario in modo da determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili. Tale quota risulterà vincolata all'obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici, nell'ipotesi dell'eventuale successiva trasformazione della cooperativa in società lucrativa o di liquidazione.

In tale evenienza le cooperative non hanno, comunque, nessun obbligo di modificare lo statuto, a meno che l'assemblea sociale non ritenga di deliberare in tale senso in base ad una propria scelta<sup>291</sup>.

In occasione di determinati eventi della vita sociale, particolari disposizioni prevedono l'obbligo, per le cooperative, di devolvere il proprio patrimonio ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

In particolare, le cooperative a mutualità prevalente devono inserire espressamente nel proprio statuto la clausola prevista dall'art. 2514, primo comma, lett. d), c.c., secondo la quale l'ente è tenuto, in caso di scioglimento, a devolvere ai predetti fondi l'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati. L'art. 2545-*undecies* c.c. prevede, inoltre, che in caso di trasformazione le cooperative sono tenute a devolvere, sempre ai predetti fondi, il valore effettivo del patrimonio, dedotto il capitale versato e rivalutato e i dividendi non ancora distribuiti, eventualmente aumentato fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale della nuova società.

Ulteriori ipotesi di devoluzione sono state previste da specifiche disposizioni, entrate in vigore prima della riforma delle cooperative, contenute nell'art. 17 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, in base alle quali le cooperative sono tenute a devolvere ai fondi per la cooperazione il patrimonio effettivo, dedotti il capitale versato e rivalutato ed i dividendi eventualmente maturati, in caso di:

- soppressione da parte di società cooperative delle clausole di cui all'art. 26 del D.Lgs. C.P.S. n. 1577/1947;

---

<sup>291</sup> Sono stati, altresì, forniti importanti chiarimenti in riferimento alle cooperative in liquidazione e alle cooperative edilizie e di abitazione. Secondo quanto precisato, per le cooperative in liquidazione ogni considerazione in materia di sussistenza o meno dei requisiti di mutualità prevalente deve essere riferita allo *status* rilevabile nel momento di delibera dell'assemblea straordinaria di liquidazione o al momento di emanazione del decreto ministeriale che dispone lo scioglimento di ufficio o la liquidazione coatta amministrativa. Per quanto riguarda le cooperative edilizie e di abitazione, che ancora non hanno svolto attività connesse con la realizzazione dei fabbricati da assegnare ai soci, la determinazione dei requisiti della prevalenza deve essere fatta avendo riguardo alle modalità con le quali sono ripartiti tra i soci i costi generali della cooperativa.

- fusione e trasformazione della cooperativa in enti diversi dalle cooperative per le quali vigono le clausole di cui al citato art. 26;
- decadenza dai benefici fiscali.

Nella C.M. 3 gennaio 2001, n. 1, il Ministero delle Finanze - a conferma di quanto in precedenza precisato nella C.M. 30 ottobre 2000, n. 195/E - aveva ribadito che la perdita del requisito di mutualità equivaleva allo scioglimento dell'ente ai fini dell'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo e che questo "deve essere determinato sulla base del suo valore reale e non del mero valore contabile".

In occasione della riforma del diritto delle cooperative, con l'art. 111-*decies* del R.D. n. 318/1942 - come modificato dal D.Lgs. n. 6/2003 - è stato disposto che, ferma restando la natura indivisibile delle riserve accantonate, non rilevano ai fini dell'obbligo di devoluzione di cui all'art. 17 della legge n. 388/2000, la modificazione delle clausole previste dall'art. 26 del D.Lgs. C.P.S. n. 1577/1947, ovvero la decadenza dai benefici fiscali per effetto della perdita del requisito della prevalenza, come disciplinato dagli artt. 2512 e 2513 c.c..

Tale disposizione è stata inserita con l'evidente scopo di limitare l'applicazione dell'obbligo di devoluzione, nell'ambito dell'attuale contesto normativo dove il legislatore ha inteso prevedere - come unica conseguenza alla decadenza dei benefici fiscali dovuta alla perdita della prevalenza - solamente l'obbligo di destinare a riserva indivisibile il patrimonio esistente<sup>292</sup>.

#### 4. ULTERIORI CONDIZIONI GENERALI PER L'ACCESSO ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI

##### 4.1 INTRODUZIONE

Secondo quanto disposto dall'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973, costituiva presupposto necessario per l'applicazione delle agevolazioni tributarie, oltre alla sussistenza dei principi mutualistici, l'iscrizione delle società cooperative e dei loro consorzi nei registri prefettizi e nello schedario generale della cooperazione. Tale adempimento è stato, tuttavia, sostituito con l'obbligo di iscrizione all'albo nazionale delle società cooperative<sup>293</sup>. L'art. 17 della legge 388/2000 ha fornito una interpretazione autentica sulla inderogabilità delle

---

<sup>292</sup> Nonostante la portata delle disposizioni in esame, la Commissione centrale per le cooperative, nella seduta del 28 settembre 2005, ha accolto un'interpretazione alquanto discutibile, secondo la quale la perdita del requisito della prevalenza, derivante dalla eliminazione volontaria delle clausole statutarie di cui all'art. 2514 c.c., determina l'obbligo di devoluzione del patrimonio ai sensi del citato art. 17 della legge n. 388/2000.

Tale interpretazione, pur essendo stata riportata anche nella nota del 13 febbraio 2006, prot. 6153/2006 dell'Agenzia delle entrate, non appare condivisibile ed è stata oggetto di forti critiche in dottrina. Come si è detto, infatti, in base alle disposizioni attualmente in vigore, la perdita del requisito della prevalenza comporta unicamente l'obbligo di determinare l'ammontare del capitale da destinare a riserva indivisibile, ai sensi dell'art. 2545-*octies* c.c., anche nel caso in cui l'evento dipenda unicamente da una scelta volontaria dei soci: non può trovare, pertanto, applicazione il citato art. 17 della legge n. 388/2000.

<sup>293</sup> Art. 14 del D.P.R. n. 601/73, rubricato: "*Condizioni di applicabilità delle agevolazioni*."

Le agevolazioni previste in questo titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano disciplinate dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.

clausole mutualistiche da parte delle società cooperative e loro consorzi, precisando che le disposizioni di cui all'articolo 26 del D.Lgs.C.P.S. nr. 1577/1947, dell'articolo 14 del D.P.R. nr. 601/73 e all'articolo 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, si interpretano nel senso che *“la soppressione da parte di società cooperative o loro consorzi delle clausole di cui al predetto articolo 26 comporta comunque per le stesse l'obbligo di devolvere il patrimonio effettivo in essere alla data della soppressione, dedotti il capitale versato e rivalutato ed i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici di cui al citato articolo 11, comma 5. Allo stesso obbligo si intendono soggette le stesse società cooperative e loro consorzi nei casi di fusione e di trasformazione, ove non vietati dalla normativa vigente, in enti diversi dalle cooperative per le quali vigono le clausole di cui al citato articolo 26, nonché in caso di decadenza dai benefici fiscali”*<sup>294</sup>.

#### 4.2 L'ALBO DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE, QUALE STRUMENTO PER L'INDIVIDUAZIONE DEI SOGGETTI INTERESSATI DALLE AGEVOLAZIONI FISCALI

Con il D.M. 23 giugno 2004, dell'allora Ministero delle Attività Produttive, è stato istituito l'albo delle società cooperative, previsto dall'art. 15 del D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220<sup>295</sup> (nonché dall'art. 223-*sexiesdecies* del R.D. 30 marzo 1942, n. 318), tenuto a fini anagrafici e allo scopo di individuare i soggetti interessati dalle agevolazioni di carattere fiscale, essendo destinato a sostituire lo schedario generale della cooperazione e i registri prefettizi, previsti dalle disposizioni contenute nel D.Lgs.C.P.S. n. 1577/1947.

L'albo è gestito con modalità informatiche dagli Uffici delle Camere di Commercio ed è tenuto ai fini anagrafici e allo scopo di individuare i soggetti interessati dalle agevolazioni di carattere fiscale.

L'albo si compone di due sezioni:

- nella prima devono iscriversi le società cooperative a mutualità prevalente di cui agli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c.;
- nella seconda, le altre società cooperative.

Tutte le cooperative esistenti alla data di istituzione dell'albo o costituite successivamente dovranno, pertanto, essere iscritte in una delle due sezioni<sup>296</sup>.

---

I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del D.Lgs. 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi. I presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza”.

<sup>294</sup> La Corte costituzionale, con sentenza 19-23 aprile 2008, n. 170 (Gazz. Uff. 28 maggio 2008, n. 23, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 1, sollevata in riferimento agli artt. 3, 101, 102 e 104 della Costituzione.

<sup>295</sup> Pubblicato nella Gazz. Uff. 8 ottobre 2002, n. 236.

<sup>296</sup> Nella domanda di iscrizione della cooperativa deve essere indicata l'appartenenza a una delle seguenti categorie: cooperative di produzione e lavoro, cooperative di lavoro agricolo, cooperative sociali, cooperative di conferimento prodotti agricoli e allevamento, cooperative edilizie di abitazione, cooperative della pesca, cooperative di consumo, cooperative di dettaglianti, cooperative di trasporto, consorzi cooperativi, consorzi agrari, banche di credito cooperativo, consorzi e cooperative di garanzia e fidi, altre cooperative.

#### 4.3 L'ACCERTAMENTO DELLA SUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI GENERALI DI APPLICABILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI

In base all'ultimo comma dell'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973 l'accertamento della sussistenza delle condizioni generali di applicabilità delle agevolazioni, ai fini della determinazione del reddito imponibile delle cooperative, doveva essere compiuto dall'Amministrazione finanziaria, dopo aver sentito il parere del Ministero del lavoro e degli altri organi di vigilanza.

Il parere doveva essere menzionato nella motivazione dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento, indipendentemente dal fatto che l'ufficio vi si fosse o meno attenuto e la relativa richiesta doveva essere effettuata dall'ufficio delle imposte competente per l'accertamento, fissando per la risposta un termine di quattro mesi dalla data della richiesta, salvo che la vicinanza del termine di decadenza dell'azione accertatrice non imponesse un termine più breve. La ragione dell'obbligo di menzione del parere del Ministero del lavoro trovava motivazione nella tutela, di rilevanza costituzionale, della cooperazione che proprio a tale ultima autorità amministrativa era affidata dalle leggi dello Stato.

La Corte di Cassazione (cfr. Cass. 23 dicembre 1992, n. 13635)<sup>297</sup> aveva affermato, in merito, che l'accertamento tributario dell'ufficio finanziario nei confronti di una cooperativa richiede l'acquisizione del preventivo parere, obbligatorio ancorché non vincolante, del Ministero del lavoro ovvero degli organi di vigilanza sulle cooperative; la mancata acquisizione di detto parere vizia il procedimento accertativo e l'atto di accertamento che, in quanto incidente su una situazione inerente a diritti soggettivi del contribuente, deve essere ritenuto illegittimo.

Anche nella sentenza 12 dicembre 1995, Sez. 111 pen., n. 12247, la Cassazione aveva ritenuto che tutti i presupposti di applicazione delle agevolazioni tributarie dovessero essere accertati dall'ufficio finanziario il quale, però, deve sentire il parere del Ministero del lavoro; la mancata richiesta di questo parere costituisce un vizio procedurale, che incide negativamente sulla legittimità del provvedimento terminale della procedura accertativa.

---

<sup>297</sup> Nel caso in esame, la cooperativa ricorrente deduceva la violazione dell'art. 26 del D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 e dell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., dolendosi del fatto che la C.T.C. aveva ritenuto legittimo l'accertamento, senza l'acquisizione del parere del Ministero del lavoro e degli altri organi di vigilanza sulle cooperative, secondo la disposizione del citato art. 14, terzo comma, ritenendo che detto parere fosse necessario per un controllo preventivo dei presupposti per le agevolazioni tributarie alle cooperative, non per un controllo relativo alle modalità operative della cooperativa in concreto.

La ricorrente richiamava, innanzi tutto, la norma del citato art. 14 la quale prevede che "i presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione Finanziaria sentiti il Ministero del lavoro e gli altri organi di vigilanza", norma ritenuta innovativa rispetto all'art. 26 citato il quale stabiliva che "in caso di controversia decide il Ministero per il lavoro e la previdenza sociale d'intesa con quelli per le finanze e per il tesoro, udita la Commissione centrale per le cooperative".

Secondo la Suprema Corte, nella sentenza in esame, in sintesi, deve ritenersi che l'accertamento della sussistenza, o no, dei presupposti delle agevolazioni tributarie e, quindi, di applicabilità delle agevolazioni stesse, in alternativa alla sottoponibilità della singola cooperativa al regime tributario, ed accertativo, tipico delle società commerciali, integri un unico *iter* procedurale che, in caso di negazione delle agevolazioni, si conclude con l'accertamento del reddito imponibile e delle imposte relative; un unico procedimento la cui fase preliminare richiede il parere obbligatorio, anche se non vincolante, del Ministero del Lavoro o degli organi di vigilanza sulle cooperative. L'omissione del parere, di conseguenza costituisce un vizio procedurale che incide negativamente sulla legittimità del provvedimento terminale della procedura accertativa. Quindi, l'accertamento tributario dell'Ufficio distrettuale delle imposte dirette nei confronti di una cooperativa, richiede l'acquisizione del preventivo parere, obbligatorio ancorché non vincolante, del Ministero del lavoro ovvero degli organi di vigilanza sulle cooperative; la mancata acquisizione di detto parere vizia il procedimento accertativo e l'atto di accertamento che, in quanto incide su situazione inerente a diritti soggettivi del contribuente, deve essere ritenuto illegittimo.

La giurisprudenza sembrava però poi aderire ad un diverso orientamento. Secondo quanto precisato dalla Cassazione, nella sentenza 17 dicembre 2001, n. 15924, l'amministrazione finanziaria può accertare direttamente, ai sensi del predetto art. 14 del D. P.R. n. 601/1973, la mancanza dei requisiti per l'applicabilità dei benefici fiscali concessi, senza l'intervento del Ministero del lavoro, che ha il solo compito di verificare l'esistenza nello statuto sociale delle clausole stabilite dalla legge ai fini del rispetto dei requisiti di mutualità, ma non anche quello di riscontrare la conformità dell'attività svolta al contenuto di dette clausole.

Il riferimento al Ministero del lavoro, contenuto nel citato art. 14, è diventato obsoleto alla luce delle nuove disposizioni entrate nel frattempo in vigore.

Con il D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220, in particolare, è stata fornita la disciplina per il riordino della vigilanza sugli enti cooperativi, previsto dall'art. 7, comma 1, della legge 3 aprile 2001, n. 142, recante disposizioni in materia di *"revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore"*.

Con tale decreto è stata affidata al Ministero delle attività produttive (attualmente Ministero dello sviluppo economico) la vigilanza su tutte le forme di società cooperative e loro consorzi, sui gruppi cooperativi di cui all'art. 5, comma 1, lett. f), della legge 3 ottobre 2001, n. 366, sulle società di mutuo soccorso ed enti mutualistici di cui all'art. 2512 C.C. (nella stesura previgente all'entrata in vigore della riforma prevista dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), sui consorzi agrari e sulle piccole società cooperative.

Come chiarito dalla C.M. 21 ottobre 2002, n. 234, le disposizioni in analisi fanno rientrare sotto la competenza del Ministero delle attività produttive (attualmente Ministero dello sviluppo economico) ogni forma di ente cooperativo, senza i limiti prima contenuti nel D.Lgs. n. 1577/1947.

L'attività di vigilanza (comunque riservata al predetto Ministero anche in occasione di ispezioni effettuate da altre amministrazioni pubbliche) è finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici degli enti cooperativi e dovrà essere esercitata attraverso due particolari modalità di intervento, appositamente disciplinate:

- la revisione cooperativa;
- le ispezioni straordinarie.

La competenza esclusiva del predetto organo riguarda, in particolare, i controlli sulla caratteristica della mutualità degli enti interessati, che costituisce l'essenza stessa della natura dell'ente cooperativo e presupposto per le agevolazioni di qualsivoglia natura (fiscale, finanziaria, creditizia, etc.).

Si segnala, infatti, che tra le finalità delle attività di revisione si annovera quella di accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, della natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura; mentre le ispezioni sono, in particolare, finalizzate ad accertare:

- l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche;

- la sussistenza dei requisiti richiesti da leggi generali e speciali per il godimento di agevolazioni tributarie, previdenziali e di altra natura.

Inoltre, l'art. 29, comma 5, del D.L. n. 69 del 1989<sup>298</sup>, interpretazione autentica dell'art. 14 del D.P.R. n. 601 del 1973, precisa che l'espressa indicazione negli statuti sociali delle suddette limitazioni attribuisce all'ente il diritto alle agevolazioni. Ciò nonostante, ad avviso della Suprema Corte<sup>299</sup> il recepimento statutario delle clausole di cui all'art. 26 del D.Lgs. C.p.S. n. 1577 del 1947 è condizione necessaria ma non sufficiente a tal fine. La presenza dei requisiti formali costituisce solo una presunzione relativa, superabile anche da elementi di carattere indiziario da cui si possa desumere che l'attività economica svolta dalla cooperativa non abbia avuto in concreto carattere mutualistico. Benvero, una società cooperativa, ancorché edificata sui presupposti formali della mutualità, potrebbe agire in linea di fatto come un qualsiasi intermediario commerciale.

L'art. 14 del D.P.R. n. 601, citato, vuole altresì che le prescrizioni dell'art. 26 della legge Basevi siano *“in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti”*.

Tale disposizione consente all'Amministrazione finanziaria, con riferimento al singolo periodo di imposta<sup>300</sup>, di disconoscere i benefici di legge allorquando accerti, in relazione all'attività effettivamente svolta dall'ente, l'inosservanza delle ricordate clausole<sup>301</sup>.

Altro obbligo<sup>302</sup> cui sono soggette le cooperative che intendono avvalersi della più lieve tassazione reddituale consiste nel versamento del contributo del 3% degli utili netti annuali ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione ovvero al Ministero vigilante, ai sensi dell'art. 11, comma 10, della legge n. 59 del 1992<sup>303</sup>.

Peraltro, tale vincolo sul risultato di esercizio è ordinato dall'art. 2545-*quater* c.c.25.

<sup>298</sup> Convertito nella Legge 27 aprile 1989, nr. 154.

<sup>299</sup> Cass., Sez. I civ., sent. 16 maggio 1992, n. 5839, sent. 11 agosto 2000, n. 10625 e sent. 27 novembre 2000, n. 15256.

<sup>300</sup> Cass., Sez. trib., sent. 19 luglio 2002, n. 10596.

<sup>301</sup> In una bozza di revisione dell'art. 14 del D.P.R. n. 601 del 1973 predisposta dalla Commissione Gallo, era prevista una riduzione da cinque a quattro anni del periodo accertabile.

<sup>302</sup> La dottrina maggioritaria ritiene sia un obbligo e non un onere; si veda G. Ragazzini, *Nuove norme in materia di società cooperative. Commento alla legge 31 gennaio 1992, n. 59*, Bologna, 2001, pagg. 476 ss. e la bibliografia ivi annotata.

<sup>303</sup> Tale norma, in realtà, sancisce che la mancata osservanza delle disposizione dell'art. 11 della legge n. 59/1992 causa la perdita delle agevolazioni fiscali; essa si riferisce, dunque, sia al versamento del contributo del 3% di cui al comma 4 (o 6), sia alla devoluzione ai fondi mutualistici del patrimonio residuo della liquidazione, di cui al comma 5.

### **RISTORNO: NOZIONE E DISCIPLINA**

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Nozione ed excursus normativo del ristorno – 2.1 Ristorni e dividendi – 2.2 Distribuzione dei ristorni – 2.3 Diritto al ristorno – 3. Evoluzione del trattamento fiscale del ristorno – 4. Attribuzione del vantaggio mutualistico

#### 1. PREMESSA

Come abbiamo già avuto modo di accennare nei capitoli precedenti, l'istituto del ristorno permette al socio di tradurre un vantaggio mutualistico, in termini monetari, che viene realizzato grazie alla partecipazione di questi all'attività della cooperativa<sup>304</sup>.

Difatti, ciò è reso possibile grazie ad un risparmio di spesa nell'acquisto dei prodotti o servizi della cooperativa, ovvero tramite un incremento della remunerazione del prodotto o del lavoro conferito dai soci<sup>305</sup>.

Va a tal proposito nuovamente precisato, che la cooperativa, essendo un'impresa che svolge un'attività di produzione e distribuzione di determinati beni e servizi, in assenza di ogni forma di intermediazione, riesce, pertanto, a realizzare un ulteriore profitto il quale viene poi ridistribuito tra i soci in virtù di quello spirito mutualistico posto a fondamento della cooperativa stessa<sup>306</sup>.

Conseguentemente a quanto su detto, il maggior guadagno realizzato dalla cooperativa, ben può essere attribuito ai soci. Tale distribuzione può avvenire in due modi, precisamente può avvenire o in maniera immediata, praticando un minor prezzo del prodotto nel momento dell'acquisto oppure una maggiore remunerazione nel momento di conferimento del bene da parte del socio; oppure può avvenire in maniera differita, in tal caso l'impresa praticherà dei prezzi correnti, in linea con quelli del mercato, realizzando così un avanzo di gestione che si manifesta attraverso un'eccedenza dell'attivo di bilancio desumibile a fine esercizio<sup>307</sup>, il quale verrà ridistribuito posticipatamente<sup>308</sup> ai soci della cooperativa attraverso l'istituto del ristorno<sup>309</sup>.

Da quanto detto, risulta evidente che il ristorno rappresenta un rimborso posticipato proprio perché non viene erogato nel momento dello scambio mutualistico, bensì in un momento successivo, ossia alla chiusura dell'esercizio<sup>310</sup>.

---

<sup>304</sup> Ciccarelli, Iacone, *L'istituto del ristorno*, in Riv. coop., Roma, 2009, I, 10.

<sup>305</sup> Campobasso, *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, 2004, p. 223; La Rosa, *I ristorni nella riforma del diritto societario*, in Riv. scuola sup. econ. fin., 2003, 1 ss.

