

Dipartimento
di Giurisprudenza

Cattedra Diritto Tributario

La fiscalità delle società
cooperative e delle società del
Terzo settore
alla luce del nuovo RUNTS

Ch.mo Prof. Fabio Marchetti

RELATORE

Ch.ma Prof.ssa Laura Castaldi

CORRELATORE

Matr. 141233

CANDIDATO

Anno Accademico 2019/2020

*A mia mamma, a mio papà,
a mia sorella Maria Chiara,
a mia sorella Giulia Micaela, ai miei nonni.*

Indice

INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO I: LO SVILUPPO DELLE SOCIETA' COOPERATIVE: DALLA LORO AFFERMAZIONE FINO ALLA DISCIPLINA ODIERNA.....	7
1. La nascita delle cooperative come risposta al fenomeno del Capitalismo a partire dalla nascita della " <i>Rochdale Pioneers Society</i> ".....	7
2. Il contratto della società cooperativa.....	12
3. Come si costituisce la cooperativa.....	13
4. Lo sviluppo dello scopo mutualistico all'interno della cooperativa.....	20
5. Quando una cooperativa può essere definita a "mutualità prevalente" ...	25
6. Il trattamento fiscale delle società cooperative: un quadro generale.....	29
6.1 Il trattamento fiscale di cui godono le cooperative a mutualità prevalente.....	30
6.2 Le cooperative sociali.....	33
6.3 Il trattamento fiscale relativo alle cooperative non a mutualità prevalente.....	37
6.4 Trattamento fiscale sugli interessi dei soci in caso di prestiti erogati a favore della cooperativa.....	38
7. La vigilanza amministrativa e il controllo giudiziario.....	38
CAPITOLO II: IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETA' COOPERATIVE.....	49
1. Il requisito della mutualità prevalente quale preconditione per l'accesso alle agevolazioni fiscali.....	49
2. Le agevolazioni fiscali subordinate alla mutualità prevalente.....	57
3. La disciplina civilistica e fiscale dei ristorni e la loro distribuzione ai soci.....	57

4. La disciplina fiscale valevole per ogni tipologia di cooperativa.....	66
4.1 Le agevolazioni in tema IVA.....	76
4.2 L'imposta di bollo per l'iscrizione.....	78
4.3 Imposta di registro, imposta catastale e pubblicità.....	81

CAPITOLO III: IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETA' DEL TERZO SETTORE.....84

1. Una visione d'insieme sulle società del terzo settore.....	84
1.1 Obblighi di trasparenza e pubblicità.....	92
1.2 La gestione del RUNTS.....	93
1.3 L'emanazione del decreto sul RUNTS, il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.....	100
2. La fiscalità delle società del terzo settore.....	106
2.1 Le cooperative sociali.....	114

CONCLUSIONI.....118

BIBLIOGRAFIA.....119

INTRODUZIONE

Lo scopo che mi sono prefissata e spero di aver raggiunto nella stesura del mio elaborato è stato quello di partire dalle radici, dalla storia delle società cooperative, perché solo comprendendo il passato, così come tutte le cose, si può comprendere il presente, ed è possibile ricevere risposte a tante domande che ci poniamo.

Perché le cooperative godono di così tanti benefici fiscali? Perché le cooperative a mutualità prevalente in maniera ancora più marcata godono di questi benefici?

Dalla nascita della prima cooperativa in Inghilterra, la “Rochdale Pioneers Society, nel 1844, quando 28 operai si riunirono, cercando di sconfiggere il capitalismo, creando uno spaccio che potesse servire come fonte per sostenere le proprie famiglie con beni alimentari e beni di prima necessità.

Questa prima cooperativa segnò il percorso e fu fonte di iniziativa oltre che di coraggio per tutte le altre cooperative che nacquero, emulando la prima di tutte.

In Italia invece il fenomeno si manifesta grazie a Giuseppe Mazzini e Giuseppe Cesio, i due insieme formarono lo Statuto per la prima Cooperativa italiana, l’Associazione Artistico-Vetraria di Altare, con sede a Savona.

Il movimento cooperativo inizia la sua propagazione in maniera sintomatica e questo porta alla instaurazione di una figura che rappresenti e garantisca gli interessi e i diritti delle società cooperative.