<sup>306</sup> Ceccherini, *Natura giuridica ed elementi costitutivi della società cooperativa*, in Trattato di diritto privato diretto da Bessone, XVIII, Torino, 1999, p.75; Bassi, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici: artt. 2511- 2548 in Il codice civile*. Commentario diretto da Schlesinger, cit., 78.

<sup>307</sup> Ceccherini, op. cit, p. 75.

<sup>308</sup> In seguito a delibera dell'assemblea dei soci.

<sup>309</sup> A. Bassi, *Le società cooperative*, Utet, Torino, 1995, p. 80; ASSOCIAZIONE PREITE, *Il diritto delle società*, Il Mulino, Bologna, 2012, p. 308.

<sup>310</sup> Ciccarelli, Iacone, op. cit., 10; Menti, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e*

Tale aspetto è ancora più evidente nella cooperativa spuria<sup>311</sup> la quale opera anche con soggetti terzi che non si qualificano, per l'appunto, come soci. In tal caso, infatti, i propri prodotti saranno venduti in linea con i prezzi correnti in base all'andamento del mercato ed il prezzo, inoltre, sarà praticato nella stessa misura sia ai soggetti terzi che ai soci-utenti, il tutto con lo scopo di salvaguardare la caratteristica mutualistica della cooperativa, difatti il socio potrà veder restituito il maggior prezzo pagato.

Va comunque precisato che il ristorno, quale strumento di distribuzione della ricchezza generata dalla società, è diverso dal meccanismo di distribuzione degli utili applicato normalmente alle società ordinarie<sup>312</sup>. Difatti, esso potrà essere distribuito solo qualora l'avanzo di gestione rinveniente dal bilancio abbia valore positivo, e solo dopo aver coperto gli accantonamenti alla riserva legale e ai fondi mutualistici.

Per dare maggiore chiarezza a quanto argomentato, basti pensare che non può essere erogato un ristorno nel caso in cui vi sia, in bilancio, una perdita economica, e questo proprio per mantenere l'equilibrio economico-patrimoniale e finanziario della società<sup>313</sup>.

Diversamente, sarà invece possibile distribuire ai soci una somma di denaro a titolo di rimborso del maggior prezzo pagato o della minore remunerazione conseguita attraverso i rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa, nel caso in cui in bilancio non risultino perdite economiche.

Conclusivamente, si può affermare che il vantaggio mutualistico si realizza nel momento della distribuzione ai propri soci che, aderendo alla cooperativa, acquisiscono il diritto a partecipare all'attività mutualistica.

Per quanto riguarda, invece, l'entità del ristorno, ebbene quest'ultima dipenderà dal volume e dalla qualità delle transazioni sostenute<sup>314</sup>. Non sarà, quindi, solamente sufficiente la qualifica di socio per veder assegnato il risconto, ma sarà, altresì, necessario un vero e proprio atto di scambio<sup>315</sup> per far sì che si generi un avanzo di gestione imputabile in capo al socio, concretizzando in tal maniera il fine mutualistico perseguito.

## 2. NOZIONE ED *EXCURSUS* NORMATIVO DEL RISTORNO

L'istituto del ristorno risulta essere stato, da parte della dottrina, affrontato diverse volte data la sua particolarità nonché la sua differenza rispetto al modo con cui viene praticata la distribuzione degli utili nelle società ordinarie<sup>316</sup>.

Ad ogni modo, è bene precisare che tale istituto è stato regolamentato solo a seguito della riforma del 2003.

---

*l'imposizione sui redditi*, in Dir. prat. trib., Padova, 2003., IV, p. 367.

<sup>311</sup> Tale cooperativa, come già accennato nei capitoli precedenti del presente lavoro, opera anche con soggetti terzi, i quali non configurandosi come soci della cooperativa non hanno diritto alla percezione di un vantaggio mutualistico.

<sup>312</sup> Masotti, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in Società, Milanofiori, Assago, 2002, XXI, III, 1079

<sup>313</sup> Ciccarelli, Iacone, op. cit. p. 11

<sup>314</sup> La Rosa, op. cit., 2; Galgano, *Le società: contratto di società, società di persone, società per azioni, altre società di capitali, società cooperative*, 18° ed. in Dir. com., Bologna, 2012. cit., 457.

<sup>315</sup> Bassi, *Le società cooperative*, cit., 164 ss.

<sup>316</sup> M. Masotti, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in Società, Assago, 2002, XXI, III, pag. 1079. *Ibidem*, p. 2268

Tuttavia, è rinvenibile, prima di tale riforma, una disciplina del ristorno da parte di leggi speciali. Basti pensare, a solo titolo esemplificativo, alla normativa sui consorzi agrari in cui era inteso come forma di maggior remunerazione del socio-lavoratore<sup>317</sup>.

Difatti, antecedentemente la riforma del 2003, l'istituto del ristorno era disciplinato principalmente dalla legislazione settoriale e fiscale, la quale si preoccupava di attribuire in maniera corretta le relative agevolazioni fiscali previste per le cooperative.

Da qui si è giunti all'esigenza di disciplinare finalmente l'istituto del ristorno dal punto di vista civilistico. Ebbene, l'esigenza di disciplinare l'istituto del ristorno è stata realizzata, come sopra detto, ad opera del D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, che, però, non ha, invece, fornito anche una nozione civilistica di ristorno<sup>318</sup>, la causa, molto probabilmente, è ravvisabile nel fatto che tale istituto opera all'interno di una diversa tipologia di cooperative, ognuna della quali ha proprie caratteristiche e variabili.

Ad oggi, infatti, è ancora vivo il dibattito in dottrina circa la natura del ristorno, la quale può comunque desumersi dall'art. 2545 *sexies*, c.c.<sup>319</sup>, attraverso cui si può, quindi, ricostruire la nozione civilistica di ristorno. Mancando, pertanto, una definizione di ristorno, attraverso la lettura dell'art. 2545 *sexies* c.c. si può dedurre che esso rappresenta una parte dell'utile conseguito dalla società durante l'esercizio e che potrà essere definito un costo dell'esercizio solamente dopo che l'assemblea abbia determinato il suo ammontare e deliberato per la sua distribuzione oppure nel caso in cui la società si sia obbligata nell'atto costitutivo alla distribuzione dell'eventuale avanzo di gestione.

Da quanto sin qui detto, emerge che in merito al ristorno, quale aspetto tipico della società cooperativa, manca nel nostro ordinamento interno una disciplina *ad hoc*, e nonostante l'intervento del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 non è stata tuttora offerta una nozione dello stesso.

Non va, comunque sottaciuto, che la dottrina e la prassi si sono divise sulla nozione di ristorno, difatti secondo alcuni esso costituisce un maggior costo (per le cooperative di produzione in senso lato) o un minor ricavo (per le cooperative di consumo in senso lato), mentre secondo altri costituisce una parte dell'utile di esercizio<sup>320</sup>.

Alla luce di ciò, l'amministrazione finanziaria<sup>321</sup>, le ha considerate entrambe ammissibili.

Stando così le cose, si può sicuramente affermare che, comunque, il ristorno rappresentata, all'interno della società cooperativa, la concretizzazione del concetto di vantaggio mutualistico, tradotto in termini monetari. Conclusivamente, rinviando la trattazione degli aspetti più specifici dell'istituto del ristorno e della sua disciplina al prosieguo del presente capitolo, si può affermare che la mancanza di una disciplina del ristorno organica ed uniforme, ha conseguentemente generato problemi relativamente alla definizione di ristorno stesso.

---

<sup>317</sup> *Ibidem*, p. 2268

<sup>318</sup> C.E. Pupo, Commento art. 2545 *sexies*, c.c. in *Il nuovo diritto delle società*, a cura di A. Maffei Alberti, Padova, 2005, pag. 2843

<sup>319</sup> Art. 2545 *sexies*, c.c. "L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici".

<sup>320</sup> *Nozione civilistica e "disciplina" di ristorno cooperativo*, intervento di E. Cusa al Convegno di studi "La riforma delle società cooperative. Vincoli e opportunità nel nuovo diritto societario" (a cura di) Carlo Borzaga e Antonio Fici, Trento 13 giugno 2003, organizzato Università degli studi di Trento e ISSAN, Edizioni 31, Trento, 2004

<sup>321</sup> V. circolare n. 53 dell'Agenzia delle Entrate, datata 18 giugno 2002

Ad oggi, gli sforzi del legislatore nel voler dare a tale istituto una maggiore uniformità, non hanno dato i risultati<sup>322</sup>; è, infatti, auspicabile che la dottrina che la giurisprudenza, possano ovviare a tale situazione, fornendo all'uopo una soluzione più adatta.

## 2.1.RISTORNI E DIVIDENDI

Un aspetto essenziale che permette di dare una migliore definizione al ristorno è la distinzione tra questo e il concetto dei dividendi.

I due istituti si differenziano per il fatto che mentre questi ultimi costituiscono la remunerazione del capitale e, pertanto, sono distribuiti in funzione del capitale conferito da ogni socio, i primi, invece, “costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa” proporzionalmente<sup>323</sup> alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici<sup>324</sup>.

Va, tuttavia, ricordato, al fine di affrontare meglio la questione sottesa, che il ristorno secondo la concezione classica, coincide con le somme di denaro corrisposte in concomitanza con la chiusura dell'esercizio<sup>325</sup>.

Partendo da tale definizione si possono quindi considerare i ristorni quale meccanismo idoneo a trasferire ai soci le eccedenze provenienti dalla gestione mutualistica secondo le modalità e nei tempi stabiliti dall'assemblea<sup>326</sup>.

Da ciò deriva la più importante differenza che qualifica l'avanzo di gestione in maniera distinta dall'utile d'esercizio, ovvero la sua diversa modalità di distribuzione ai soci. Mentre l'utile d'esercizio è distribuito in proporzione alla quota di capitale sociale sottoscritta dal socio e quindi costituisce una remunerazione del capitale investito<sup>327</sup>, l'ammontare del ristorno si determina in rapporto all'utilizzo dei servizi offerti dalla cooperativa, costituendo in tal modo lo strumento tecnico per assegnare ai soci il vantaggio mutualistico derivante dai rapporti di scambio sostenuti con la cooperativa<sup>328</sup>.

Pare evidente che il ristorno sarebbe una sorta di debito nei confronti dei soci, in quanto quest'ultimi hanno intrattenuto rapporti di scambio con la cooperativa a prezzi correnti di mercato, non avvantaggiandosi quindi del vantaggio mutualistico e rimanendo, quindi, debitori delle eccedenze economiche realizzate dalla cooperativa tramite l'attività mutualistica.

---

<sup>322</sup> Balzano, *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, (a cura di) Marasà, Padova, 2004, p. 164; Bassi, *Società cooperative*, cit., 4.

<sup>323</sup> R. Dabormida, Commento art. 2545 *sexies*, c.c. in *Codice commentato delle società*, G. Bonfante, D. Corapi, L. Da Angelis, V. Napoleone, R. Rordof, V. Salafia (a cura di), Ipsoa, Milano, 2011, pag. 2270

<sup>324</sup> Art. 2545 *sexies*, comma 1, c.c.

<sup>325</sup> Turano, Gentili, *Società cooperative: Manuale con formulario per amministratori sindaci e consulenti*, Milano, 2002, p. 45 s.

<sup>326</sup> Masotti, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in *Società*, Milanofiori, 2002., 1079.

<sup>327</sup> Masotti, op. cit., 1078.

<sup>328</sup> Bassi, *Dividendi e ristorni*, in *Quad. di giur. Comm.*, Milano, 1979, 10; Balzano, op. cit., 165; Cass., sentenza 8 settembre 1999, n. 9513., in *Foro it.*, 2000, XI, 3286.

Tale impostazione dottrinale è stata successivamente abbandonata proprio a causa dell'impossibilità di determinare in maniera esatta l'ammontare del debito sorto nei confronti dei soci. Basti pensare che l'ammontare dell'avanzo di gestione sarà desumibile solo al momento di chiusura del bilancio.

Difatti, nella società cooperativa, sia i ristorni che gli utili, derivano da una "mescolanza di dati contabili" che comportano notevoli difficoltà nella distinzione e misurazione delle due singole voci<sup>329</sup>.

Pertanto, è intuibile come il risultato positivo conseguito dalla cooperativa rappresenta l'utile d'esercizio al lordo dei ristorni.

E', quindi, evidente che non si può qualificare il ristorno come una passività del bilancio, dato che non può più essere considerato un debito verso i soci, esso, invece, ben potrà essere considerato come una quota degli utili d'esercizio.

Stando così le cose, l'unica distinzione tra ristorni e dividendi risiede nella differente modalità di distribuzione nonché nelle agevolazioni fiscali previste per i ristorni<sup>330</sup>.

Quanto sopra è avallato anche dall'art. 2545 *sexies*, che prevede la possibilità di attribuire i risconti non solo sotto forma di somme di denaro, bensì anche per mezzo di aumenti gratuiti in conto capitale ossia attraverso l'emissione di strumenti finanziari<sup>331</sup>.

Infatti, se l'emissione di nuove azioni si configura come un aumento gratuito di capitale grazie all'impiego dei ristorni, questo non può essere eseguito attraverso una voce negativa di bilancio ovvero attraverso un debito sociale, ma solamente mediante l'impiego del risultato positivo di bilancio<sup>332</sup> ovvero tramite l'utilizzo degli utili d'esercizio.

Da ciò se ne deduce che il ristorno rappresenta una parte dell'utile d'esercizio e solamente successivamente alla determinazione del suo ammontare, l'avanzo di gestione può essere imputato a conto economico e concorrere come voce di costo alla determinazione dell'utile d'esercizio.

Ad ogni modo, l'esatto ammontare del ristorno non può essere determinato in corso d'esercizio, data l'impossibilità degli amministratori di conoscere *ex-ante* il risultato d'esercizio e quindi la precisa determinazione di tutti i costi e ricavi dell'esercizio stesso<sup>333</sup>.

Da ciò può desumersi che il ristorno sia determinabile solo in sede di chiusura dell'esercizio, non potendosi, infatti, configurare né come un costo d'esercizio, né tantomeno come un debito sociale.

Ma ancora, ai fini di deducibilità dal reddito d'impresa si può procedere ad una variazione in diminuzione in sede di redazione della dichiarazione dei redditi al fine di usufruire delle agevolazioni fiscali previste<sup>334</sup>.

---

<sup>329</sup> Turano, Gentili, *op. cit.*, 46

<sup>330</sup> Balzano, *op. cit.*, 164 ss; Bassi, *op. ult. cit.*, 11

<sup>331</sup> Santosuosso, *Il nuovo diritto societario: i principi della legge delega e le linee guida della riforma: decreti legislativi 5 e 6 del 2003*, Milano, 2003, 72

<sup>332</sup> Petrelli, Studio n. 71/2004/T.. *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in Cons. naz. not., 2004.

<sup>333</sup> Ceccherini, *op. cit.*, 74 s.

<sup>334</sup> Menti, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, Padova, 2003., p. 652.

Non sussiste, però, una completa assimilazione alla disciplina del dividendo, rimangono dunque due realtà ben distinte in merito soprattutto alle rispettive provenienze; per l'appunto, l'unica caratteristica che accomuna gli utili ai ristorni è l'aleatorietà, in base alla quale solamente un risultato di gestione positivo, dovuto all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi, comporti la possibilità di distribuzione sia dell'uno che dell'altro<sup>335</sup>. Sono intervenute altre predisposizioni legislative in merito alle modalità di assegnazione dei ristorni al fine di evitare la distribuzione di un utile che ecceda il vantaggio mutualistico effettivamente realizzato durante l'esercizio e che, quindi, dovrebbe essere distribuito tramite il dividendo.

Tale problema sorge quando la cooperativa opera con la c.d. mutualità spuria, cioè intrattiene transazioni con soggetti terzi, generando così guadagni che non possono essere assegnati ai soci sotto forma di ristorni, in quanto si qualificano come veri e propri utili di gestione<sup>336</sup>.

Ebbene, la normativa che disciplina le cooperative non vieta infatti la distribuzione di eccedenze di gestione derivanti dall'attività mutualistica, non ammette invece la distribuzione dell'eccedenza di gestione sotto forma di dividendi, in quanto ne presuppone l'assegnazione in funzione del capitale investito e non in funzione delle transazioni sostenute con la cooperativa, andando in tal maniera contro il principio mutualistico sul quale si poggia il sistema cooperativo<sup>337</sup>.

## 2.2 DISTRIBUZIONE DEI RISTORNI

A seguito della riforma del 2003 sono state introdotte delle modifiche relativamente alla modalità di distribuzione dei ristorni oltre che ai limiti.

Ad ogni modo non sono stati stabiliti delle regole precise su come calcolare l'ammontare del ristorno, diversamente da quanto accade per la determinazione del carattere mutualistico della cooperativa in cui individua dei particolari indici da rispettare indicati negli artt. 2512 e 2513 c.c.

In tale contesto, l'art. 2545 *sexies*, comma 1, c.c., stabilisce che i ristorni debbano essere ripartiti *“proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici”*.

Con questa disposizione si è data importanza alla ripartizione dei ristorni sia tenendo presente il carattere quantitativo della prestazione che l'aspetto qualitativo.

Si tiene a precisare che il diritto al ristorno fa capo unicamente al socio che abbia intrattenuto rapporti di scambio con la cooperativa, pertanto, tali ristorni verranno necessariamente distribuiti seguendo un criterio analitico e trasparente al fine di consentire una corretta determinazione.

---

<sup>335</sup> Cass., sentenza 8 settembre 1999, n. 9513., in Foro it., 2000, XI, 3286.

<sup>336</sup> Balzano, op. cit., 166; Cusa, op. ult. cit., 2; Bonfante, *Delle imprese cooperative. Art. 2511-2545*, in Commentario del codice civile a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1999, 132 ss.

<sup>337</sup> Masotti, op. cit., 1078.

Ebbene, il suddetto criterio si basa sul carattere quantitativo dell'ammontare degli acquisti, dei conferimenti di prodotti o delle ore lavorate presso la cooperativa. E' importante sottolineare che tale parametro si può ben riferire sia alla quantità dell'apporto mutualistico che al relativo valore, facendo l'esempio di una cooperativa di lavoro, tali parametri si tradurranno rispettivamente al monte ore lavorate ed alla retribuzione percepita<sup>338</sup>. Come già accennato, però, assume importanza, altresì, l'aspetto qualitativo della transazione<sup>339</sup>, sicché il socio che si presta al conferimento di prodotti agricoli, ad esempio, non sarà remunerato solo in base alla quantità ma anche in riferimento alla qualità del prodotto consegnato a seconda di diversi elementi che possono essere presi in considerazione, a solo titolo esemplificativo: specificità di ciascun prodotto, qualifica e/o competenze e capacità richieste per ricoprire una particolare posizione.

In tale caso verranno tenuti in considerazione una serie di parametri diversi ma tutti idonei a misurare il prodotto da un punto di vista qualitativo.

All'assemblea dei soci, invece, è demandata la distribuzione del ristorno, questa infatti, stabilisce le modalità di distribuzione ai soci-utenti. Tuttavia, va precisato che suddetta distribuzione può avvenire in modi differenti ma la modalità più comune consiste nell'attribuzione di una somma di denaro.

Ad ogni buon conto, l'art. 2545 *sexies*, comma 3, c.c., consente alla cooperativa di esborsare il ristorno in due modalità del tutto differenti<sup>340</sup>, tramite aumento proporzionale delle rispettive quote sociali od emissione di nuove azioni ovvero tramite l'emissione di strumenti finanziari<sup>341</sup>.

A tal proposito sono sorti problemi d'interpretazione della normativa su citata, in quanto ben potrebbe essere attribuito il vantaggio mutualistico non secondo parametri relativi alla quantità e alla qualità della transazione, bensì in maniera proporzionale al capitale sociale. Ne deriverebbe una remunerazione, nella specie il ristorno, che si avvicinerebbe di più alle caratteristiche proprie del dividendo.

A tal proposito c'è chi sostiene che l'avanzo di gestione, anche se proporzionato alla quantità e qualità delle transazioni mutualistiche, "si risolve in un'indiretta finalità di remunerazione dell'investimento, giacché il ristorno così assegnato amplia la base capitalistica sulla quale calcolare in futuro l'assegnazione del dividendo"<sup>342</sup>.

Inoltre, un'altra questione si è aperta con riferimento all'estensione del criterio di proporzionalità quantitativa e qualitativa nella distribuzione del ristorno, in merito alle cooperative c.d. pure. Difatti, partendo dall'art. 5, comma 2, lett. a), della legge delega, risulta evidente il riferimento alle "società cooperative diverse da quelle di cui al comma 1, lettera b)" ossia le società diverse da quelle costituzionalmente riconosciute<sup>343</sup>.

---

<sup>338</sup> Genco, *Criteri di attribuzione del ristorno ai soci lavoratori-cooperatori e parametro di anzianità aziendale: risposta a quesito*, cit., 1287.

<sup>339</sup> Galgano, op. cit., 470; Genco (a cura di), *La riforma delle società cooperative*, cit., 28 ss.; Cusa, op. ult. cit., 1 ss.

<sup>340</sup> Come già previsto dalla l. 142/2001, art. 3, comma 2, lett. b.

<sup>341</sup> La Rosa, *I ristorni nella riforma del diritto societario*, in *Riv. scuo. sup. eco. fin.*, 2003., 5; ILSOLE24ORE, *Cooperative, circolare sui ristorni*, 11 Luglio 2003.

<sup>342</sup> Balzano, op. cit., 179.

<sup>343</sup> L. delega, art. 5: "In particolare, la riforma delle società cooperative diverse da quelle di cui al comma 1, lettera b), è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi: a) prevedere che le norme dettate per le società per azioni si applichino, in quanto compatibili, alle società cooperative a cui partecipano soci finanziatori o che emettono obbligazioni. La disciplina dovrà assicurare ai soci finanziatori adeguata tutela, sia sul piano patrimoniale sia su quello amministrativo, nella salvaguardia degli scopi mutualistici perseguiti dai soci cooperatori. In questa prospettiva disciplinare il diritto agli utili dei soci cooperatori e dei soci finanziatori e i

Ne deriva, quindi, che le cooperative che non intrattengono le proprie transazioni con soggetti terzi rimangono escluse dalle norme che disciplinano l'istituto del ristorno.

Inoltre, dalla lettura della suddetta norma si possono ricavare dei richiami anche alle cooperative costituzionalmente riconosciute e che, conseguentemente, anche a queste venga esteso l'istituto del ristorno. Nello specifico, l'art. 5, comma 1, lett. c), della legge delega<sup>344</sup>, specifica che si rende necessario favorire la realizzazione dello scopo mutualistico valorizzandone i relativi istituti.

Conclusivamente, da una analisi della disciplina normativa, si evince che l'istituto del ristorno ben può essere indirizzato a tutte le tipologie di cooperative che perseguano tale scopo<sup>345</sup>.

A conferma di quanto su detto vi sono gli artt. 2521, comma 3, n. 8<sup>346</sup> e 2545 *sexies*, c.c.<sup>347</sup> in base ai quali la disciplina dei ristorni viene estesa in maniera uniforme a tutte le cooperative, sia a quelle a mutualità prevalente che a quelle mutualità non prevalente.

Un'ultima precisazione va fatta con riferimento ai limiti quantitativi della distribuzione dei ristorni, ebbene è ormai pacifico che è anche possibile assegnare ai soci una quantità superiore che ai limiti stabiliti dalla legge ma ad una condizione, precisamente che non venga pregiudicato il fine mutualistico della cooperativa stessa, di modoc che lo scopo mutualistico rimanga sempre ben allineato con le finalità lucrative delle società ordinarie<sup>348</sup>.

### 2.3 DIRITTO AL RISTORNO

Come abbiamo avuto modo di trattare nei paragrafi precedenti, i ristorni, in base all'art. 2545 *sexies* del c.c., vengono assegnati ai soci in maniera proporzionale sia alla quantità che alla qualità delle transazioni intrattenute, da ciò si desume che il compenso ai soci viene ammesso dalla cooperativa unicamente in relazione al risultato di gestione ottenuto.

E risiede proprio in ciò il riconoscimento del diritto alla distribuzione dell'avanzo di gestione, in ragione della partecipazione del socio all'attività della cooperativa<sup>349</sup>.

---

*limiti alla distribuzione delle riserve, nonché il ristorno a favore dei soci cooperatori, riservando i più ampi spazi possibili all'autonomia statutaria".*

<sup>344</sup> L. delega, art 5, co. 1, lett. c: "*disciplina la cooperazione costituzionalmente riconosciuta, conformemente ai principi della disciplina vigente, favorendo il perseguimento dello scopo mutualistico e valorizzandone i relativi istituti*".

<sup>345</sup> Balzano, *op. cit.*, 176.

<sup>346</sup> Art. 2521, comma 3, n. 8, c.c. - Atto costitutivo "*L'atto costitutivo deve indicare: le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni*".

<sup>347</sup> Art. 2545 *sexies* c.c.- Ristorni "*L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.*

- *Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.*

- *L'assemblea può deliberare la ripartizione dei ristorni a ciascun socio anche mediante aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2525, ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari*".

<sup>348</sup> Campobasso, *op. cit.*, p. 223; Balzano, *op. cit.*, p. 181.

<sup>349</sup> Masotti, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in Società, Milanofiori, 2002, p. 1079.

Ad ogni modo, come abbiamo avuto già modo di osservare, pare che quanto appena detto non corrisponda a quanto stabilito dal legislatore dato che l'appropriazione del risultato positivo di gestione non costituisce un reale diritto del socio che, infatti, non instaura un rapporto soggettivo ed unico nei confronti della società, bensì risulta regolato da un rapporto associativo nel quale esso concorre assieme agli altri soci alla gestione della cooperativa.

Pertanto, tale lacuna normativa sull'obbligo o meno di una distribuzione dell'avanzo di gestione, ha fatto sì che nascessero due linee di pensiero, precisamente la prima riconosce in capo al socio un diritto soggettivo alla percezione dell'utile il quale partecipando all'attività mutualistica, ha conseguentemente diritto al conseguimento del vantaggio mutualistico<sup>350</sup>. L'altra linea di pensiero, invece, sostiene che in capo al socio non esiste un reale diritto al ristorno e quindi la cooperativa non sarebbe in alcun modo vincolata alla sua distribuzione.

Le ragioni di tale ultima tesi sono molteplici, basti pensare che l'avanzo di gestione potrebbe affluire alle riserve indivisibili ed ai fondi mutualistici, richiedendo così l'intero ammontare e sottraendone, inoltre, la possibilità di distribuzione<sup>351</sup>.

Un'altra giustificazione potrebbe essere, sempre con riferimento alla distribuzione degli utili, che anche per questi non vi è una norma che ne impone un vincolo di distribuzione, dunque, come ha sostenuto la Cassazione, il socio cooperatore avrebbe diritto al ristorno nella stessa maniera che il socio avrebbe diritto al dividendo nelle società lucrative<sup>352</sup>.

Solo che la valutazione di fattibilità circa la distribuzione dell'avanzo di gestione viene rimessa al consiglio d'amministrazione<sup>353</sup>.

Difatti, le cooperative sono "soggetti di diritto, muniti di personalità giuridica, aventi specifiche esigenze organizzative, di efficienza e di conservazione dell'impresa, che impongono di demandare all'apprezzamento discrezionale dell'assemblea ogni valutazione in merito alla destinazione da attribuire a tutte le eccedenze derivati dalla gestione"<sup>354</sup>.

Ovviamente, l'organo amministrativo deve bilanciare, in tali scelte, la posizione finanziaria della cooperativa in modo da garantire la continuità dell'attività della cooperativa, pur sempre nell'interesse mutualistico del socio cooperatore<sup>355</sup>.

Ad esempio, qualora la cooperativa disponga di un avanzo di gestione, potrà decidere di farlo affluire nelle riserve indivisibili, pregiudicando, però, la distribuzione dei ristorni.

In tal caso si avrà una forma di autofinanziamento del tutto preferibile al ricorso ai mezzi finanziari esterni o, eventualmente, ad aumenti di capitale sociale a pagamento proprio o di terzi<sup>356</sup>.

---

<sup>350</sup> Bonfante, *op. ult. cit.*, 135 ss.; Balzano, *op. cit.*, p. 171 ss.

<sup>351</sup> Bassi, *op. ult. cit.*, p. 15 ss.

<sup>352</sup> Cass., sentenza 8 settembre 1999, n. 9513., in *Foro it.*, 2000, XI, 3287.

<sup>353</sup> Petrelli, *op. ult. cit.*, 30.

<sup>354</sup> Cass., sentenza 8 settembre 1999, n. 9513., in *Foro it.*, 2000, XI, 3287; Balzano, *op. cit.*, 167.

<sup>355</sup> Durando (a cura di), *Il ristorno nella società cooperativa*, in [www.gestcooper.it](http://www.gestcooper.it).

<sup>356</sup> Seac, *Definizione di ristorno e normativa di riferimento*, 2006, p. 2 ss.

In presenza della circostanza su detta, il socio non vanterebbe più il diritto al ristorno, quale particolare credito nei confronti della cooperativa, ma semplicemente diventerebbe portatore di un interesse specifico di soddisfazione delle proprie richieste mutualistiche che potrebbe essere raggiunto tramite la distribuzione del ristorno, distribuzione che avverrebbe solamente in presenza di condizioni economico-finanziarie positive<sup>357</sup>. Il legislatore non ha voluto così negare il diritto della cooperativa al conseguimento di un profitto sotto forma di avanzo di gestione che soddisfi le esigenze mutualistiche di questa, ma ha voluto negare il diritto soggettivo in capo al singolo socio a pretendere che tale fosse distribuito<sup>358</sup>.

Pertanto, creare un'eccedenza creerà significa creare le basi di un'eventuale distribuzione del ristorno. Ad ogni modo saranno gli amministratori a decidere se utilizzare tale avanzo in un altro modo, purché ciò venga fatto nei limiti stabiliti dalla legge e, ovviamente anche dall'atto costitutivo<sup>359</sup>.

In ultimo, ma non certo per importanza, va precisato che vi è un regime di tutela a favore dei diritti della minoranza che potrebbero essere negato a causa delle decisioni prese dalla maggioranza assembleare.

E' stato, infatti, previsto che le modalità di distribuzione dei ristorni devono necessariamente essere contenute nello statuto.

Inoltre, è di notevole importanza l'incontro della volontà delle due parti contraenti nella partecipazione all'attività societaria, regolata dalle norme civilistiche in modo da scongiurare decisioni prese unilateralmente dalla cooperativa, ciò al fine di tutelare l'interesse di tutta la compagine societaria<sup>360</sup>.

Conclusivamente, si può affermare che a fine cautelativo, sia per definire che per modificare le norme contenute nel regolamento, si rimanda la delibera "all'assemblea dei soci con le maggioranze richieste per l'assemblea straordinaria"<sup>361</sup>, in quanto qualunque modifica che al vantaggio mutualistico del socio, potrebbe influire sugli interessi patrimoniale di quest'ultimo.

Sono, comunque, ammissibili delle clausole nel regolamento societario, basti pensare che ben può essere ritenuta ammissibile la clausola in base alla quale l'assemblea possa disporre, nel modo che ritiene più opportuno, dell'avanzo di gestione, a condizione, però, che venga rispettato il principio generale di correttezza e di buona fede nell'esecuzione della delibera, evitando in tal modo ogni comportamento, elusivo ed abusivo, che possa andare a discapito della minoranza<sup>362</sup>.

Ancora, a solo titolo esemplificativo, sono ritenute legittime le clausole che ammettono, in capo al socio, un vero e proprio diritto di assegnazione del ristorno stabilendone all'uopo le modalità di determinazione e distribuzione, oppure le clausole che possono prevedere un tetto massimo di distribuzione dei ristorni<sup>363</sup>.

Diversamente, vengono considerate nulle tutte quelle clausole che comportano una grave lesione degli interessi del socio, si pensi ad esempio all'esclusione dell'assegnazione dei ristorni, oppure a modalità di

---

<sup>357</sup> Balzano, *op. cit.*, p. 167.

<sup>358</sup> Masotti, *op. cit.*, p. 1079.

<sup>359</sup> Ceccherini, *op. cit.*, p. 69.

<sup>360</sup> Ceccherini, *op. cit.*, p. 69.

<sup>361</sup> Cusa, *op. cit.*, p. 5.

<sup>362</sup> Balzano, *op. cit.*, 170.

<sup>363</sup> Petrelli, *op. ult. cit.*, p. 34.

determinazione del ristorno fatte in maniera difforme rispetto al criterio generale di proporzionalità, sia qualitativa che quantitativa, delle transazioni intrattenute col socio<sup>364</sup>.

In conclusione, la riforma del 2003 ha accordato alle società cooperative una maggiore autonomia statutaria tanto da consentire a questa di poter determinare autonomamente nell'atto costitutivo tutti i criteri di ripartizione dei ristorni<sup>365</sup>, ovviamente rispettando gli elementi che presuppongono il ricorso ai ristorni come ad esempio, la condizione necessaria di avere un risultato positivo in chiusura d'esercizio<sup>366</sup>.

Difatti, l'unico limite posto all'autonomia statutaria nel determinare i criteri di distribuzione dei ristorni risiede nell'obbligo di osservanza dei principi cooperativi tra cui quello di equità e di proporzionalità rispetto agli scambi mutualistici.

### 3. EVOLUZIONE DEL TRATTAMENTO FISCALE DEL RISTORNO

L'art. 12 del D.P.R. n. 601/73, poi sostituito dall'art. 6, comma 23, D.L. n. 388/2000, stabilisce che per *“le società cooperative e loro consorzi sono ammesse in deduzione dal reddito le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati”*<sup>367</sup>.

Stando a tale disposizione, quindi, i ristorni rappresentano dei costi deducibili dal reddito imponibile della cooperativa, al fine di individuare l'ammontare delle imposte sui redditi<sup>368</sup>.

Basti pensare che, l'*excursus* normativo relativo alle agevolazioni fiscali, nella specie della cooperativa di lavoro, ebbe inizio con la Legge 6 agosto 1954, art. 5 lett. (e, che disponeva che fossero in deduzione dal calcolo delle imposte le retribuzioni corrisposte ai soci lavoratori ed ai lavoratori ausiliari impiegati nelle stesse, la successiva Legge 5 gennaio 1956, art. 29, lett. f), stabilì la detraibilità dal reddito dichiarato, delle somme erogate dalla cooperativa di lavoro a titolo di integrazione dei salari corrisposti, sino al limite dei salari correnti. Bisognerà attendere il D.P.R. n. 601/1973, che all'art. 12, prevede la possibilità di assimilazione al reddito da lavoro dipendente dei compensi percepiti dai soci delle cooperative di produzione e lavoro, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, tali saranno deducibili dal reddito della cooperativa<sup>369</sup>.

Inoltre, la summenzionata disposizione normativa prevede che anche i ristorni ripartiti fra i soci, sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei servizi acquistati o di maggior compenso per i conferimenti effettuati, non concorrono a formare il reddito imponibile<sup>370</sup>.

Viene, in tal modo, esteso il criterio di deducibilità dei ristorni a tutti i tipi di cooperativa, e viene, pertanto, applicata una disciplina più uniforme nel campo fiscale.

---

<sup>364</sup> *Ibidem*

<sup>365</sup> A. Bassi, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano, 2004

<sup>366</sup> Condizione necessaria per la distribuzione del ristorno.

<sup>367</sup> Art. 12 del D.P.R. n. 601/73, come sostituito dall'art. 6, comma 23, D.L. n. 388/2000

<sup>368</sup> ILSOLE24ORE, op. ult. cit.; Turano, Gentili, *op. cit.*, p. 352.

<sup>369</sup> Bassi, *Le società cooperative*, cit., p. 165; Bassi, *Dividendi e Ristorni*, cit., p. 38.

<sup>370</sup> Menti, op. cit., p. 649.

Solo in un momento successivo, coincidente con la riforma avvenuta nel 2003, il D.L. n. 63/2002 in linea con i principi comunitari, all'art. 6, comma 3, ha previsto che, con riferimento al regime tributario, le somme erogate ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, in misura non superiore al 30% dei trattamenti retributivi complessivi<sup>371</sup> non concorrono alla formazione del reddito imponibile<sup>372</sup>.

Spostando ora l'attenzione sulla parte fiscale del ristorno, ovviamente nei confronti del socio, ebbero precisare che tali somme costituiscono un reddito e, pertanto, graverà sul socio beneficiario la tassazione nel momento di percezione.

Il ristorno, infatti, va a configurare un reddito da lavoro dipendente o autonomo, allo stesso modo in cui il risparmio di spesa nell'acquisto presso la cooperativa, va a configurarsi come una sopravvenienza attiva.

Le suddette forme di reddito vengono tassazione al pari dei redditi percepiti da tutti gli altri individui, e conseguentemente verrà applicata una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 12,5% al reddito imponibile<sup>373</sup>.

Ma vi è di più, legislatore al fine di evitare che la funzione mutualistica della cooperativa si concretizzi a fini di speculazione privata, ha stabilito dei criteri di individuazione dei ristorni.

A tal proposito, l'art 2545 *sexies* c.c. stabilisce che avranno rilievo fiscale i ristorni che derivino da una documentazione separata fra le due attività, nonché quindi documentabile.

In alcuni casi infatti, può essere di difficile determinazione l'ammontare del ristorno a causa dell'impossibilità di confrontare i prezzi praticati dalla cooperativa rispetto i prezzi di mercato<sup>374</sup>.

Su tale questione è intervenuta l'Agenzia delle Entrate<sup>375</sup> stabilendo che, ad esempio nel caso di cooperative agricole, queste sono considerate tali qualora procedano alla trasformazione dei prodotti conferiti prevalentemente dai soci.

In tal modo le agevolazioni fiscali non vengono riservate solo alle cooperative agricole che trasformano i prodotti conferiti esclusivamente dai soci, bensì si estendono anche alle cooperative che trasformano prodotti conferiti non da soli soci<sup>376</sup>.

Rimane da appurare quale sia il periodo d'imposta in cui la cooperativa ha diritto alla deduzione del ristorno dal reddito imponibile dell'esercizio.

È evidente, che l'imputazione del ristorno va operata nell'esercizio nel quale è maturato<sup>377</sup>, però ciò entrerebbe in contrapposizione con quanto stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale all'art. 75, comma 1, prescrive la deducibilità nell'esercizio in cui è stato determinato il suo ammontare e non nel esercizio in cui si è manifestato<sup>378</sup>.

---

<sup>371</sup> Venturi, *Il nuovo volto della società cooperativa. Principi ispiratori e novità introdotte dalla riforma* in Rif. dir. soc., 2007. 21.

<sup>372</sup> Ciò trova conferma anche nella circ. Agen. Entr., 9 aprile 2008, n. 35/E.

<sup>373</sup> Genco (a cura di), *La riforma delle società cooperative*, cit., p. 27; Durando, op. cit.

<sup>374</sup> La Rosa, *I ristorni nella riforma del diritto societario*, in Riv. scuo. sup. eco. fin., 2003. , op. cit., p. 5 ss.

<sup>375</sup> Circ. Agen. Entr., 9 luglio 2003, n. 37/E

<sup>376</sup> ILSOLE24ORE, *op. ult. cit.*

<sup>377</sup> Principio contabile n. 29 CNDC-CNR

<sup>378</sup> Menti, *op. cit.*, p. 652

Da quanto su detto, si desume che il diritto alla deducibilità sorge nel momento in cui l'assemblea dei soci delibera in merito alla sua assegnazione. Ciò comporta che esso viene considerato nel periodo d'imposta in cui gli amministratori abbiano fissato l'ammontare degli utili e del relativo ristorno e l'assemblea abbia, quindi, adottato la delibera di approvazione<sup>379</sup>.

Per di più, la somma deducibile risulterà essere unicamente quella fissata dal consiglio d'amministrazione. Non va trascurato che la condizione necessaria affinché si possa dedurre dal reddito d'impresa l'ammontare del ristorno, è la reale assegnazione ai soci. Pertanto è importante la delibera dell'assemblea che stabilisce la distribuzione del ristorno<sup>380</sup>.

#### 4. ATTRIBUZIONE DEL VANTAGGIO MUTUALISTICO

Il vantaggio mutualistico può essere attribuito al socio sia in modalità immediata, o diretta, che in maniera differita.

Nel primo caso, ossia di attribuzione diretta, si dà la possibilità di usufruire del vantaggio immediatamente, precisamente nel momento in cui si instaura il rapporto con la cooperativa. Verrà, così, realizzato un risparmio di spesa attraverso il minor prezzo di vendita che viene praticato dalla cooperativa rispetto al prezzo corrente praticato dal mercato, oppure mediante una maggiorazione remunerativa per la prestazione lavorativa o il conferimento, nel momento di attuazione a favore della cooperativa<sup>381</sup>.

Questa operazione comporta un minor ricavo o un maggior costo imputabile alla cooperativa, nonché il fatto che le somme di denaro attribuite al socio, quale vantaggio mutualistico, affluiscono in conto economico e comportano una diminuzione degli utili d'esercizio<sup>382</sup>.

Relativamente, invece, all'attribuzione del vantaggio in maniera differita, ebbene questa avviene attraverso la distribuzione posticipata<sup>383</sup> al socio di una somma di denaro che rimborsi il risparmio di spesa o la maggior remunerazione non percepita nel momento della transazione<sup>384</sup>.

Anche in questo caso il ristorno si traduce in un maggior costo o un minor ricavo in capo alla cooperativa<sup>385</sup>. Ad ogni buon conto, a prescindere da come viene attribuito il ristorno, tale vantaggio mutualistico non concorrerà alla formazione del reddito imponibile ai fini della tassazione sul reddito d'impresa<sup>386</sup>.

---

<sup>379</sup> La Rosa, *op. cit.*, p. 5 ss.

<sup>380</sup> Menti, *op. cit.*, p. 650 s.

<sup>381</sup> Petrelli, *op. ult. cit.*, p. 33; Ciccarelli, *op. cit.*, p. 10.

<sup>382</sup> Molinaro, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in Cor. trib., 2008.op. cit., 21,1727.

<sup>383</sup> In sede di approvazione di bilancio.

<sup>384</sup> Ciccarelli, *op. cit.*, p. 10.

<sup>385</sup> Petrelli, *op. ult. cit.*, p. 33; Bassi, *Delle imprese cooperative e mutue assicuratrici*; art. 2511 – 2548 cit., p. 82.

<sup>386</sup> Molinaro, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in Cor. trib., 2008. op. cit., 1729.

Va a questo punto precisato che, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che, sia nel caso di imputazione diretta al conto economico del vantaggio mutualistico ovvero nel caso di imputazione indiretta attraverso una diminuzione del reddito imponibile, la quota di utili destinata a coprire l’imposta risulterà identica<sup>387</sup>.

In conclusione, le due diverse modalità di determinazione delle imposte, comportano che la quota delle imposte stesse non varia. Tale soluzione implica, quindi, una neutralità fiscale assoluta.

Come conseguenza di quanto su affermato, la disciplina fiscale, ovviamente in tema ristorni, non va ad influenzare le decisioni inerenti alle modalità di assegnazione che di volta in volta prenderà la cooperativa.

---

<sup>387</sup> Circ. agen. entr., 18 giugno 2002, n. 53: “La norma di cui all’art. 21, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 prevede che, a partire dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 1997, non concorrono a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell’art. 52 del TUIR, diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione. Il meccanismo di funzionamento della norma postula la necessità di effettuare – in sede di dichiarazione - una variazione in diminuzione corrispondente alla variazione in aumento operata con riferimento all’imposte pagate”.

## CAPITOLO IV

### **AIUTI DI STATO E REGOLE UE: EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE**

*SOMMARIO: 1. La legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali. Excursus giurisprudenziale – 2. L'aiuto di stato: nozione – 3. L'orientamento delle Istituzioni europee – 4. Il rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia – 4.1 Posizione assunta con sentenza n. 78/2011 – Conclusioni*

#### **1. LA LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI. EXCURSUS GIURISPRUDENZIALE.**

Relativamente alla legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali, ebbene questa è solitamente legata alla questione della giustificazione delle deroghe al dovere generale di concorrere alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva.

Quanto su detto parte dall'assunto che le agevolazioni fiscali vengono considerate il più delle volte lesive del dovere di concorrere alla spesa pubblica<sup>388</sup>, e che l'agevolazione per un contribuente comporti, a parità di fabbisogno, una maggior imposizione per gli altri contribuenti<sup>389</sup>.

Ed è in tale contesto che si sono sviluppate due posizioni da parte della dottrina, ossia con riferimento alla legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali<sup>390</sup>.

Una prima parte della dottrina ritiene che il regime derogatorio possa ammettersi solo quando sia orientato a fini e valori sanciti da altri principi costituzionali, che in quanto prevalenti, varrebbero a chiarire la stessa nozione di capacità contributiva, nonché a rendere addirittura dovuto il ricorso ad interventi anche di natura tributaria per il loro perseguimento<sup>391</sup>.

Altra parte della dottrina sostiene, differentemente, che l'incidenza di fattori extrafiscali, anche se non sono riconducibili a principi costituzionali, sia insita nell'apprezzamento della capacità contributiva espressa dalle singole situazioni di fatto.

Ebbene secondo tale ultima interpretazione, vi sarebbero “ragioni di ordine sia fiscale che extrafiscale” che “normalmente interferiscono, in maniera praticamente inestricabile, nella concreta disciplina dei tributi, precludendo ogni possibilità di operare valide distinzioni contenutistiche, in dipendenza della natura delle

---

<sup>388</sup> Cfr. S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, (a cura di) A. Amatucci in *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, cit., p. 416.

<sup>389</sup> Cfr. P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1029 ss.; S. La Rosa, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 572.

La medesima giustificazione vale anche nell'ipotesi in cui il raggiungimento di obiettivi economici o sociali comporti, a parità di forza economica, un aggravio del carico tributario; in tal caso, la misura che intende disincentivare un determinato comportamento si pone in contrasto con l'interesse al conseguimento del gettito, giacché la *ratio* sottesa si realizza allorquando nessuno tenga il comportamento avversato. Sul punto v. R. Schiavolin, *Art. 53 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p. 240.

<sup>390</sup> Cfr. S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, pp. 416-417.

<sup>391</sup> Cfr. M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 50; P. Boria, *Il sistema tributario*, cit., p. 1042; R. Schiavolin, *Art. 53 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 239.

finalità perseguite. Sul piano delle realtà normative, non sono forse neanche ipotizzabili tributi la cui disciplina possa dirsi dettata soltanto da ragioni tecnico-economiche, poiché quella disciplina dipende sempre, in un modo o nell'altro, ed in misura più o meno accentuata, anche da ragioni di tutt'altro ordine"<sup>392</sup>.

Pertanto, in tal caso l'extrafiscalità viene ritenuta ammissibile dal punto di vista costituzionale, ma deve, ad ogni modo, rispondere alle esigenze elevate a rango costituzione di cui all'art. 3 della Costituzione stessa che ne evidenzino la ragionevolezza e la non arbitrarietà"<sup>393</sup>.

A tal proposito, è opportuno precisare che i valori costituzionalmente protetti che andrebbero, appunto, a giustificare il depotenziamento del prelievo tributario, sono quelli riconducibili alla tutela e allo sviluppo dell'individuo sia sotto il profilo morale che materiale.

Rientrerebbero in tale fattispecie gli interessi di categoria "volti al perseguimento di obiettivi circoscritti rispetto a quelli della comunità generale", e pertanto "riconducibili alle aspettative ed ai bisogni di una frazione della comunità"<sup>394</sup>.

Essi sono indirizzati al perseguimento di obiettivi di un gruppo limitato di consociati, tanto che spesso possono essere in contrasto con gli interessi della comunità tutta o solamente della capacità contributiva individuale. Ebbene, in tal caso, è necessario operare una sorta di mediazione al fine di contemperare appunto l'interesse della comunità, che è quindi un interesse generale, con gli interessi individuali, ciò è reso possibile riavvicinando gli obiettivi degli uni, nella specie della comunità, all'interesse dei singoli raggruppamenti sociali"<sup>395</sup>.

Ed è proprio su tale necessità di contemperamento di valori che potrebbero essere confliggenti, che è intervenuta la Corte Costituzionale la quale si è pronunciata affermando che il tema delle agevolazioni fiscali, appartiene ad una materia che "è di per sé molto delicata poiché involge necessariamente disparità di trattamento rispetto a situazioni e rapporti consimili"<sup>396</sup>, e che, di conseguenza, ogni misura agevolativa deve essere "commisurata [...] secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva", tenendo conto del fatto che il punto d'incontro di quelle esigenze "varia a seconda dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del paese"<sup>397</sup>.

Stando a tale pronuncia, è del tutto evidente come la Corte abbia assunto un atteggiamento molto prudentiale sostenendo che il regime agevolativo "costituisce espressione di una discrezionalità legislativa non censurabile se non esercitata in modo palesemente irragionevole"<sup>398</sup>.

Ne deriva inevitabilmente che le scelte legislative "non sono sindacabili dal giudice della legittimità costituzionale se non quando esse si appalesino irrazionali o ingiustificate"<sup>399</sup>.

---

<sup>392</sup> Cfr. S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 412 ss.

<sup>393</sup> Cfr. V. M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., e S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 418 ss.

<sup>394</sup> Cfr. P. Boria, *Il sistema tributario*, cit., p. 1052.

<sup>395</sup> *Ibid.*, p. 1049.

<sup>396</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 76 del 1958.

<sup>397</sup> Corte Costituzionale, sentenza n. 134 del 1982. A tal proposito si ved, le sent. n. 151/1981, n. 108/1983, n. 167/1991, n. 74/1995, n. 119/1999.

<sup>398</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 1994.

<sup>399</sup> Sentenza del 28.4.1983, n. 108.

Per quanto riguarda la cooperativa, tema che qui ci occupa, e con riferimento alla sua funzione sociale normata anche dall'art. 45 Cost., ebbene chiarire che, sotto il profilo tributario, non tutte le misure sottrattive trovano fondamento unicamente in tale articolo. Difatti, spesso tali misure sono giustificate anche dalla minore capacità contributiva dei soggetti che danno vita a quelle tipologie di attività<sup>400</sup>.

Verificandosi tale situazione non è ravvisabile alcun contrasto con i principi informatori del sistema tributario né, conseguentemente, alcuna prevalenza del riconoscimento costituzionale della cooperazione rispetto al principio di capacità contributiva<sup>401</sup>.

Qualora, diversamente, la misura di favore contrastasse con il generale criterio della capacità contributiva, e quindi si ammettesse la natura agevolativa della disposizione, si renderà necessario verificare se tale favore possa o meno rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 45 Cost.

Conclusivamente, si può affermare che anche la cooperativa ben può essere destinataria di un regime di favore in quanto l'utilità sociale marginale che essa offre è superiore alla riduzione dell'interesse fiscale collettivo.

Pertanto, con riferimento alle agevolazioni fiscali nell'ambito della cooperativa, bisogna necessariamente verificare la compatibilità con l'interesse fiscale della collettività e con il progetto "progressista" della stessa inteso come "rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale, che [...] impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti [...] all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese". Ne va verificata anche la conflittualità con il bisogno primario della comunità di assicurare un flusso costante di risorse di natura tributaria per finanziare il perseguimento degli obiettivi generali. Alla luce di queste verifiche i trattamenti di favore potrebbero rivelarsi illegittimi per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione<sup>402</sup>.

Conseguentemente, la funzione sociale per un verso impone alla cooperativa di assumere una configurazione diversa rispetto agli altri soggetti economici e, di conseguenza, finisce per condizionarne anche l'attività e la forza economica della stessa; d'altro canto, invece, giustifica il ricorso a misure di promozione del movimento cooperativistico attraverso la concessione di agevolazioni fiscali.

Va in ultimo detto che la concessione delle agevolazioni fiscali deve tenere, altresì, conto dell'art. 23 Cost, ovvero del principio di legalità il quale costituisce il presupposto della legittimità delle disposizioni agevolative<sup>403</sup>.

Conclusivamente è del tutto evidente, dall'analisi si qui svolta, che le discipline di *favor* possono essere disposte solo con regole aventi efficacia normativa almeno pari a quelle delle disposizioni derogate<sup>404</sup>.

---

<sup>400</sup> Cfr. M. Interdonato, *Art. 45 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 163.

<sup>401</sup> Cfr. su questo complesso argomento I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 91.

<sup>402</sup> Cfr. M. Interdonato, *Art. 45 Cost.*, cit., p. 164.

<sup>403</sup> Cfr. M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 56; P. Boria, *Il sistema tributario*, cit., p. 1029 ss.; S. La Rosa, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 572.

<sup>404</sup> Cfr. F. Moschetti, *voce Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. I, Utet, Torino, 1987, p. 73.

## 2. L'AIUTO DI STATO: NOZIONE

Per quanto concerne la normativa in materia di aiuti di Stato, ebbene questa è composta dalle disposizioni primarie che sono contenute nei Trattati istitutivi nonché dai regolamenti emanati dalle istituzioni europee, oltre, poi, agli interventi della Commissione e delle pronunce degli organi giurisdizionali<sup>405</sup>.

Ad ogni buon conto, in tale contesto normativo manca una nozione di aiuto di Stato e ciò lascia ampio spazio interpretativo alle decisioni della Commissione e agli interventi della Corte di Giustizia nonché del Tribunale di primo grado.

Conseguenza di tale mancanza è che, in tal modo, l'aiuto *de quo* viene configurato di volta in volta a seconda degli orientamenti, a volte non coincidenti, degli organi preposti a garantire il rispetto e la corretta interpretazione del diritto europeo<sup>406</sup>.

Un cenno va fatto alla normativa che contrasta la concessione degli aiuti di Stato, la quale è contenuta nelle "Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni"<sup>407</sup>, il cui fine è, appunto, la regolamentazione della procedura e dell'ambito di azione entro il quale le diverse Istituzioni possono esercitare la propria attività interpretativa, decisionale e di intervento.

Nello specifico, si precisa che il controllo della compatibilità degli aiuti di Stato compete in via esclusiva alla Commissione che, ai sensi dell'art. 108 TFUE, opera con modalità distinte a seconda che si tratti di aiuti nuovi o di aiuti esistenti<sup>408</sup>.

Ebbene, relativamente agli aiuti nuovi, i singoli Stati sono obbligati a notificare il progetto di aiuto e ad attendere l'esito della valutazione della Commissione<sup>409</sup>.

Tale esito è il frutto della procedura di controllo della Commissione che si conclude con l'adozione da parte della Commissione di una decisione.

Detta decisione può essere negativa, nel caso in cui l'aiuto non venga autorizzato, oppure positiva, in caso, appunto, di autorizzazione. Vi è anche la possibilità di avere una decisione condizionale, tale decisione è adottata nel caso in cui l'aiuto venga autorizzato purché si rispettino talune condizioni negoziate tra lo Stato membro e la Commissione europea.

---

<sup>405</sup> Cfr. N. Di Massa, *Le fonti comunitarie in tema di aiuto di stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 100 ss. , V. Persiani, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 4 ss.

Con la Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03) in G.U.C.E. n. C 484 del 10 dicembre 1998, 3, è stato scelto di analizzare sistematicamente e coordinare gli orientamenti della Corte di Giustizia e la propria prassi decisionale così da "perseguire l'obiettivo di garantire la chiarezza e la prevedibilità delle decisioni ed assicurare la coerenza e la parità di trattamento tra Stati membri" (par. 17).

<sup>406</sup> A. Marotta, *Aiuti di stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 130 ss.

<sup>407</sup> Artt. da 107 a 109, titolo VII del TFUE.

<sup>408</sup> Cfr. S. Giglio, *Le istituzioni comunitarie: il ruolo della Commissione*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 104.

<sup>409</sup> C.d. obbligo di *standstill* dettato dal reg. CE n. 659/1999.

Diversamente, per quanto riguarda gli aiuti esistenti, l'art. 108 (par. 1) dispone che venga esperito un esame permanente da parte della Commissione, la quale può aprire in ogni momento la procedura in contraddittorio.

Tale procedura, comunque, non implica la sospensione dell'erogazione delle misure d'aiuto, difatti la sospensione può essere disposta solamente al termine del procedimento.

Per quanto riguarda, invece, il verificarsi di aiuti illegali, che non abbiano, quindi, rispettato l'*iter* procedurale, la Commissione può intimare allo Stato, in via provvisoria, di sospendere l'erogazione e di fornire tutti i dati necessari affinché si proceda ad una valutazione di compatibilità, al termine della quale se accerta l'incompatibilità delle misure, ben può disporre il recupero delle somme versate.

Sudette decisioni, *ex art. 25*, verranno poi indirizzate allo Stato membro interessato (art. 25) e sono, comunque, suscettibili di procedura d'impugnazione davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea<sup>410</sup> da parte sia dello Stato membro in qualità di destinatario formale che da parte, altresì, di tutti i soggetti direttamente interessati, ovvero il soggetto beneficiario nonché i concorrenti.

Va in ultimo precisato che qualora lo Stato membro non si conformi alla decisione adottata, la Commissione può ricorrere direttamente alla Corte di Giustizia.

Inoltre, il divieto per gli Stati membri di attuare il provvedimento che dispone l'aiuto è immediatamente esecutivo, a tal proposito la Corte di Giustizia ha precisato che l'efficacia immediata del divieto si estende all'intero periodo in cui si svolge la procedura di controllo, tale efficacia vincola il giudice nazionale così come l'amministrazione, e nessuna norma interna può opporvisi<sup>411</sup>.

Nel caso in cui sorgano dubbi sull'interpretazione relativamente alla verifica di sussistenza o meno dell'aiuto, il giudice nazionale può rinviare la questione alla Corte di Giustizia, la quale viene investita del quesito pregiudiziale limitatamente alla verifica della sussistenza dell'aiuto<sup>412</sup>, difatti essa, come d'altronde anche il giudice nazionale, non ha competenza ad entrare nel merito della compatibilità dell'aiuto.

Difatti tale ultima valutazione, compete unicamente alla Commissione, rimanendo, pertanto, al giudice nazionale solo la facoltà di verificare la legittimità o meno della misura rispetto a disposizioni del Trattato diverse da quelle in materia di aiuti.

Tornando, adesso, alla nozione di aiuto di stato è bene ribadire, che non si ricava da alcuna norma, pertanto, nel corso degli anni, la Corte ha cercato di precisare di volta in volta i singoli aspetti. Pare che ciò sia avvenuto per due motivi.

*In primis* per ragioni di opportunità.

Difatti, a tal proposito la Corte ha ritenuto che delimitare il concetto di aiuto si presterebbe a successive evasioni della disciplina di controllo da parte degli Stati<sup>413</sup>.

---

<sup>410</sup> Art. 263 TFUE.

<sup>411</sup> Sent. della Corte Giust. del 15 luglio 1964, 6/64 (Costa c. Enel) e sent. Corte Giust. del 8 novembre 2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline).

<sup>412</sup> Art. 108, par. 3, TFUE.

<sup>413</sup> Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Lenz alla sentenza 10 luglio 1986, cit.

Secondo poi, è comunque impossibile racchiudere in una definizione unitaria tutte le misure riconducibili agli aiuti alle imprese proprio perché tali aiuti ben possono essere erogati in differenti forme che non sono, pertanto, ipotizzabili a priori.

Conseguentemente, sia la Corte che la Commissione hanno adottato un criterio funzionale, in virtù del quale, al fine di un giudizio di compatibilità, ciò che rileva sono principalmente gli effetti della misura sottoposta al giudizio degli organi comunitari, o meglio l'idoneità della stessa ad incidere sugli scambi e ad alterare la libera concorrenza.

Il compito della Commissione risiede principalmente nel valutare la compatibilità della misura *de quo* con il mercato comune, e questo proprio perché la Commissione stessa è l'organo preposto ad evitare che il mercato possa subire pregiudizi a causa di azioni degli Stati che alterino la concorrenza.

Stando così le cose, la Commissione deve svolgere due valutazioni:

a) la qualificazione giuridica della fattispecie concreta come aiuto di Stato, che comporta la verifica se un dato provvedimento posto in essere da uno Stato membro presenti tutti gli elementi necessari ai sensi dell'articolo 87 TUE;

b) la valutazione, in un secondo momento, dell'aiuto stesso; tale operazione è di carattere in parte giuridico, ma soprattutto politico poiché consiste nel soppesare il grado di compatibilità dell'aiuto con il mercato e la politica di concorrenza comunitaria.

Basti pensare che il primario compito consiste, in un'ottica di politica di concorrenza, nell'evitare che tali obiettivi possano essere vanificati dall'azione degli Stati.

Ad ogni modo, può capitare che gli aiuti possono essere erogati sotto forme diverse, con provvedimenti la cui finalità non sempre risultano trasparenti e chiare.

Pertanto, è facile che nel giudizio di compatibilità rientrino anche considerazioni di tipo giuridico oltre che valutazioni di carattere politico.

A tal proposito la Corte di Giustizia ha affermato: "l'accertamento della compatibilità o dell'incompatibilità con il mercato comune di un aiuto statale solleva problemi che implicano la valutazione di fatti e circostanze complesse atte a modificarsi rapidamente"<sup>414</sup>.

Si può conclusivamente affermare che questo tipo di accertamento, è comunque soggetto ai mutamenti d'orientamento anche giurisprudenziale che avvengono nel corso del tempo, rendendo ciò ancora più difficile a poter stabilire con certezza e a priori se un aiuto sarà o meno considerato dalle istituzioni comunitarie compatibile o no con il mercato comune.

---

<sup>414</sup> Sentenza 11 luglio 1996 "Syndicat français de l'Express international (SFEI) e altri c/ La Poste e altri", cit.

### 3. L'ORIENTAMENTO DELLE ISTITUZIONI EUROPEE

Per quanto riguarda l'orientamento delle Istituzioni europee relativamente alla compatibilità del regime fiscale riservato alle cooperative italiane, ebbene questo è desumibile dalla posizione presa dalla Commissione nel Comunicato n. IP/08/953 del 17 giugno 2008 oltre che da quella assunta dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 8 settembre 2011, relativa alle cause riunite da C-78/08 a C-80/08<sup>415</sup>.

Tali interventi si differenziano, innanzitutto per la diversità degli organi da cui promanano, in quanto la Commissione è deputata ad esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune; differentemente la Corte di Giustizia è un organo giurisprudenziale cui non compete pronunciarsi nell'ambito di un procedimento pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto dell'Unione, né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali<sup>416</sup>.

Le due prospettazioni, seppur convergenti nel ritenere che, in via di principio, “la particolarità delle cooperative è di operare nell'interesse dei propri membri e di presentare un modello societario specifico”, parrebbero assumere differenti declinazioni.

All'interno del mondo delle cooperative la Commissione distingue le realtà “mutualistiche [...] che realizzano redditi esclusivamente con i propri membri” da quelle che “realizzano utili anche tramite attività con non membri e hanno un comportamento sul mercato analogo a quello delle imprese lucrative”; le misure fiscali di favore riservate a queste ultime costituiscono aiuti di Stato.

Tuttavia tali aiuti “possono [...] ritenersi compatibili se i loro effetti negativi per la concorrenza e gli scambi sono controbilanciati dagli effetti positivi in termini di contributo delle cooperative alla realizzazione di obiettivi sociali. Questo si ritiene sia il caso delle piccole e medie imprese che costituiscono la stragrande maggioranza delle cooperative”<sup>417</sup>.

Pertanto, si può così riassumere il ragionamento seguito dalla Commissione, secondo la quale sono escluse dall'ambito degli aiuti di Stato le misure fiscali di favore concesse in relazione a fenomeni reddituali che si realizzano nel rapporto tra la società cooperativa e il socio, ad esempio i ristorni; rientrano, invece, fra gli aiuti di Stato le misure fiscali che interessano fattispecie reddituali realizzate con i terzi.

A titolo esemplificativo “la deduzione dal reddito imponibile delle cooperative a mutualità prevalente degli utili accantonati alle riserve divisibili e indivisibili corrispondenti ai redditi realizzati da attività con non

---

<sup>415</sup> Cfr. G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.; S. Gianoncelli, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, in *Riv. di dir. fin. e scienza delle finanze*, 4, 2011, p. 89 ss.; A. Fici, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia Ue in tema di aiuti di Stato*, in *Enti non profit*, 2011, 12, p. 33 ss.; A. Marinello, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Riv. trimestrale di dir. trib.*, 2012, 1, p. 218 ss.; M. Ingresso, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, p. 529 ss.

<sup>416</sup> Cfr. M. Ingresso (La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane, cit., p. 529) il quale precisa che “il meccanismo del rinvio pregiudiziale ha natura giurisdizionale, dato che non si traduce nell'esplicazione di un'attività consultiva ad opera della Corte UE, ma non ha carattere contenzioso [...]. Nella vicenda pregiudiziale, la Corte non può formalmente valutare la compatibilità con il diritto dell'UE della norma di diritto interno che appare confliggere con esso e deve essere altresì ribadito che l'applicazione della norma comunitaria, così come interpretata dalla Corte, alla fattispecie per cui è causa, rimane riservata al giudice nazionale nel processo riguardante le questioni pregiudicate”. Nel caso in questione tuttavia, il Giudice europeo ha fornito, oltre ad elementi interpretativi, anche precise indicazioni sul modo effettivo in cui il giudice remittente dovrà fare diretta applicazione della speciale disciplina agevolativa e, all'occorrenza, lasciarla inapplicata.

<sup>417</sup> Cfr. Comunicato della Commissione n. IP/08/953 del 17 giugno 2008.

membri della cooperativa” costituisce aiuto di Stato<sup>418</sup>. Ad ogni modo, quell’aiuto di Stato è considerato compatibile quando riguarda piccole e medie cooperative, giacché in tal caso l’effetto negativo per la concorrenza è, o si presume che lo sia, controbilanciato dall’effetto positivo in termini di contributo alla realizzazione di obiettivi sociali.

Meglio, muovendo dallo scopo di “tutelare le riduzioni fiscali a vantaggio delle cooperative mutualistiche o che si giustificano in vista del perseguimento di obiettivi sociali nell’interesse comune”, la Commissione intende escludere “le agevolazioni fiscali ingiustificate a vantaggio delle grandi cooperative, concorrenti dirette delle imprese commerciali tradizionali”, ed introduce, in una prospettiva di indirizzo per il legislatore nazionale, una sorta di “regola di tolleranza”, basata su un criterio di natura dimensionale.

Differentemente<sup>419</sup>, la Corte segue un diverso percorso logico-giuridico.

Nel momento in cui viene accertata l’esistenza di un intervento di origine statale che collocava le società cooperative “in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti”, il giudice nazionale dovrà valutare se tale disparità di trattamento riguardi società che si trovavano “in una situazione di fatto e di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito dal regime dell’imposta sulle società, ossia l’imposizione dei redditi delle società”<sup>420</sup>.

Secondo il Giudice europeo le cooperative conformi al modello societario descritto nella comunicazione della Commissione sulla promozione delle cooperative in Europa, che richiama i considerando del regolamento n. 1435/2003 sulla Società Cooperativa Europea, operano in una situazione di diritto e di fatto distinta da quella delle società lucrative.

In altri termini la Corte sembra introdurre una sorta di “presunzione europea di mutualità” idonea ad escludere *ipso facto* l’aiuto per quelle cooperative connotate da particolari caratteristiche distintive che “operino nell’interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un’equa

---

<sup>418</sup> Cfr. Comunicato della Commissione n. IP/08/953 del 17 giugno 2008.

<sup>419</sup> Secondo G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss. e L.F. Paolucci, L’influenza del diritto europeo sulle cooperative, in *Contratto e Impresa Europa*, 2009, p. 378 ss. - non si è riconosciuto che i vantaggi fiscali delle società cooperative non sono stati considerati come elementi di un regime di aiuto di Stato “esistente” ai sensi dell’art. 1, lett. b), del regolamento CEE del Consiglio n. 659/1999.

Ancora, secondo M. P. Negrinotti, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. Cusa (a cura di) *La cooperativa s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 737: “La principale conseguenza derivante dall’applicazione della procedura per aiuti esistenti consiste nell’impossibilità per la Commissione di chiedere il recupero degli aiuti erogati. Ciò significa che le società cooperative beneficiarie del regime di aiuti istituito dall’art. 12 cit. non saranno tenute a versare alcunché all’erario per le imposte non corrisposte sugli utili accantonati a riserva indivisibile, anche qualora la Commissione, al termine della procedura di controllo, richieda allo stato membro di abolire o emendare la legislazione in questione. Inoltre, è bene precisare che le società lucrative in concorrenza con le società cooperative non potrebbero, in base alla giurisprudenza comunitaria, chiedere all’amministrazione fiscale il rimborso delle imposte pagate sulle somme inviate a riserva anche qualora tali riserve fossero statutariamente assoggettate agli stessi vincoli espressamente previsti dal legislatore per la riserva indivisibile delle società cooperative. La Corte di Giustizia ha, infatti, costantemente affermato che i debitori di un tributo non possono eccepire che l’esenzione di cui beneficiano altre imprese costituisca un aiuto statale per sottrarsi al pagamento del detto contributo ovvero per ottenerne il rimborso - v. *ex multis*, sentenza C. Giust. CE, 7 settembre 2006, *Laboratoires Boiron c. ACOSS*, causa C-526/04, in *Racc.*, 2006, p. I-7529, punto 30”.

<sup>420</sup> M. Ingrosso, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, cit., p. 529 il quale precisa che “I giudici comunitari [...] non si fermano alle indicazioni di principio sull’*iter* logico-giuridico cui il giudice dovrà attenersi per accertare la sussistenza o meno del requisito della selettività, ma approntano pure la soluzione alla *quaestio facti*”.

ripartizione dei risultati economici”<sup>421</sup>. Nel caso in cui, invece, non si ravvisino i lineamenti della “mutualità europea” il giudice nazionale dovrà stabilire “se esenzioni fiscali come quelle oggetto delle cause principali siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono”.

Pertanto, alla luce di quanto su detto, i Giudici europei ritengono che “occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall’altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi” con la conseguenza che le esenzioni fiscali riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dal divieto di aiuto.

Quelle stesse esenzioni fiscali, inoltre, per essere giustificate devono, in ogni caso, rispondere al principio di proporzionalità e non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario, ossia non essere di portata talmente limitata tale da non consentire il conseguimento del legittimo obiettivo perseguito.

Meglio, nello specifico la Corte, facendo propri alcune indicazioni della Commissione, afferma che la natura del sistema tributario nazionale può essere adottata per giustificare la detassazione per le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci, a condizione che l’imposta venga riscossa in capo ai soci stessi.

Non trova, invece, giustificazione alcuna, a parere della Corte, l’esenzione dall’imposta sugli utili derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa.

La prima soluzione indicata ha come scopo quello di evitare la doppia imposizione, ma, ad ogni buon conto, non risulta chiaro quale possa essere l’impatto nei confronti dei ristorni in generale e, in particolare, nella ipotesi di cooperative di consumo<sup>422</sup>.

Più complessi, invece, appaiono gli effetti legati alla seconda indicazione, ovvero alla non giustificabilità delle misure di detassazione degli utili provenienti dall’attività con i terzi.

Basti pensare che sia l’orientamento della Corte che quello della Commissione non operano una distinzione tra le ipotesi dell’accantonamento a riserva divisibile da quello a riserva indivisibile, cui è connesso l’obbligo di devoluzione in caso di scioglimento della cooperativa.

Ed è proprio su questo particolare aspetto, però, che la Commissione, diversamente dalla Corte, ha introdotto una compatibilità rapportata alla dimensione della cooperativa stessa, giudicando all’uopo che per le realtà medio piccole l’effetto sociale positivo compensi l’effetto negativo in termini di alterazione della concorrenza. Non va, inoltre, sottaciuto che questa compatibilità assumerebbe un ruolo perequativo consentendo una sorta di autofinanziamento idoneo a superare le difficoltà di risorse finanziarie, difficoltà che distinguono le realtà mutualistiche da quelle propriamente lucrative<sup>423</sup>.

---

<sup>421</sup> E. Belli, *Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, p. 3306, il quale afferma che “in presenza di una cooperativa con effettivo scopo mutualistico, risulta inutile ogni ulteriore verifica circa la giustificazione dell’agevolazione alla luce del sistema tributario nazionale (punti 63-64 della sentenza)”.

<sup>422</sup> G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss. il quale sostiene che “non è chiaro a quali utili si faccia riferimento; in particolare se con tale termine si intende anche il ristorno, come è probabile, ancorché in modo non condivisibile, nel nostro sistema la tassazione colpisce il socio delle cooperative di produzione e lavoro, ma non quello delle cooperative di consumo”.

<sup>423</sup> G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative*, afferma che, commentando la decisione della Corte Ue “si tratta di una conclusione che a prescindere dall’autorevolezza della fonte, pare a chi scrive contraddittoria dal momento che la stessa Corte riconosce che le cooperative hanno, rispetto alle società lucrative, obiettiva impossibilità di finanziamento, difficoltà che [...] sono state aggirate nel

Quindi, la questione relativa al sistema dei controlli è stata definitivamente risolta dai Giudici europei secondo i quali “spetta [...] allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale”<sup>424</sup>.

Nel dispositivo della sentenza, la Corte Europea chiarisce che l'esenzione fiscale o la riduzione dell'imposta in favore delle cooperative di produzione e lavoro non costituiscono “aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 laddove tutte le condizioni costitutive e cumulative di applicazione non siano soddisfatte” e rimette al giudice nazionale l'accertamento in concreto dei requisiti costitutivi, vincolandolo all'adozione di un metodo di valutazione particolarmente rigoroso.

Ad ogni modo, dalla lettura complessiva della motivazione si evince come la *ratio decidendi* della Corte non si discosti dalla soluzione proposta, con chiarezza, dall'Avvocato generale Jääskinen nelle conclusioni rese l'8 luglio 2010, secondo cui “il regime fiscale delle società cooperative di produzione e lavoro, come previsto, in particolare, all'art. 11 del d.P.R. n. 601/1973, non può essere considerato selettivo”.

Conclusivamente, in merito alle argomentazioni svolte nella causa suddetta, esse risultano incentrate sul fatto che le società cooperative si trovano in una situazione non paragonabile a quella delle società a scopo di lucro e che, in ogni caso, la normativa che le concerne è legata alla natura e alla struttura del sistema impositivo nazionale, in quanto tali misure derivano dai principi fondatori del sistema fiscale nazionale<sup>425</sup>, osservazioni,

---

nostro ordinamento con regole antispeculative come quelle introdotte [...] dalla c.d. legge Pandolfi sulla intassabilità degli utili mandati a riserva indivisibile. Un conto è dire che l'esenzione non può sussistere per una società lucrativa, un altro è negare l'esenzione a una società cooperativa dove la misura ha un ruolo perequativo di una situazione fra imprese lucrative e mutualistiche squilibrata per quanto attiene al reperimento di fonti finanziarie”.

<sup>424</sup> G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative sostiene che* “in termini condivisibili, la Corte osserva, come spetti allo Stato membro interessato porre in campo procedure di vigilanza adeguate onde evitare che venga scelta la forma giuridica cooperativa senza averne le caratteristiche al solo fine di godere delle agevolazioni. Anche se [...] verrebbe da chiedersi se non debba distinguersi fra l'adeguatezza in sé dell'impianto giuridico in tema di vigilanza e lo svolgimento concreto di questa attività che può dipendere da fattori extra giuridici, ad esempio, di volontà politica. E così, per rispondere in modo diretto ai giudici della nostra Suprema Corte, non si condivide l'affermazione secondo cui l'impianto dei controlli sulle cooperative si sarebbe [...] indebolito da un punto di vista istituzionale risultando anzi rafforzato sia con l'istituzione di nuove sanzioni come la sospensione semestrale da ogni attività dell'ente, sia con l'estensione dei controlli del Ministero dello Sviluppo economico a soggetti in passato sottoposti solo al controllo della Banca d'Italia, come è il caso delle banche di credito cooperativo.

E dove quindi l'origine di una indubbia parziale inadeguatezza dei controlli ha motivazione solo ed esclusivamente politica legata, cioè, alla carenza di risorse messe a disposizione dallo Stato per questa attività.

Ma tant'è, tenendo conto di queste regole interpretative, completate dal c.d. principio di proporzionalità, dovendosi cioè valutare altresì se l'obiettivo perseguito non possa essere raggiunto attraverso misure di portata minore, la Corte rimanda la palla al giudice nazionale che dovrà quindi valutare, ove la precedente indagine sulle caratteristiche peculiari della cooperativa non dia esito positivo, se le esenzioni siano comunque giustificate alla luce della natura e della struttura generale del sistema tributario in questione”.

<sup>425</sup> Cfr. G. Bonfante, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 11, p. 11; F. G. Poggiani, *Società cooperative non c'è aiuto di Stato*, in *Italia Oggi*, 9 luglio 2010, p. 27; G.P. Provaggi, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010, 39, p. 3257 ss.

Da ultimo va precisato che l'Avvocato Generale, dopo aver suggerito alla Corte di dichiarare irricevibili le questioni proposte dalla Cassazione non essendo evidente il collegamento delle stesse con il diritto dell'Unione europea, e non essendo la stessa Corte “competente a statuire sulla compatibilità di una normativa nazionale con il diritto dell'Unione” - ha aggiunto che l'esenzione prevista per le cooperative di lavoro dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 non può essere considerata aiuto di Stato in quanto trova la sua giustificazione nella struttura giuridica della cooperativa, e il sistema generale di tassazione delle persone giuridiche non può essere applicato alle società che seguono il principio mutualistico.

tra l'altro, che erano già state condivise dalla Commissione Europea nelle Osservazioni presentate nelle cause in oggetto.

Pertanto, Di tali aspetti non potrà non tenere conto il giudice nazionale deputato all'accertamento delle condizioni costitutive di incompatibilità, non può, quindi, non tenere conto di tali aspetti.

#### 4.1 IL RINVIO PREGIUDIZIALE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

Il rinvio pregiudiziale è frutto della ripartizione di compiti tra giudice nazionale e Corte di Giustizia, quale custode dell'interpretazione del diritto comunitario che si adopera per fornire al giudice remittente la corretta interpretazione del significato e della portata delle norme del Trattato, indicandogli se la stesse precludano o meno l'applicazione della norma nazionale<sup>426</sup>.

Si tratta di un procedimento dal giudice nazionale al giudice comunitario, che completa la cooperazione in ambito giudiziario, di cui si è detto antecedentemente, agevolando la disapplicazione della norma interna incompatibile.

Tale procedimento rientra tra i molteplici strumenti di assistenza forniti ai giudici nazionali. Difatti, nella Comunicazione del 2007, la Commissione ha chiarito che i mezzi di supporto previsti per gli apparati giurisdizionali comunitari, non possono pregiudicare la facoltà in capo a questi ultimi di proporre una domanda pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Tale domanda consente a qualsiasi giurisdizione nazionale di interrogare la Corte sul diritto europeo, nella misura in cui da detta pronuncia dipenda la soluzione di una controversia.

Per questa via occorre segnatamente precisare che muovendo dall'assunto per cui "i giudici nazionali non possono dichiarare invalidi gli atti delle Istituzioni comunitarie, spetta a questi ultimi proporre una questione a titolo pregiudiziale, allorché ritengano che un atto delle Istituzioni europee sia invalido"<sup>427</sup>.

Diretta conseguenza di tale rinvio, è la sospensione del giudizio nazionale, fino a quando i giudici europei non emettano la loro decisione<sup>428</sup>

In realtà il procedimento che nasce *ex art. 267 TFUE*, non può essere considerato una controversia poiché non ha vita autonoma rispetto al giudizio da cui promana; questo orientamento, foriero di una preclusione in merito all'applicabilità della sospensione necessaria ai casi di pregiudizialità comunitaria, potrebbe essere ovviato

---

Quanto alla selettività degli aiuti, non se ne può parlare non essendo comparabili le società con scopo mutualistico con quelle costituite a fini di lucro.

<sup>426</sup> M. Scuffi, *I poteri del giudice tributario nell'interpretazione e applicazione del diritto comunitario*, cit. p. 455, ss.

<sup>427</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 22.10.1987, *leading case* in materia, causa C- 314/85, Foto- Frost, in Racc I, 4199, cit., p. 66 e 67: "i ricorsi promossi dinanzi ai giudici nazionali, non possono contestare la validità della decisione della Commissione qualora il ricorrente abbia avuto la possibilità di impugnare direttamente tale decisione innanzi al giudice comunitario(...), il giudice nazionale debba richiedere una pronuncia pregiudiziale qualora l'azione intentata riguardi la validità e la legittimità della decisione della Commissione". Tale ipotesi viene anche in considerazione quando nel giudizio nazionale sia dedotta l'illegittimità della decisione della Commissione, con cui, dichiarando l'incompatibilità di un aiuto, se ne disponga anche il recupero.

<sup>428</sup> Corte di Giustizia, sentenza 14.10.1999, causa C- 104/97 P, Atlanta, in Racc. I, 6983. In realtà tra i due procedimenti non esiste una pregiudizialità in senso tecnico-giuridico, ma una pregiudizialità logica, che per una cospicua parte della dottrina e giurisprudenza non potrebbe giustificare l'istituto della sospensione. Cfr. Cass. 14281/2000, e Cass. SS.UU. 14060/04, che esprime totale disfavore nei riguardi dell'istituto, nel quadro di una valorizzazione costituzionale del giusto processo e della sua ragionevole durata.

facendo ricorso alla sospensione facoltativa dove è rimesso al giudice il potere discrezionale di regolamentare l'iter procedurale<sup>429</sup>

Tornando al procedimento, ai sensi dell'art. 267 TFUE, la Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale:

- sull'interpretazione dei Trattati
- sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione; c) sull'interpretazione degli Statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi.

Sul punto si è espressa la stessa giurisprudenza europea, la quale si è dichiarata competente a fornire al giudice nazionale un sostegno interpretativo per l'attuazione dei principi europei, onde poter assumere la propria decisione e poter risolvere nel merito la controversia sottopostagli<sup>430</sup>.

Al riguardo, quest'ultima ha delimitato le competenze della Corte, ed ha chiarito questi punti:

- l'applicazione del diritto dell'Unione spetta al giudice nazionale, mentre la Corte deve limitarsi solo alla sua interpretazione;
- il compito della Corte è semplicemente quello di sussumere dal diritto europeo, la portata e il significato da attribuire alla norme, rimanendole preclusa l'applicazione al caso concreto, rientrando nella competenza del giudice nazionale;
- è necessario giungere ad un'interpretazione che sia "utile", al fine di consentire al giudice nazionale di addivenire ad una definizione della controversia in base ad una chiara valutazione;
- alla Corte di Giustizia è precluso il sindacato sulla legittimità dell'intero atto, poiché la competenza sulle norme domestiche è sempre riferita al giudice interno<sup>431</sup>.

Nonostante ciò, spesso la Corte ha snaturato la portata del rinvio, ampliandone l'utilizzo, fino a concepire il giudizio in oggetto come mezzo per ottenere una pronuncia sulla compatibilità europea della norma interna, della cui applicazione si controverte innanzi al giudice nazionale.

I Giudici della Corte si sono spinti fino a:

- indicare agli apparati giurisdizionali domestici, l'incompatibilità della norma nazionale, celando dietro sentenze pregiudiziali, sentenze di inadempimento<sup>432</sup>;
- tramite lo strumento della "riformulazione di quesiti", salvano la ricevibilità della domanda e consentono di entrare nel merito della questione pregiudiziale;

---

<sup>429</sup> *Ex multis*, Cass. SS.UU. 408/2000.

<sup>430</sup> La natura del rinvio pregiudiziale è quella di istituire un rapporto istituzionale tra organi giurisdizionali (in tal senso la domanda è posta dai giudici nazionali e non dalle parti; la questione europea è rilevabile anche d'ufficio) v. sentenza Corte di Giustizia, 16.06.1981, causa C- 126/80, in Foro.it, n. 4/81, p. 385; inoltre determina un riparto di cognizione poiché la Corte non decide nel merito, ma si limita alla questione incidentale sull'interpretazione del diritto europeo. Cfr. sentenze Corte di Giustizia, 5.12.1976, causa C- 35/76 Simmenthal; causa C- 188/89, del 12.07.1980, Foster; causa C- 307/1995, del 21.12.1995, MaxMara.

<sup>431</sup> In tale senso *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenze già citate 5.02.1963, causa C- 26/1962, Van Glend & Loos; 15.12.1976, causa C- 35/1976, Simmenthal; 12.07.1990, causa C- 188/98, Foster; 26.01.1992, cause riunite C- 320-322/1990, Telemarsicabruzzo;

<sup>432</sup> cfr. Corte di Giustizia, sentenza 27.10.1993, causa C- 338/1991, Steenhorst- Neering, in Racc. I-5475.

- intervengono pronunciandosi in maniera indiretta sulla norma interna, senza riformulare il quesito, fornendo semplicemente al giudice nazionale quegli elementi per l'interpretazione del diritto europeo.

Quanto detto, porta a ritenere che la procedura in oggetto, rappresenta un momento collaborazione tra i giudici nazionali ed europei; inoltre essendo attivata direttamente dal giudice domestico presso cui è incardinata la controversia, tale rinvio lega due ordinamenti separati ma accomunati dall'obiettivo di realizzare la corretta applicazione del diritto europeo.

Letto in tale chiave, il rinvio pregiudiziale assume un ruolo fondamentale nell'ordinamento dell'Unione, quello di realizzare una giurisprudenza centralizzata, creata su impulso dei giudici nazionali, con l'intento di dar vita ad un unico contesto ordinamentale<sup>433</sup>.

Sul punto deve rammentarsi come le decisioni della Corte di Giustizia rese in sede di rinvio pregiudiziale, non hanno effetto vincolante solo per l'apparato giurisdizionale domestico che ha sollevato la questione, ma anche su ogni altro caso che sia passibile di essere deciso tramite l'applicazione della stessa disposizione<sup>434</sup>.

In proposito, è sorto il problema di stabilire se tali pronunce si prestino ad essere dei precedenti vincolanti. Il primo punto di domanda è se la Corte di Giustizia sia essa stessa vincolata al rispetto dei propri precedenti; in tale ambito, si è giunti ad affermare che la Corte non è necessariamente obbligata ad uniformarsi alle precedenti pronunce<sup>435</sup>.

Tale tesi non è esente da critiche.

Se non si può negare la mancata presenza all'interno dei Trattati, di una norma che impedisca alla Corte di decidere in modo difforme dal precedente è pur vero che dalla lettura dell'art. 104, n. 3 del suo regolamento di procedura, è previsto che: "Qualora una questione pregiudiziale sia identica ad una questione sulla quale la Corte ha già statuito, o qualora la soluzione di tale questione possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza, la Corte, dopo aver sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata contenente riferimento alla precedente sentenza o alla giurisprudenza pertinente"<sup>436</sup>.

La previsione dell'art. 104 va vista alla luce di una deflazione del carico giurisdizionale innanzi la Corte di Giustizia, con il chiaro intento di scoraggiare i giudici nazionali dal sottoporre ai giudici europei questioni pressoché identiche, già sufficientemente risolte.

In merito al discostarsi dalle precedenti pronunce, è invero la giurisprudenza della stessa Corte a confermare come ciò accada raramente<sup>437</sup>.

---

<sup>433</sup> F. Tesaurò, *Processo tributario e aiuti di Stato*, cit. p. 3667; P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità Europea*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1462.

<sup>434</sup> Corte di Giustizia, sentenze 3.02.1977, causa C- 52/1976, Benedetti c. Mulinari F.Ili s.a.s; 5.03.1986, causa C- 69/1985, Wunsche Handelgesell-schaft GmbH & co. C. Repubblica federale della Germania.

<sup>435</sup> A. Arnulf, *The European union and its Court of Justice*, Oxford, 1999, p. 529.

<sup>436</sup> Il suindicato regolamento è stato adottato il 19.06.1991, in GU L 176, 4.07.1991, p. 7. Il testo originario, ha subito nel corso degli anni numerose modifiche. Al fine di una consultazione che tiene conto anche degli aggiornamenti, v. GU L 24 del 29.01.2008, p. 39.

<sup>437</sup> *Leading case* in materia è rappresentato dal caso Cilfit, Corte di Giustizia sentenza 6.10.1982, causa C- 283/1981. Il caso di specie riguardava il pagamento di una somma in sede di importazione di lane, ritenuta contraria a quanto predisposto da una regolamento comunitario in materia. Sul punto, l'Amministrazione statale riteneva che non sussistessero dubbi interpretativi, ma i privati pretendevano che, essendo stata posta la questione di un contrasto con il diritto comunitario, la Corte di Cassazione fosse obbligata ad un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. In tale sede i giudici europei hanno chiarito che al fine di presentare un rinvio pregiudiziale non sia sufficiente sollevare in giudizio una questione di interpretazione.

Deve considerarsi che il rinvio non è necessario nelle ipotesi di cd. *acte clair* e di *acté éclairé*, ovvero quando l'applicazione del diritto comunitario si imponga con tale evidenza da non lasciare dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata; o quando la questione sollevata sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale; o ancora quando esista una "costante giurisprudenza della Corte" che risolva il punto di diritto litigioso, anche in assenza di una stretta identità tra le materia del contendere<sup>438</sup>.

Appare evidente l'importanza di tale orientamento. A seguito del caso succitato, si sono susseguite una serie di pronunce che hanno rafforzato tale linea di pensiero, per cui le sentenze rese dai giudice europei, oltre a spiegare i propri effetti nella controversia pendente che ha originato il rinvio pregiudiziale, si riverberano anche in ogni caso analogo, per cui il giudice può "astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto comunitario che è stata sollevata dinanzi ad esso"<sup>439</sup>.

Sul punto si pone un'ulteriore riflessione, se il principio di diritto indicato dalla Corte abbia effetto retroattivo, se si applichi alle fattispecie sorte prima della decisione.

Il problema è strettamente connesso alla valutazione in merito alla natura del precedente comunitario, se sia dichiarativa o creativa.

Per questa via si può ritenere che la Corte abbia fornito un chiaro indirizzo. La stessa ha infatti statuito che quando interpreta una norma di diritto comunitario, ne chiarisce il senso e la portata come avrebbe dovuto essere applicata sin dal momento della sua entrata in vigore, in tal modo la norma così interpretata va applicata anche ai rapporti sorti prima della sentenza che è emessa a seguito della pronuncia interpretativa<sup>440</sup>.

Va altresì ribadito che vi possono essere anche delle eccezioni dovute alla necessità di evitare che si discutano diritti consolidati; in tal caso sarà la stessa Corte a statuire sulle limitazioni temporali da apportare all'interpretazione da lei fornita<sup>441</sup>.

Va infine precisato che ai sensi dell'art. 47-bis, comma 2, D. Lgs. N. 546/1992: "Qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero la Commissione tributaria provinciale provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale<sup>442</sup> della questione alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza<sup>443</sup> ai sensi

---

<sup>438</sup> E. Calzolaio, *Il valore di precedente delle sentenze della Corte di Giustizia*, cit., p. 10.

<sup>439</sup> Corte di Giustizia, sentenza 15.08.2005, causa C- 495/2003, *Intermodal Transports BV c. Staatssecretairs von Financien*, in Racc. I-8151, che richiama Corte di Giustizia sentenza 17.05.2001, causa C- 340/1999, *TNT Traco s.p.a c. Poste italiane s.p.a ed altri*.

<sup>440</sup> Corte di Giustizia, caso *Barra c. Stato Belga*, sentenza 2.02.1988, causa C- 309/85, in cui è stato previsto il rimborso delle tasse di iscrizione imposte dalla Stato Belga per gli studenti provenienti da altri Stati, così come deciso in precedenza dalla Corte in un caso simile.

<sup>441</sup> La Corte di Giustizia ammette una speciale rilevanza alle proprie sentenze, le interpretazioni dalla stessa fornite vanno recepite ed attuate da parte di tutti i giudici nazionali; inoltre sulla base della considerazione che la natura della richiamate pronunce sia dichiarativa e non creativa, fa sì che le stesse si applicano in via retroattiva salva la facoltà della stessa di limitarne gli effetti nel tempo. Cfr. *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenza 6.07.1995, causa C- 62/1993, *BP Soupergaz Anonimos c. Grecia*; 6.03.2007, causa C- 292/2004, *Meilicke ed altri c. Finanzamt Bonn- Innenstadt*.

<sup>442</sup> P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. TRib.*, n. 1/2005, p. 1462; C. Consolo- C- Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2005, p. 380; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 134; E. Della Valle, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1999, p. 607; G. Tesaurò, *diritto Comunitario*, cit. p. 264.

<sup>443</sup> Poiché la materia di aiuti di Stato non rientra nel novero delle materie previste nel titolo IV della parte terza del Trattato CE,

dell'articolo 104-*ter* del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa”.

Con il nuovo rinvio pregiudiziale d'urgenza, si è voluto adeguare l'ordinamento processuale interno ai principi comunitari, nella trattazione di una materia, quella degli aiuti di Stato, che rappresenta una “variante derogativa”<sup>444</sup> del più generale rinvio pregiudiziale codificato dai Trattati Istitutivi.

In ultimo, va chiarito che la decisione del rinvio pregiudiziale d'urgenza spetta alla Corte e che tale decisione è adottata sulla base di una domanda motivata proposta dal giudice del rinvio che deve esporre le circostanze di diritto e di fatto che compravano l'urgenza, ed in particolare, i rischi in cui si incorrerebbe qualora la causa seguisse il corso del normale procedimento pregiudiziale.

In via eccezionale è la Corte a decidere d'ufficio di sottoporre un rinvio al procedimento pregiudiziale d'urgenza, ove quest'ultimo sia indispensabile<sup>445</sup>.

#### 4.2 POSIZIONE ASSUNTA CON SENTENZA N. 78/2011

Il Giudice comunitario con tale sentenza dà risposta al rinvio pregiudiziale promosso d'ufficio dalla Corte di Cassazione italiana.

Il giudice di ultimo grado aveva dubitato della “non compatibilità” con il diritto dell'Unione di una serie di norme tributarie nazionali che, in misura varia e a determinate condizioni, assicurano alle società cooperative italiane differenti forme di riduzione del prelievo fiscale.

---

nonché nel titolo VI del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ambiti circoscritti di materie per cui risulta esperibile la novità procedurale del rinvio pregiudiziale di urgenza, parte della dottrina (L. Vassallo, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europee ed i relativi indirizzi giurisprudenziali con particolare riguardo alla materia tributaria*, Milano, 2009, p. 112 ss), ritiene che fondati dubbi sorgono con riferimento all'utilizzo del rinvio d'urgenza *ex art. 104 ter* per la materia in argomento, per la quale lo strumento interpretativo esperibile dovrebbe essere quello previsto *ex art. 104 bis*, il procedimento accelerato.

<sup>444</sup> In tal senso la decisione del Consiglio europeo, Euratom, n. 2208/79 CE.

<sup>445</sup> Cfr. L. Vassallo, *Le controversie sugli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione europea e la tutela giurisdizionale affidata al giudice tributario*, in *Boll. Trib.*, n. 20/2009, p. 1498 ss.

Pertanto, a norma dell'art. 267 TFUE<sup>446</sup>, il giudice aveva sottoposto alla Corte di Giustizia una serie di questioni per ottenere la corretta interpretazione, e quindi la portata, della disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato e di abuso del diritto in materia fiscale.

Va, tuttavia, precisato che nella vicenda pregiudiziale, la Corte non può formalmente valutare la compatibilità con il diritto dell'UE della norma di diritto interno che appare confliggere con esso e deve essere altresì ribadito che l'applicazione della norma comunitaria, così come interpretata dalla Corte, alla fattispecie per cui è causa rimane riservata al giudice nazionale nel processo riguardante le questioni pregiudicate. Ciò in corrispondenza della finalità assegnata al procedimento pregiudiziale dal cit. art. 276 che mira a garantire l'uniformità di interpretazione del diritto dell'UE.

Tuttavia, nel caso *de quo*, il giudice comunitario non si è limitato a mettere a disposizione della Cassazione tutti i dati interpretativi attinenti agli elementi di diritto o requisiti della nozione di aiuto che sono risultati dubbi. Difatti, egli ha fornito pure al giudice remittente stringenti indicazioni sul modo effettivo in cui dovrà fare diretta applicazione della speciale disciplina agevolativa di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 a favore delle cooperative di produzione e lavoro, per potersi pronunciare, nel caso di specie, sulla compatibilità di detta norma con l'art. 107 n.1 TFUE e, all'occorrenza, lasciarla inapplicata.

Le questioni interpretative, sollevate con le tre distinte ordinanze nn. 3030, 3031 e 3033 dell'8 febbraio 2008<sup>447</sup>, vertono essenzialmente sul problema se il regime fiscale concernente l'esenzione delle società cooperative di produzione e lavoro possa essere qualificato come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 n. 1 CE (oggi 107 n. 1 TFUE) e se l'uso del tipo cooperativo per la sola fruizione del trattamento fiscale agevolato comporti l'applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto<sup>448</sup>.

In data 8 settembre 2011, la Corte, Sez. I, ha pronunciato la sentenza sui procedimenti da C-78/08 a C-80/08 ed ha dichiarato ricevibili le prime due questioni, irricevibile la terza e si è detta incompetente a pronunciarsi sulla quarta.

---

<sup>446</sup> Con l'entrata in vigore dei nuovi Trattati, la competenza pregiudiziale è stata riconosciuta dal par. 3, lett. b), dell'art. 19 del nuovo testo del TUE anche al Tribunale di primo grado pur se limitatamente a materie specifiche da individuare nello Statuto della Corte, ai sensi dell'art. 256, 3° comma TFUE (che riprende il testo dell'art. 225 CE). Si ved. G. Tesaurò, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, p. 340.

<sup>447</sup> Si tratta di tre controversie (la prima e l'ultima in banca dati "fisconline") che vedono rispettivamente contrapposti il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate alla Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08), l'Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidazione, all'Agenzia delle Entrate e al Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08), nonché il Ministero delle Finanze al sig. Franchetto (C-80/08).

<sup>448</sup> Le domande pregiudiziali risultano di fatto così formulate: A- Se le misure fiscali agevolative di cui agli artt. 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. n. 601/1973 nel testo all'epoca vigente, siano compatibili con la disciplina della concorrenza e, in specie, siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE; B- Se tali misure possano ritenersi proporzionate rispetto ai fini assegnati all'impresa cooperativa; se il giudizio di proporzionalità possa riguardare, oltre che la singola misura, il vantaggio attribuito, con conseguente alterazione della concorrenza, dalle misure di agevolazione nel loro complesso; C- Se va tenuto conto del fatto che il sistema di vigilanza sulla cooperazione risulta gravemente ed ulteriormente indebolito dalla recente riforma del diritto societario; D- Se, a prescindere, l'utilizzazione della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come abuso del diritto, ove il ricorso a tale forma avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale. Oltre alla Commissione UE, le parti intervenute nel giudizio di rinvio hanno contestato la ricevibilità dei rinvii pregiudiziali ed hanno sostenuto, in subordine e nel merito, come le misure di cui trattasi non potessero costituire aiuti di Stato. Non diversamente l'AG., Niilo Jääskinen, ha sostenuto la tesi della irricevibilità nella loro interezza delle questioni sottoposte dalla Cassazione. Sulle sue Conclusioni, v. G. Bonfante, Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop. sono legittime, in "Coop. e Cons.", 2010, pagg. 11 e seguenti; M. Ingrosso, *Agevolazioni tributarie per le cooperative ed aiuti di Stato*, in "Dal Diritto finanziario al Diritto tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci", IV volume, 2011, pagg. 680 e seguenti.

In definitiva, le prime due questioni vengono accorpate ed esaminate congiuntamente e sono intese come dirette ad accertare se, ed eventualmente in che misura, le agevolazioni fiscali di cui beneficiano le società cooperative di produzione e lavoro, in forza della normativa contenuta nel cit. art. 11, possano essere qualificate come aiuti di Stato ai sensi del menzionato art. 87 (art. 107).

Quanto alla terza questione sollevata dal giudice *a quo*, la Corte la considera invece irricevibile in quanto la Cassazione richiama modifiche legislative avvenute successivamente alla data dei fatti di cui alle cause principali. Infatti il riferimento alla legge n. 311 del 2004, contenuto nell'ordinanza di rimessione, è privo di pertinenza per la soluzione delle controversie di cui il giudice del rinvio è investito (punto 39).

Per ciò che concerne la quarta questione, la Corte si dichiara non competente a pronunciarsi. A tal proposito essa ribadisce come, per sua giurisprudenza costante<sup>449</sup>, i soggetti di diritto non possano avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Tuttavia è pacifico che le agevolazioni concesse in applicazione del D.p.r. n. 601/1973 alle società cooperative sono state istituite esclusivamente dal diritto interno italiano e non dal diritto dell'Unione. Il che implica che debba escludersi, nella fattispecie, una violazione del principio del divieto di abuso del diritto in forza del diritto dell'Unione (punti 40-42).

Pertanto, per quanto concerne il problema degli aiuti di stato, i giudici comunitari hanno concentrato l'analisi su due delle questioni sottoposte dalla Cassazione ed hanno fornito al giudice del rinvio un'interpretazione vincolante delle caratteristiche che, *ex art. 87, n. 1, CE* (ora art. 107, n. 1 del TFUE) devono sussistere affinché lo specifico regime fiscale agevolativo previsto dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 per le società cooperative di produzione e lavoro possa essere qualificato come aiuto di Stato fiscale.

A seguito di tale esame ed alla luce degli elementi di diritto apportati dalla Corte, spetterà al giudice remittente decidere se l'agevolazione fiscale destinata alle dette società cooperative possa costituire un aiuto di Stato vietato ai sensi del diritto UE e pronunciarsi quindi sulla compatibilità della norma interna.

Le condizioni cui l'art. 107, n. 1, così come interpretato dalla Corte, subordina la qualificazione di una misura nazionale come aiuto di Stato sono: il finanziamento di tale misura da parte dello Stato o mediante risorse statali, la selettività di detta misura; l'incidenza della stessa sugli scambi tra Stati membri e la distorsione della concorrenza risultante da siffatta misura.

Come in altre fattispecie portate al suo esame<sup>450</sup>, la Corte di Giustizia ha indicato al giudice del rinvio di procedere in successione all'esame dei requisiti della nozione di Stato, come se la qualificazione (da parte della Commissione europea e/o del giudice nazionale) di una misura fiscale come aiuto di Stato presupponga un'analisi standardizzata che si articola necessariamente in tre momenti o fasi sequenziali.

---

<sup>449</sup> V., in particolare, sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 68, con commento di A. Santi, Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva, in "GT", 2006, pagg. 385 e seguenti, nonché 20 settembre 2007, causa C-16/05, Tum e Dari, Racc. pag. I-7415, punto 64). Sul concetto comunitario di "abuso", cfr. P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino 2011.

<sup>450</sup> Cfr., in particolare, sent. 17 luglio 2008, causa C-206/06 E Essent Netwerk Noord e altri, in Racc. p. I-5497, punto 63.; sent. 23 marzo 2006, causa C-237/04, Enirisorse, in Racc. p. I-2843 sent. 30 marzo 2006, causa C-451/03 Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, in Racc. p. I.2941, punto 56).

In realtà, i requisiti in parola sono tutti essenziali affinché una agevolazione fiscale possa costituire un aiuto di Stato e si possa configurare vietata e perciò devono sussistere cumulativamente, ma non occorre che siano tutti verificati dal giudice del rinvio.

Se nella fattispecie uno di essi non ricorre, non è necessario andare ad accertare la presenza degli altri, per cui sarebbe preferibile partire dal requisito del vantaggio selettivo, che è quello che crea più problemi applicativi, e una volta che si possa escludere la sua presenza, è inutile andare oltre.

Ad ogni modo, l'importanza di tale pronuncia risiede nel fatto che disinquadra la vicenda delle cooperative dagli interstizi della scena nazionale, dove era andata a conficcarsi e, per lungo tempo, era stata animata da un artificioso mélange di interesse, preoccupazione e incomprendimento, ricomponendola e rigenerandola nella visione d'insieme di un modello europeo in cui gran parte delle società cooperative possono riconoscersi<sup>451</sup>.

Secondo questo paradigma, lo scopo mutualistico della cooperativa consiste nella gestione di servizio ai soci, ossia nel soddisfacimento dei bisogni e/o la promozione delle attività economiche e sociali dei propri soci e presuppone a sua volta il principio di partecipazione democratica fra liberi ed eguali. La cooperativa è impresa che fa reddito, non tassato, per remunerare i soci degli scambi mutualistici non già per remunerare il capitale prestato dai soci, come nelle società di capitale.

La Cassazione che ha dato luogo al rinvio non potrà che trarre un reale giovamento dai lumi forniti dalla Corte di Giustizia nello spirito di autentica cooperazione.

I giudici nazionali devono essere grati perché la sentenza non solo ha dato la risposta ermeneutica alle dubbie questioni di diritto, ma li ha anche sostanzialmente sollevati dal compito di interpretazione dell'art. 11 del D.P.R. n. 601/73 ed ha consegnato loro la circostanziata soluzione di come devono procedere per applicare la disposizione sugli aiuti e pronunciarsi quindi sulla compatibilità o meno di una agevolazione fiscale italiana con quella norma europea.

Se la data cooperativa è in possesso delle caratteristiche che, secondo la Corte UE, la distinguono dalle società lucrative, il regime fiscale agevolativo non è configurabile, in via ordinaria, come aiuto di Stato vietato.

Ci sarebbe però da chiedersi se il giudice debba in ogni caso valutare come selettiva l'agevolazione fiscale ove difettasse uno degli evocati elementi ovvero la possa salvare comunque sulla base delle caratteristiche che, alla stregua della disciplina nazionale delle società cooperative, concorrono a distinguere la figura della cooperativa dalle altre società. Per quanto abbiamo riflettuto, non vi dovrebbero essere obiezioni di principio per trovarsi consenzienti su quest'ultima soluzione.

Ad ogni modo, la Corte ha deliberato direttamente la questione di fatto del caso di specie e, in tal maniera agendo, ha efficacemente risposto allo scopo di controllare indirettamente la legittimità degli atti interni italiani in base al diritto dell'UE. D'altro canto, il dialogo con il giudice comunitario potrà mettere al riparo i giudici nazionali da errori interpretativi e di applicazione del diritto europeo per i quali, come è noto, lo Stato è responsabile.

I requisiti della nozione di aiuto di stato, singolarmente interpretati dalla Corte, però hanno dalla loro la versatilità di elementi semplici da mettere alla prova di svariate variazioni agevolative, a favore delle

---

<sup>451</sup> M. Ingrosso, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*.

cooperative a mutualità prevalente o delle cooperative a mutualità non prevalente ovvero a favore delle cooperative agricole o di produzione e lavoro o sociali o di consumo, di credito, ecc.

Nei processi tributari, l'applicazione della norma sugli aiuti alla fattispecie concreta non potrà essere disinvolta e comunque comporterà parecchie verifiche da parte del giudice nazionale, che, una volta svolte, non è detto che non possano condurre a configurare, nel caso specifico, una ipotesi di violazione del divieto di aiuto di Stato fiscale.

L'elemento della selettività in particolare, calato dall'alto e ricondotto alla quotidianità dei procedimenti giudiziari, evoca per l'attività curiale un grande lavoro e a ridosso la giustificazione dell'agevolazione sulla base dell'inerenza al sistema tributario innesta, di volta in volta, inediti e scivolosi accertamenti giurisdizionali. Ma v'è di più. Inoltrandosi con slancio lungo l'inerpicata strada indicata dalla Corte, il giudice italiano si potrà trovare di fronte all'inesplicato bivio della incompatibilità dell'agevolazione fiscale, vale a dire davanti al dilemma aiuto nuovo ovvero esistente.

Il dubbio non è di poco conto perché si prefigura un diverso scenario nell'ipotesi di aiuti esistenti. La Corte non si è pronunciata a tal riguardo.

Verificata l'incompatibilità comunitaria della specifica agevolazione tributaria, ossia la sua illegittimità per il diritto dell'UE, non è affatto certo che il giudice sia tenuto a non applicarla, come la Cassazione da per assodato nelle ordinanze di rimessione.

Infatti l'effetto diretto è sancito per gli aiuti decisi *ex novo*, ma non per quelli esistenti in quanto l'agevolazione fiscale era già prevista dalla legge italiana al momento dell'entrata in vigore del Trattato di Roma<sup>452</sup> oppure ad essa è stata data esecuzione successivamente con il consenso della Commissione (art. 1, lett. b) del Reg. n. 659/99).

Il punto risulta concretamente rilevante ai fini degli effetti della decisione delle cause in Cassazione.

In conclusione, si può dire che la Corte di Giustizia abbia messo le mani su un tema che ha implicazioni così complesse, quale può essere ad esempio la sorte delle cooperative di maggiori dimensioni, tanto da essere difficilmente dominabile appieno, seppur in presenza di interpretazioni dottrinarie serie e anche da una interpretazione serie e prudenti.

---

<sup>452</sup> Trattato di Roma del 25 marzo 1957.

## CONCLUSIONI

Conclusivamente si possono fare delle valutazioni complessive relativamente alla compatibilità del regime fiscale concesso alle cooperative rispetto al divieto di aiuti di stato con riferimento alla prospettiva europea.

Dall'analisi sin qui svolta, emerge con chiarezza che il regime fiscale riservato alle cooperative costituisce un tema assai complesso, in quanto rappresenta il riflesso tecnico di sensibilità politico-ideologiche che interessano sia il sistema socio-economico nazionale che quello europeo.

Al centro del dibattito vi è spesso stata la questione relativa al rapporto tra attività mutualistica e attività lucrativa<sup>453</sup>.

La discussione ha origini lontane, basti pensare che già a fine Ottocento, ricordano gli storici, “le associazioni degli imprenditori lamentavano l’illecita attività di cooperative che, approfittando di varie provvidenze fiscali, svolgevano attività concorrenziale”<sup>454</sup>. All’origine di quelle lamentele vi era l’abusivismo del fenomeno cooperativo con cui si dissimulava, sotto una forma costituzionalmente tutelata, il preminente intento lucrativo<sup>455</sup>.

In tempi recenti, ovvero successivamente alla riforma societaria, anche al fine di superare il tradizionale antagonismo tra cooperative e imprese lucrative, sono emerse almeno due nuove tendenze che stanno condizionando il diritto fiscale della cooperazione.

Da una parte, si è assistito, in luogo di un auspicato riordino della disciplina fiscale, al costante e a-sistematico ridimensionamento delle misure tributarie riservate alla cooperazione, senza che tale scelta, ben lontana dalle conclusioni raggiunte dalla maggiore dottrina, rispondesse a ragioni di natura perequativa o strutturale. Dall'altra, s'è manifestata con chiarezza la volontà di portare il tema della fiscalità cooperativa ad un livello transnazionale, coinvolgendo le autorità dell'Unione Europea, prima la Commissione, poi la Corte di Giustizia, ai fini di una valutazione sul sistema nel suo complesso riservato alla cooperazione<sup>456</sup>.

Non ultimo si è, infatti, avuto modo di commentare, nel paragrafo precedente del presente lavoro, la pronuncia della Corte di Giustizia europea.

Spesso, al centro della discussione portata a livello europeo è la questione relativa a indicatori rivelatori di mutualità, diversamente articolati a seconda del grado di resistenza a un potenziale abuso della forma cooperativistica.

Dall'*excursus* giurisprudenziale fatto nel presente lavoro emergono i seguenti aspetti.

Prima tra tutte, v'è la questione relativa alla scelta legislativa di fare della prevalenza della mutualità e della limitazione del lucro soggettivo, il metro su cui misurare la portata applicativa di un regime di favore.

---

<sup>453</sup> Cfr. F. Pepe, *Fiscalità cooperativa ed aiuti di Stato: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2008, p. 1705 ss.

<sup>454</sup> Cfr. G. Bonfante, *Per l'Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e Consorzi*, 2010, 11, p. 11.

<sup>455</sup> Cfr. S.M. Messina, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas, Cirioc – España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010, 69, p. 119.

<sup>456</sup> Cfr. F. Graziano, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 466 secondo l'Autore l'ordinanza “apre le porte ad una pronuncia degli organi comunitari, che mai su di essa si sono espressi e che potrebbero dare un contributo risolutivo, essendo immuni dai condizionamenti politici da cui, inevitabilmente, sono interessati i nostri organi legislativi”; L.F. Paolucci, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e Impresa Europa*, 2009, p. 378 ss., secondo l'Autore il regime fiscale delle società cooperative deve essere valutato “senza essere condizionati da quell'egemonia culturale che, soprattutto a livello europeo, nel perseguimento dei miti della concorrenza e del libero mercato, tende ad omologare qualsiasi forma di organizzazione economica ad un unico modello di impresa, quello della società di capitali”.

A tal proposito la Corte di Cassazione, più volte sollecitata dalle denunce dell'imprenditoria non cooperativa, ha opposto un fattore socio-economico, ossia l'acquisizione surrettizia del profilo soggettivo a discapito dell'effettiva funzione mutualistica del soggetto stesso.

In particolare, la Corte dubita della legittimità europea di un sistema che consente "il riconoscimento di benefici fiscali a cooperative in cui l'apporto personale è soltanto prevalente e non totalitario, tenuto conto che nelle cooperative di grandi dimensioni l'apporto del socio non solo è irrilevante, ma è solo artificiale, in quanto ottenuto con la sottoscrizione di schede di adesione o da parte di consumatori/clienti, i quali ritengono di ottenere così un bene o un servizio ad un costo più basso: circostanze certificate dalle stesse cooperative di consumo, ma inidonee a dimostrare l'entità dei vantaggi offerti ai soci/clienti, stante la presenza di offerte o sconti negli analoghi esercizi gestiti da società sottoposte a tassazione piena, e tuttavia comportanti, per la Cooperativa a mutualità prevalente la possibilità di raggiungere quel 50% + 1 di adesioni da parte di consumatori/soci, che le consentono l'abbattimento della tassazione delle riserve indivisibili, e la deduzione dall'imponibile dei ristorni ai soci, calcolati sotto forma di sconti sugli acquisti".

La Commissione Europea ha sostenuto, all'uopo che con riferimento alle misure future, il trattamento preferenziale a beneficio delle cooperative che realizzano utili anche tramite attività con non membri, e che hanno un comportamento analogo a quello delle imprese lucrative, costituisce aiuto di Stato.

Ossia, un aiuto di Stato compatibile con il mercato europeo solo nel caso in cui i suoi effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi siano controbilanciati da effetti positivi in termini di contributo alla realizzazione di obiettivi sociali.

Difatti, osserva, la Commissione, le esternalità positive si realizzano nei casi di piccole e medie imprese. Ritiene, invece, incompatibili le misure concesse alla grande cooperativa e alla cooperativa non mutualistica assomigliando, le due, più ad un'impresa lucrativa.

Siffatta conclusione sembrerebbe sottendere l'idea, desunta in base alla regola dell'*id quod plerumque accidit*, per cui al crescere delle dimensioni, la logica mutualistica dell'impresa cooperativa cederebbe il passo a una gestione sostanzialmente lucrativa<sup>457</sup>.

Si tratta, per la verità, di un percorso che risente delle difficoltà legate ad un sistema di vigilanza all'epoca dei fatti inefficace<sup>458</sup>.

Alcuni autori hanno osservato come tale posizione sottenda l'idea che i controlli, e conseguentemente, la loro efficacia possano incidere sulla qualificazione di una misura fiscale.

Va precisato, inoltre, che l'efficacia dei controlli dipende dalla complessità degli indici di mutualità, ed è per tale ragione che le Istituzioni europee tendono ad insistere molto per una loro semplificazione<sup>459</sup>.

---

<sup>457</sup> D. Stevanato, M. Paterlini, R. Lupi, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 641.

<sup>458</sup> Cfr. F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1 (parte seconda, p. 196). Secondo il Pepe "la Commissione europea si è trovata dinanzi ad un innegabile dato della realtà socio-economica: la diffusa esistenza di —false cooperative (alimentata, si è visto, dal tessuto normativo —agnostico e dalla impossibilità di un controllo efficace ad ampio spettro da parte delle istituzioni di vigilanza)".

<sup>459</sup> Cfr. F. Pepe, *Il problema della giusta mutualità cooperativa e l'(i-)n)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, cit., p. 440.

Ad ogni buon conto, la Corte di Giustizia, nella pronuncia esaminata nel paragrafo che precede, interpellata su tali questioni e consapevole “di doversi muovere in un’atmosfera generale dalle mutevoli suscettibilità”, ha assunto un atteggiamento “misurato”<sup>460</sup>.

Difatti, ha distinto innanzitutto la disciplina fiscale positiva da quella fattuale, intendendo con quest’ultima la non effettività del procedimento amministrativo di controllo.

Invero, nel considerare la condizione costitutiva di selettività ha escluso che le cooperative oggetto d’esame si trovino “in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali purché [...] operino nell’interesse economico dei loro soci” e intrattengano con loro “una relazione non puramente commerciale, bensì personale, particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un’equa ripartizione dei risultati economici”.

Se invece la misura agevolativa opera discriminando le realtà lucrative rispetto a quelle mutualistiche, “spetta allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d’imposte previste per siffatto tipo di società”.

Al giudice del rinvio compete verificare “se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale”<sup>461</sup>.

In altri termini, l’inefficacia della vigilanza amministrativa non ha importanza ai fini della qualificazione della disciplina fiscale astratta, ma solo in relazione al caso concreto. Un’impostazione, questa, che pare coerente con l’idea di ricondurre su piani d’indagine differenti il problema della legittimità di una misura e la questione dell’attuazione dei controlli<sup>462</sup>.

E così è stato, tanto è vero che su molte vertenze oggetto di rinvio pregiudiziale la Corte di Cassazione<sup>463</sup> ha giudicato non spettanti i benefici fiscali in capo ai soggetti accertati<sup>464</sup>.

---

<sup>460</sup> Cfr. G. Bonfante, *Per l’Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e Consorzi*, 2010, 11, p. 11.

<sup>461</sup> Corte di Giustizia Unione Europea Sez. 1, 08.09.2011, n. 78.

<sup>462</sup> Cfr. F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 196, e *Fiscalità cooperativa ed aiuti di Stato*, cit., p. 1727 ss.

<sup>463</sup> Ved. sentenze n. 8109 del 23 maggio 2012 relativa alla Adige Carni s.c.r.l. (ordinanza di rinvio n. 3031/08, causa C-79/08), n. 11969 del 13 luglio 2012 relativa al sig. Franchetto (ordinanza di rinvio n. 3033/08, causa c-80/08), n. 11972 del 13 luglio 2012 relativa alla Paint Graphos s.c.r.l (ordinanza di rinvio n. 3030/08, causa C-78/08).

<sup>464</sup> In particolare il Collegio giudicante, dopo aver evidenziato che «la decisione della Corte di Giustizia (pur) sollecitata da questa Corte non riveste (allo stato) alcuna influenza essendo ancora e comunque *sub judice* il diniego del beneficio fiscale per mancato rispetto delle norme nazionali (dove la non necessità di verificare se tal beneficio integri un aiuto di stato), ha ribadito che il “potere-dovere dell’Ufficio di vigilanza e controllo sulla spettanza alle cooperative di produzione e lavoro (come a tutte le cooperative astrattamente destinatarie delle afferenti disposizioni) dei benefici fiscali, in relazione al singolo periodo d’imposta [...] comprende quello di verificare la sussistenza, in ogni singolo periodo d’imposta, delle condizioni di applicabilità delle agevolazioni indicate nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 14. [...] L’espressa previsione delle condizioni dette, quindi, secondo la fattispecie astratta, costituisce elemento inderogabile per il sorgere del diritto al beneficio fiscale ma non sufficiente ove quelle stesse condizioni non siano anche state effettivamente osservate nel periodo di imposta; quest’ultima ipotesi, ossia “l’insussistenza dei presupposti che consentono di ritenere l’esistenza in concreto del principio di mutualità”, è equiparata alla “impossibilità, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto accertamento a causa, tra l’altro e in particolare, dell’(ivi pacifico) occultamento dei redditi conseguiti nell’anno d’imposta in esame”. Coticché, concludono i Giudici, “l’occultamento dei redditi anche per effetto di costi fittizi [...] costituisce legittima e sufficiente ragione (anche se unica) ai fini del disconoscimento della spettanza, nell’anno d’imposta in esame, dei benefici fiscali *de quibus* ad una cooperativa”.

Si può conclusivamente affermare che le indicazioni fornite dalle Istituzioni europee rappresentano un valido indirizzo, non solo per la risoluzione delle controversie, ma anche per coordinare un'azione legislativa sempre più europeizzata, da troppo tempo piegata alla logica della ragion fiscale.

Il corretto inquadramento del diritto fiscale nazionale riservato alle società cooperative parrebbe realizzarsi attraverso la sussunzione delle singole misure alla logica funzionalistica.

Tale approccio consentirebbe di identificare le misure che, in quanto concernenti la generalità delle imprese sottoposte alla medesima imposta, o in quanto attuative dei principi basilari del sistema, rispondono a logiche di extrafiscaltà interna. Rientrano fra queste, a titolo esemplificativo, le misure esentative e le deduzioni, ovvero i ristorni, volte ad evitare la doppia imposizione dei redditi.

Quanto alle disposizioni che ricadono nella sfera delle c.d. spese fiscali quali, ad esempio, il trattamento fiscale di favore riservato al percettore del ristorno imputato a capitale, si dovrà tener conto delle esternalità positive del sistema cooperativistico, sia in termini di mutualità di servizio che in termini di mutualità esterna, e del fatto che le ricadute sociali trovano una specifica tutela costituzionale. Bisognerà anche considerare i vincoli derivanti dall'ordinamento europeo che parrebbero, nei limiti sopra descritti, riconoscere la legittimità del ricorso alle agevolazioni fiscali quali meccanismi idonei a favorire la realizzazione degli obiettivi di sviluppo sociale ed economico perseguiti dall'Unione<sup>465</sup>.

Non v'è chi non veda che nel settore delle cooperative la compatibilità con il mercato comune è e sarà garantita, stando ai *dicta* della Corte di Giustizia, solo nel caso in cui venga adottato il modello europeo di riferimento. Tale aspetto consentirebbe di evidenziare la significatività delle pronunce dei Giudici europei, oramai veri e propri agenti attivi del processo di integrazione, che avrà l'effetto di indurre gli Stati membri a convergere, nella disciplina civilistica riservata alle cooperative, sul citato modello europeo, ponendo di fatto in essere un'azione di armonizzazione negativa destinata a travolgere le peculiarità nazionali<sup>466</sup>.

Questa sorta di legittimazione esterna, tuttavia, potrebbe comportare un vincolo all'azione del legislatore tributario nazionale, ma soprattutto una preclusione alla tutela di alcuni valori dell'ordinamento interno già garantiti a livello costituzionale, laddove manchi la medesima tutela nell'ordinamento sovranazionale<sup>467</sup>.

A latere dell'esame di extrafiscaltà esterna s'inserisce la questione dell'effettività dei controlli, giacché la condizione imprescindibile affinché si realizzino le esternalità sociali previste, è rappresentata dalla genuinità del movimento; sul punto non si può che guardare con favore alle recenti modifiche legislative in materia di vigilanza cooperativa.

---

<sup>465</sup> Cfr. P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1083.

Sul punto cfr. A. Marinello, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, cit., p. 233, - rifacendosi alla teoria di P. Russo, Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato, cit. - il quale osserva come «il perfezionamento del libero mercato e dei regimi di concorrenza non è più destinato a porsi come valore in sé, ma come strumento rivolto alla realizzazione di condizioni di uguaglianza sostanziale e di maggiore benessere economico e sociale per i cittadini dell'Unione».

<sup>466</sup> Cfr. S. Giannoncelli, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, cit., p. 99; si veda anche V. A. Fici, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di stato*, cit., p. 36. Si tratta dello stesso fenomeno che, in materia di fiscalità diretta, ha interessato la materia delle doppie imposizioni, di contrasto alla sottocapitalizzazione e di riporto delle perdite transfrontaliere.

<sup>467</sup> *Ibid.*, p. 103.

Conclusivamente, si può affermare che nonostante le inevitabili imperfezioni originate da azioni legislative asistematiche, nel complesso, la fiscalità cooperativa risponda, più che ad intenti di natura promozionale, ad esigenze di sistema; di tal che essa è coerente con i valori dell'ordinamento interno e compatibile con il mercato europeo.

## BIBLIOGRAFIA

- P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità Europea*, in *Rass. Trib.*, 2005
- A. Arnulf, *The European union and its Court of Justice*, Oxford, 1999
- Associazione Preite, *Il nuovo diritto delle società. Società di capitali e cooperative*, (a cura di) Olivieri, Presti e Vella, Bologna, 2003
- G. Agrò, in *Elementi di diritto societario e cooperativo*, Roma, 1976
- Balzano, *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, (a cura di) Marasà, Padova, 2004
- A. Basevi, *La legge sulla cooperazione e sua applicazione*, Roma, 1954
- M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg. V*, Milano, 2001,
- A. Bassi, *La riforma del diritto societario: commento ai d. lgs. n. 5-6 del 17 gennaio 2003*, (a cura di) Buonocore, Torino, 2003
- A. Bassi, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici: Artt. 2511-2548 in Il codice civile. Commentario* diretto da Schlesinger, Milano, 1988
- A. Bassi, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano, 2004
- A. Bassi, *Cooperazione e mutualità: contributo allo studio della cooperativa di consumo*, Napoli, 1976
- A. Bassi, *La società cooperativa*, Torino, 1995
- A. Bassi, *Dividendi e ristorni*, in *Quad. di giur. Comm.*, Milano, 1979
- E. Belli, *Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011
- Benni, *Cooperative: tutti gli adempimenti civilistici, amministrativi, fiscali, contabili e previdenziali: aggiornato con la riforma del diritto societario: guida operativa*, Milanofiori, Assago, 2003
- Benni, Buscaroli, Dulcamare, Figone, Ravaioli, Setti, *Cooperative. Guida operativa*, Milano, Ipsoa, 2003
- G. Bonfante, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Diritto societario: dai progetti alla riforma – in Società*, 2002
- G. Bonfante, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, in *Quad. giur. Com.* Milano, 1984
- G. Bonfante, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010
- G. Bonfante, *Delle imprese cooperative. Art. 2511-2545*, in *Commentario del codice civile* a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1999
- G. Bonfante, *La nuova società cooperativa*, in *Rif. dir. It.*, Bologna, 2010
- G. Bonfante, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011

- P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- Buonocore, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997
- Buonocore, *Società cooperative. Cooperative speciali*, in *Enc giur. Treccani*
- Buscemi, *La mutualità prevalente nelle cooperative. Acquisizione e perdita del requisito, adempimenti conseguenti*, in *Gest. Coop.*, 2006
- M. Caliandro, *Il diritto cooperativo*, Giappichelli, Torino, 2013
- E. Calzolaio, *Il valore di precedente delle sentenze della Corte di Giustizia*
- G. Campobasso, *Manuale di diritto commerciale*, Utet, 2003
- G. Campobasso, *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, 2004
- Capo, *La riforma delle società cooperative: commento alla Legge 31 gennaio 1992, n. 59*, (a cura di) Bassi, Milano, 1992
- Capo, *Società cooperative e mutue assicuratrici*, (a cura di) Bassi, Torino 1999
- Ceccherini, Schirò, *Società cooperative e mutue assicuratrici* in *Rif. dir. soc.* (a cura di) Lo Cascio, Milano, 2003
- Ceccherini, *Natura giuridica ed elementi costitutivi della società cooperativa*, in *Trattato di diritto privato* diretto da Bessone, Torino, 1999, XVIII
- Ceroli, Costanzo, Sanguinetti, *La riforma delle società cooperative. Disciplina civilistica e fiscale. Adempimenti contabili. Il nuovo ordinamento dopo il D.Lgs. 6/2003 e successive modificazioni*, Egea Editore, Milano Febbraio 2004
- Ceroli, Costanzo, Sanguinetti, *Cooperative, Disciplina civilistica e fiscale. Adempimenti contabili*, Milano, 2004
- Ciccarelli, Iaccone, *L'istituto del ristorno*, in *Riv. coop.*, Roma, 2009, I
- Consolo, Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2005
- Cooperative e Consorzi, Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, a cura di S. Di Diego, inserto speciale n. 11/2011, rivista Iposa
- R. Dabormida, *Commento sart. 2545 sexies, c.c.* in *Codice commentato delle società*, G. Bonfante, D. Corapi,
- L. Da Angelis, V. Napoleone, R. Rordof, V. Salafia (a cura di), Ipoa, Milano, 2011
- Daniele, Santosuosso, *Il nuovo diritto societario: i principi della Legge delega e le linee guida della riforma: Decreti legislativi 5 e 6 del 2003*, Milano, 2003
- E. Della Valle, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1999
- Di Diego, *Il regime delle cooperative a mutualità prevalente*, in *Quot. giur.*, 23/03/2006

- N. Di Massa, *Le fonti comunitarie in tema di aiuto di stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009
- Durando (a cura di), *Il ristorno nella società cooperativa*, in [www.gestcooper.it](http://www.gestcooper.it).
- G. Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, Utet, 1994
- A. Fici, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia Ue in tema di aiuti di Stato*, in *Enti non profit*, 2011
- Galgano, *Le società: contratto di società, società di persone, società per azioni, altre società di capitali, società cooperative, 18° ed.* in *Dir. com.*, Bologna, 2012
- Genco (a cura di), *La riforma delle società cooperative*
- Genco, *Criteri di attribuzione del ristorno ai soci lavoratori-cooperatori e parametro di anzianità aziendale: risposta a quesito*
- Genco, *La riforma cooperativa: note di commento e criteri applicativi sulla legge 31 gennaio 1992, n. 59*, Emilia Romagna, 1992
- S. Gianoncelli, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, in *Riv. di dir. fin. e scienza delle finanze*, 4, 2011
- S. Giglio, *Le istituzioni comunitarie: il ruolo della Commissione*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*
- IL SOLE24ORE, *Soluzioni operative: cooperative a mutualità prevalente e riflessi fiscali* in *Dir. prat. Soc.*, n. 19/2008
- A. Marinello, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*
- M. P. Negrinotti, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. Cusa (a cura di) *La cooperativa s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008
- D. Nicoletti, in *Diritto delle società cooperative*; in *Collana di Studi Cooperativi*, 1974
- FISCOOGGI, *Il trattamento fiscale degli utili prodotti dalle cooperative*, in Frau, *La coop non sei tu. La mutazione genetica delle Coop: dal solidarismo alle scalate bancarie*, 2010
- Galgano, *Società cooperative e scopo mutualistico*, in *Riv. dir. comm.*, 1950
- Galgano, *Le società: contratto di società, società di persone, società per azioni, altre società di capitali, società cooperative, 18° ed.* in *Dir. com.*, Bologna, 2012
- F. Graziano, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II
- M. Ingrosso, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012
- M. Ingrosso, *Agevolazioni tributarie per le cooperative ed aiuti di Stato*, in *“Dal Diritto finanziario al Diritto tributario – Studi in onore di Andrea Amatucci”*, IV volume, 2011

M. Interdonato, *Art. 45 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*

Irti, *Le leggi speciali fra teoria e storia*, in *Età della decodificazione*, Milano, 1999I

S. La Rosa, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966

S. La Rosa, *I ristorni nella riforma del diritto societario*, in *Riv. scuola sup. econ. fin.*, 2003

S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, (a cura di) A. Amatucci in *Tratt. Dir. trib.*, I

*La società cooperativa: le tipologie* di Teresa Perozzi in *Società PMI* n. 3/2006

I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965

A. Marinello, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Riv. trimestrale di dir. trib.*, 2012

G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003

A. Marotta, *Aiuti di stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009

Masotti, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in *Società, Milanofiori*, Assago, 2002, XXI, III, 1079

Menti, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, Padova, 2003

Merz, Madonna, Sguozzi, *Manuale pratico delle società cooperative*, Padova, Cedam, 1999

S.M. Messina, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*, Ciriec – España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010

Minervini, *Imprese cooperative e trasferimento d'azienda*, Milano, 1994

Molinaro, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in *Cor. Trib.*, 2008

Morara, *La disciplina sulla perdita della prevalenza di mutualità nelle società cooperative*, in *Cor. trib.* 2010, 25, 2016

F. Moschetti, voce *Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. I, Utet, Torino, 1987

R. Mosconi, *Manuale della società cooperativa*, ed. Pirola, 1995

*Non Profit Oggi, Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, a cura di S. Di Diego in *Amministrazione e Fisco*  
*Nozione civilistica e "disciplina" di ristorno cooperativo*, intervento di E. Cusa al Convegno di studi "La riforma delle società cooperative. Vincoli e opportunità nel nuovo diritto societario" (a cura di) Carlo Borzaga e Antonio Fici, Trento 13 giugno 2003, organizzato Università degli studi di Trento e ISSAN, Edizioni 31, Trento, 2004

Oppo, *Futuro della cooperativa e futuro della cooperazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1991, I

- L.F. Paolucci, *Le società cooperative*, Milano, 1999
- L.F. Paolucci, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e Impresa Europa*, 2009
- L.F. Paolucci, *I contratti di lavoro*, in *Trattato dei contratti* diretto da Rescigno e Gabrielli
- F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011
- F. Pepe, *Fiscalità cooperativa ed aiuti di Stato: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2008
- F. Pepe, *Il problema della giusta mutualità cooperativa e l'(i- n)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*
- Petrelli, *Studio n. 5379/I. Cooperative e legislazione speciale*, in *Cons. naz. Not.*, 2004
- Petrelli, *Studio n. 71/2004/T. La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in *Cons. naz. not.*, 2004
- P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino 2011
- Piantoni, *La Cooperativa a mutualità prevalente. Integrazione fra imprese e distretti industriali, in confcooperative*, Bergamo
- F. G. Poggiani, *Società cooperative non c'è aiuto di Stato*, in *Italia Oggi*, 9 luglio 2010
- G.P. Provaggi, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010
- C.E. Pupo, *Commento art. 2545 sexies, c.c. in Il nuovo diritto delle società*, a cura di A. Maffei Alberti, Padova, 2005
- G. Ragazzini, *Nuove norme in materia di società cooperative. Commento alla legge 31 gennaio 1992, n. 59*, Bologna, 2001
- Rapporto mutualistico e parità di trattamento*, in *Il nuovo diritto societario* diretto da Abadessa e Portale Rizzi (a cura di), *La riforma del diritto societario per le cooperative: testi normativi coordinati con la relazione ministeriale e primi commenti*, Milano, 2003
- Romano, Mosconi, *La piccola società cooperativa: costituzione, adempimenti contabili e fiscali*. Formulario, 1998
- A. Rossini, *Gli enti cooperativi, Le società e i loro consorzi*, tipografia moderna, Ravenna, 1963
- Saija, *Prime riflessioni sull'evoluzione delle cooperative dal codice civile alla riforma delle società: mutualità e controlli*, in *Riv. Dir. Econ. Trasp. Amb.*, 2004
- L. Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007
- Sandulli, Santoro (a cura di), *Società cooperative: Artt. 2511-2548 cod. civ. in Rif. soc.: commentario del D. lgs. 17 gennaio 2003*, Torino, 2003
- A. Santi, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*, in "GT", 2006

Santosuosso, *Il nuovo diritto societario: i principi della legge delega e le linee guida della riforma: decreti legislativi 5 e 6 del 2003*, Milano, 2003

R. Schiavolin, *Art. 53 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011

S. Schirò, *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Marasà (a cura di), Padova, 2004

Scordinno, *La società cooperativa*, Napoli, 1970

M. Scuffi, *I poteri del giudice tributario nell'interpretazione e applicazione del diritto comunitario*

Seac, *Definizione di ristorno e normativa di riferimento*, 2006

Simonetto, *La cooperativa*, Padova, 1986

D. Stevanato, M. Paterlini, R. Lupi, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ires degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?* in *Dial. trib.*, 2010

G. Tesauro, *Processo tributario e aiuti di Stato*

G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, Cedam, Padova, 2002

G. Tesauro, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010

Turano, Gentili, *Società cooperative: Manuale con formulario per amministratori sindaci e conculenti*, Milano, 2002

L. Vassallo, *Le controversie sugli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione europea e la tutela giurisdizionale affidata al giudice tributario*, in *Boll. Trib.*, n. 20/2009

Venturi, *Il nuovo volto della società cooperativa. Principi ispiratori e novità introdotte dalla riforma* in *Rif. dir. soc.*, 2007

Vittorio, *Società cooperative e mutue assicuratrici*, (a cura di) Bassi, Torino, 1999

Zoppini, *ILSOLE24ORE*, in *Dir. prat. Soc.*, 2008, IX

## SITOGRAFIA

[www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it)

[www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

[www.gestcooper.it](http://www.gestcooper.it)

## RIASSUNTO

Nel presente lavoro sono stati affrontate le tematiche relative, *in primis* agli aspetti normativi delle società cooperative, il tutto muovendo dalla nozione della stessa sino ad arrivare alle categorie settoriali.

In particolare, sono stati esaminati quelli che sono alcuni principi fondamentali della cooperativa, tra cui di particolare importanza il principio di democraticità e il principio della funzione sociale.

E' stata, inoltre, esaminata la riforma avvenuta con D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, e quindi la conferma per le imprese cooperative del requisito della "mutualità" (art. 2511 c.c.) la quale ha, altresì, introdotto l'innovativo concetto della "mutualità prevalente" (art. 2512 c.c.).

Da tale esame si è giunti ad affermare che la disciplina della cooperativa è riconducibile a quella delle associazioni mutualistiche piuttosto che al diritto societario, e ciò è dovuto ad una carenza legislativa in quanto il legislatore non ha voluto far rientrare la disciplina della cooperativa nella normativa delle società ordinarie, al fine di evitare, avendo usufruito dei benefici e delle agevolazioni previste, la possibilità di conversione in società ordinaria, anche tramite una votazione unanime dell'assemblea, così da riqualificare il proprio fine da mutualistico a lucrativo.

Ebbene, dopo aver dato una definizione di cooperativa attraverso l'esame delle caratteristiche e dei principi fondamentali della stessa che la distinguono dalla società ordinaria, si è passati ad analizzare la nascita e lo sviluppo della cooperativa con particolare riferimento all'evoluzione dello scopo mutualistico.

Difatti, la cooperativa si differenzia dalla società ordinaria non per lo scopo-mezzo, ossia lo svolgimento in comune di un'attività economica, bensì nel fine, che non è la creazione di un lucro da dividere tra i soci ma quello di garantire un risparmio di spesa o un maggior guadagno ai propri soci.

Basti pensare che il carattere qualificante della cooperativa risiede nel fatto che la propria attività risulta essere a favore dei soci, destinatari di un risparmio di spesa nelle cooperative di consumo ovvero di una maggior remunerazione derivante dall'attività svolta nelle cooperative di lavoro e produzione.

Ad ogni buon conto, è stato evidenziato come la maggiore novità in materia è rappresentata dalla su citata riforma del diritto societario (D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) che ha il merito di aver accorpato numerose disposizioni contenute in maniera frammentata nelle menzionate leggi finendo così per costituire, se non proprio un testo unico sulla cooperazione, il più organico plesso giuridico di norme che riguardano tale materia. Ed è proprio con tale riforma che viene concepita meglio la funzione mutualistica della cooperativa. Si è, inoltre, precisato, nel presente lavoro, che tale riforma nasceva da un'esigenza sentita da tempo considerando la scarsa attenzione posta dal legislatore del '42 nei confronti di tale disciplina. Si trattava, infatti, di una materia frammentaria e confusa, la quale rinviava a ulteriori disposizioni, senza però una precisa e ben definita strutturazione.

Alla luce di quanto detto, risulta evidente come la cooperativa col passare degli anni abbia assunto sempre maggiore importanza nello scenario economico nazionale, elevando la sua funzione sociale di crescita e

sviluppo di aree e settori depressi del territorio italiano. Purtroppo la mancanza di una normativa completa ed esauriente ha posto la cooperativa ai margini della nostra economia.

Ebbene, è stato dimostrato come la suddetta riforma societaria, organica ed unitaria, ha dato una maggior regolamentazione alla materia cooperativa.

Difatti, la normativa della cooperativa, oggi vigente, deriva proprio dall'evoluzione di questa moltitudine di provvedimenti, basti pensare dapprima al codice di commercio del 1882 e successivamente al codice civile del '42, che assieme a tutte le ulteriori e successive disposizioni porterà all'emergere di una disciplina più strutturata e completa, la quale prevede un sistema dualista che riconosce la distinzione tra cooperativa a mutualità prevalente e cooperativa diversa. Il sistema così inteso fu la base di un più ampio progetto legislativo volto a dare rilievo alla disciplina della cooperativa.

Grazie alla riforma, si è approdati ad una migliore definizione di mutualità, la quale sarà essenziale in tutte le cooperative, in quanto prerogativa principale per il mantenimento di suddetto titolo, ma verrà affiancata anche dal concetto di lucratività, previsto per le cooperative diverse, le quali manterranno il carattere mutualistico, ma svolgeranno la propria attività anche con soggetti terzi.

Va precisato, che tale soluzione è stata voluta soprattutto per promuovere interessi imprenditoriali ed economici diversi ma pur sempre riconducibili ad un fine mutualistico. Da una parte vi è, infatti, la presenza di piccole cooperative finalizzate al soddisfacimento degli interessi dei propri soci, secondo le modalità proprie della cooperativa, dall'altro lato vi sono, invece, le cooperative più grandi che, seppur caratterizzate da un fine mutualistico, hanno quale priorità la salvaguardia della competitività, caratteristica propria delle società lucrative.

Relativamente, invece, alla nozione di cooperativa a mutualità prevalente, essa viene fornita dall'art. 2512 c.c. che dispone i requisiti necessari alla cooperativa per mantenere il carattere prevalente della propria attività, a seconda della tipologia di scambio mutualistico intrattenuto. Il calcolo della prevalenza viene fatto in maniera analitica in base alla mole di attività svolta, ai sensi dell'art. 2513 c.c. Tale sistema ha però, come argomentato nel corpo del presente lavoro, approntato un dibattito sulla reale correttezza nell'applicazione di un metodo discriminatorio per le cooperative più grandi, in quanto potrebbe provocare la perdita della prevalenza. Infatti tale tipologia di società, pur interessata allo svolgimento di un'attività mutualistica, è costretta per motivi competitivi a non rispettare i limiti previsti per le cooperative a mutualità prevalente, perdendo così il diritto alle agevolazioni tributarie previste.

Pertanto, alla luce di quanto argomentato, si è potuto affermare che la suddetta riforma del 2003 ha sostituito solo in parte la disciplina preesistente in materia di cooperazione, mantenendo inalterata la già esistente legislazione speciale e dando una maggiore strutturazione ad un sistema normativo complesso e soggetto a molteplici abusi, data appunto la presenza di alcune lacune normative.

Con riferimento, invece, alla normativa fiscale di riferimento, ebbene, si è precisato che mentre per tutte le cooperative, in virtù della finalità mutualistica perseguita, spetteranno le agevolazioni creditizie e previdenziali, sarà solo per le cooperative a mutualità prevalente iscritte nella prima sezione del registro delle cooperative,

la possibilità di usufruire delle agevolazioni fiscali. Il regime fiscale agevolato si riassume sostanzialmente in una riduzione delle imposte dirette, in funzione del reddito percepito dalla società durante l'esercizio.

Basti ricordare, in questa sede, che il quadro fiscale di applicazione delle agevolazioni alla cooperativa risulta essere instabile e soggetto a mutazioni nel corso degli anni.

Difatti, rispetto al passato si assiste quindi ad una contrazione del sistema fiscale agevolato, in particolare le modifiche apportate hanno provocato una diminuzione differenziale, in ambito fiscale, tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse. Si assiste così ad un maggior aiuto offerto alle cooperative a mutualità non prevalente, non in merito alle finalità perseguite, ma bensì al fine di allontanarle dalla tentazione di una possibile trasformazione in società lucrativa.

Si è, inoltre, avuto modo di esaminare, altresì, le varie tipologie delle cooperative di settore, al fine di comprendere le modalità attraverso le quali la forma cooperativa è stata utilizzata nel contesto sociale ed economico nazionale.

Dal momento che l'organizzazione in società cooperativa consente di concentrare in un unico assetto organizzativo le capacità di più soggetti che, viceversa, non potrebbero sostenere il mercato, tale forma societaria è stata utilizzata soprattutto per iniziative riguardanti sia il settore prettamente economico (di produzione, consumo e distribuzione dei beni) sia quello più vicino al campo culturale e sociale.

All'uopo, esistono diverse tipologie di società cooperative, esse si differenziano fra loro per lo scopo perseguito e, spesso, sono destinatarie di una specifica disciplina normativa di settore.

Al riguardo è stato possibile individuare le principali tipologie di cooperative che a seconda del tipo di rapporto mutualistico che intercorre tra la cooperativa ed il socio, si individuano tre fondamentali tipologie di cooperative, precisamente:

- a. cooperative di utenza che svolgono la loro attività in favore di soci, consumatori o utenti di beni e servizi;
- b. cooperative di lavoro che si avvalgono nello svolgimento delle diverse attività delle prestazioni lavorative dei soci;
- c. cooperative di supporto che si avvalgono nello svolgimento delle diverse attività degli apporti di beni e servizi da parte dei soci.

E' stato anche evidenziato che le cooperative sono, inoltre, classificate in diverse sezioni in base all'attività svolta, così come individuate dal nuovo Albo delle Cooperative, istituito con Decreto del Ministero delle Attività Produttive in ottemperanza a quanto previsto dal nuovo Codice Civile.

Successivamente, con riferimento al capitolo secondo, è stato, invece, delineato l'*excursus* storico del depotenziamento delle agevolazioni.

Ebbene ricordare che il legislatore tributario al fine di individuare i soggetti meritevoli di usufruire delle particolari agevolazioni riservate, in attuazione del dettato costituzionale, al settore cooperativo aveva posto, con l'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, una serie di requisiti che, se sussistenti, presumevano il carattere mutualistico delle cooperative ai fini fiscali.

Con la riforma della disciplina delle cooperative operata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, rubricato “riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366”, pur essendo ribadito che lo scopo mutualistico costituisce una caratteristica propria di tutte le società cooperative, è stata operata una distinzione tra le società cooperative a mutualità prevalente, i cui requisiti sono stati illustrati nel capitolo precedente, e le cooperative diverse, prevedendo dei benefici fiscali unicamente alle prime.

Alla luce della riforma del diritto societario, sono state previste delle norme agevolative per le cooperative. Basti pensare che il mondo cooperativo è sempre stato, storicamente, destinatario di agevolazioni fiscali finalizzate a promuovere l’attività mutualistica connessa a tale forma gestionale. In precedenza, fino all’entrata in vigore della riforma del diritto societario, le agevolazioni fiscali erano riservate, a norma dell’art. 14, primo comma, del D.P.R. n. 601/1973, alle sole cooperative (e loro consorzi) iscritte nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, che avevano inserito nei rispettivi statuti, in modo espresso ed inderogabile, le clausole previste dall’art. 26 del D. Lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (c.d. legge Basevi), a condizione che le medesime fossero state di fatto osservate nel periodo d’imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall’approvazione degli statuti stessi.

Si è, pertanto, analizzato nel corso del capitolo secondo del presente lavoro, il nuovo regime fiscale nonché i requisiti e le condizioni per accedere alle agevolazioni fiscali.

Proseguendo, al capitolo terzo, si è analizzato l’istituto del ristorno partendo dalla nozione dello stesso ricavata attraverso l’analisi dell’evoluzione normativa per approdare, infine al trattamento fiscale del ristorno stesso e, quindi, all’attribuzione del vantaggio mutualistico.

Il tutto per giungere ad affermare che il vantaggio mutualistico si realizza nel momento della distribuzione ai propri soci che, aderendo alla cooperativa, acquisiscono il diritto a partecipare all’attività mutualistica.

Per quanto riguarda, invece, l’entità del ristorno, ebbene quest’ultima dipenderà dal volume e dalla qualità delle transazioni sostenute. Non sarà, quindi, solamente sufficiente la qualifica di socio per veder assegnato il risconto, ma sarà, altresì, necessario un vero e proprio atto di scambio per far sì che si generi un avanzo di gestione imputabile in capo al socio, concretizzando in tal maniera il fine mutualistico perseguito.

Infine, non certo per importanza, l’ultimo capitolo del presente lavoro è stato incentrato sull’analisi della questione relativa agli aiuti di Stato e alle Regole UE.

Difatti, tale operazione è stata seguita attraverso un *excursus* dell’evoluzione giurisprudenziale in merito, che va dall’esame della legittimità costituzionale delle agevolazioni fino alla nozione stessa dell’aiuto di stato.

Si è cercato di volgere lo sguardo all’orientamento delle Istituzioni europee con particolare riferimento al rinvio pregiudiziale della Corte di Giustizia e alla posizione assunta con la sentenza n. 78/2011.

Pertanto, attraverso tale ragionamento si è potuti giungere a formulare delle conclusioni relativamente alla compatibilità del regime fiscale concesso alle cooperative rispetto al divieto di aiuti di stato con riferimento alla prospettiva europea.

Dall'analisi svolta, infatti, è emerso con chiarezza che il regime fiscale riservato alle cooperative costituisce un tema assai complesso, in quanto rappresenta il riflesso tecnico di sensibilità politico-ideologiche che interessano sia il sistema socio-economico nazionale che quello europeo.

Al centro del dibattito vi è spesso stata la questione relativa al rapporto tra attività mutualistica e attività lucrativa.

Da una parte, si è assistito, in luogo di un auspicato riordino della disciplina fiscale, al costante e a-sistematico ridimensionamento delle misure tributarie riservate alla cooperazione, senza che tale scelta, ben lontana dalle conclusioni raggiunte dalla maggiore dottrina, rispondesse a ragioni di natura perequativa o strutturale. Dall'altra, s'è manifestata con chiarezza la volontà di portare il tema della fiscalità cooperativa ad un livello transnazionale, coinvolgendo le autorità dell'Unione Europea, prima la Commissione, poi la Corte di Giustizia, ai fini di una valutazione sul sistema nel suo complesso riservato alla cooperazione.

Spesso, al centro della discussione portata a livello europeo è la questione relativa indici rivelatori di mutualità, diversamente articolati a seconda del grado di resistenza a un potenziale abuso della forma cooperativistica.

Dall'*excursus* giurisprudenziale fatto nel presente lavoro è emersa la questione relativa alla scelta legislativa di fare della prevalenza della mutualità e della limitazione del lucro soggettivo, il metro su cui misurare la portata applicativa di un regime di favore.

A tal proposito la Corte di Cassazione, più volte sollecitata dalle denunce dell'imprenditoria non cooperativa, ha opposto un fattore socio-economico, ossia l'acquisizione surrettizia del profilo soggettivo a discapito dell'effettiva funzione mutualistica del soggetto stesso.

In particolare, la Corte ha nutrito forti dubbi circa la legittimità europea di un sistema che consente "il riconoscimento di benefici fiscali a cooperative in cui l'apporto personale è soltanto prevalente e non totalitario, tenuto conto che nelle cooperative di grandi dimensioni l'apporto del socio non solo è irrilevante, ma è solo artificiale, in quanto ottenuto con la sottoscrizione di schede di adesione o da parte di consumatori/clienti, i quali ritengono di ottenere così un bene o un servizio ad un costo più basso: circostanze certificate dalle stesse cooperative di consumo, ma inidonee a dimostrare l'entità dei vantaggi offerti ai soci/clienti, stante la presenza di offerte o sconti negli analoghi esercizi gestiti da società sottoposte a tassazione piena, e tuttavia comportanti, per la Cooperativa a mutualità prevalente la possibilità di raggiungere quel 50% + 1 di adesioni da parte di consumatori/soci, che le consentono l'abbattimento della tassazione delle riserve indivisibili, e la deduzione dall'imponibile dei ristorni ai soci, calcolati sotto forma di sconti sugli acquisti".

La Commissione Europea ha sostenuto, infatti, che con riferimento alle misure future, il trattamento preferenziale a beneficio delle cooperative che realizzano utili anche tramite attività con non membri, e che hanno un comportamento analogo a quello delle imprese lucrative, costituisce aiuto di Stato.

Ossia, un aiuto di Stato compatibile con il mercato europeo solo nel caso in cui i suoi effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi siano controbilanciati da effetti positivi in termini di contributo alla realizzazione di obiettivi sociali.

Difatti, osserva, la Commissione, le esternalità positive si realizzano nei casi di piccole e medie imprese. Ritiene, invece, incompatibili le misure concesse alla grande cooperativa e alla cooperativa non mutualistica assomigliando, le due, più ad un'impresa lucrativa.

Siffatta conclusione sembrerebbe sottendere l'idea, desunta in base alla regola dell'*id quod plerumque accidit*, per cui al crescere delle dimensioni, la logica mutualistica dell'impresa cooperativa cederebbe il passo a una gestione sostanzialmente lucrativa.

Ad ogni buon conto, la Corte di Giustizia, nella pronuncia esaminata nel presente lavoro, interpellata su tali questioni è consapevole "di doversi muovere in un'atmosfera generale dalle mutevoli suscettibilità", ha assunto un atteggiamento "misurato".

Alla luce dell'esame svolto, si è potuto conclusivamente affermare che le indicazioni fornite dalle Istituzioni europee rappresentano un valido indirizzo, non solo per la risoluzione delle controversie, ma anche per coordinare un'azione legislativa sempre più europeizzata, da troppo tempo piegata alla logica della ragion fiscale.

Inoltre, dall'analisi svolta si è potuto evidenziare la significatività delle pronunce dei Giudici europei, oramai veri e propri agenti attivi del processo di integrazione, che avrà sempre più l'effetto di indurre gli Stati membri a convergere, nella disciplina civilistica riservata alle cooperative, sul citato modello europeo, ponendo di fatto in essere un'azione di armonizzazione negativa destinata a travolgere le peculiarità nazionali.

Questa sorta di legittimazione esterna, tuttavia, potrebbe comportare un vincolo all'azione del legislatore tributario nazionale, ma soprattutto una preclusione alla tutela di alcuni valori dell'ordinamento interno già garantiti a livello costituzionale, laddove manchi la medesima tutela nell'ordinamento sovranazionale.

Conclusivamente, si è potuto affermare che nonostante le inevitabili imperfezioni originate da azioni legislative a-sistematiche, nel complesso, la fiscalità cooperativa risponda, più che ad intenti di natura promozionale, ad esigenze di sistema; di tal ché essa è coerente con i valori dell'ordinamento interno compatibile con il mercato europeo.