La Lega delle Cooperative è la figura che risponde a questo incarico così importante. Passando per la disciplina civilistica e commerciale, i principi di adesione volontaria e libera, la costituzione, che prevede dapprima la classica redazione per atto pubblico dell’atto costitutivo e dello statuto, contestualmente avviene il deposito presso il registro delle imprese, nell’apposito Albo, nell’apposita sezione dedicata alle cooperative.

Ho continuato il percorso passando al setaccio poi lo scopo mutualistico, le differenze fra società cooperative a mutualità prevalente e società cooperative a mutualità non prevalente, analizzando e descrivendo le varie categorie e tipologie di cooperative presenti nell’ordinamento; assegnando e puntualizzando il regime fiscale valevole per ogni tipologia di cooperativa.

Traslando l’attenzione poi verso il concetto della mutualità, concetto ancora ostico e portatore di diversi significati.

Ho narrato in maniera abbastanza prolissa cosa voglia dire essere una cooperativa a mutualità prevalente e perché le cooperative a mutualità prevalente sono premiate in misura più pregnante. La legge risponde al quesito semplicemente accordando i benefici fiscali a una maggiore meritevolezza delle cooperative caratterizzate da mutualità prevalente.

Attraversando il cuore del mio elaborato, l'egida del regime fiscale a cui sono sottoposte le tanto peculiari cooperative.

Mi sono addentrata contestualmente nella disciplina dei ristorni, le ricompense che vengono erogate ai soci in favore del servizio offerto dagli stessi, e le eventuali discriminazioni.

Concludendo, nell'ultimo capitolo del mio elaborato, ho distolto lo sguardo dalle cooperative e l'ho rivolto verso gli Enti del Terzo Settore, alla luce del decreto legislativo del 2017 e del nuovo RUNTS, il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Il RUNTS, introdotto nel settembre del 2020, in vigore da ottobre, è stato fautore della organizzazione e coordinazione del mondo degli ETS.

Gestito in maniera informatica, del tutto a passo con i tempi, specialmente tempi COVID, si trova sotto l'egida del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, amministrato su base territoriale, con la cooperazione di ciascuna Regione e Provincia autonoma.

Il decreto del RUNTS disciplina i meccanismi di iscrizione ed eliminazione degli enti dal RUNTS, controlla i documenti che devono essere esibiti ai fini dell'iscrizione.

La mia ricerca di tesi si conclude con la vita fiscale degli enti del terzo settore, e i correlati benefici. La differenza che intercorre quando l'ente svolge un'attività commerciale ovvero quando svolge un'attività non commerciale.

CAPITOLO I

LO SVILUPPO DELLE SOCIETA' COOPERATIVE: DALLA LORO AFFERMAZIONE FINO ALLA DISCIPLINA DELLE COOPERATIVE AI GIORNI NOSTRI

1. La nascita delle cooperative come risposta al fenomeno del Capitalismo a partire dalla nascita della “*Rochdale Pioneers Society*”

Il primo fenomeno di cooperativa si manifesta in Inghilterra, nel 1844 precisamente, quando 28 operai, in risposta al capitalismo, uniscono una sterlina a testa e decidono di costituire la prima società.

Marx, acerrimo nemico del capitalismo, sosteneva che il lavoro costituisse una gioia dell'uomo, attraverso lo stesso infatti l'uomo si realizza e dà spazio al proprio talento e alle proprie capacità e si sente parte di un qualcosa.

Il lavoro moderno però, al contrario costituisce fonte di ingiustizie e dà spazio alla cosiddetta “*Entfremdung*”, ovvero l'alienazione.

Secondo Marx, gli operai costretti a lavorare per poter sopravvivere, non esprimono le proprie capacità e il proprio talento, e come se non bastasse alimentano le casse dei ceti ricchi, mentre loro stessi, volente o nolente, continuano a rimanere poveri.

Il profitto era visto da Marx come un furto, gli operai venivano derubati, delle fatiche e del loro lavoro. Marx era profondamente convinto che il Capitalismo avesse posto al centro della vita dell'uomo gli interessi economici, a discapito della vita, delle sane e sincere relazioni¹.

Ritornando alla prima cooperativa, c'è da dire che l'idea in primis era quella di costituire uno spaccio per poter appunto “spacciare” prodotti e beni di prima necessità alle persone meno abbienti, quali appunto il ceto sociale più povero, gli operai.

L'idea ebbe subito il successo sperato e contestualmente si aprì una macelleria, un negozio di stoffe, un mulino.

la democrazia interna, uguaglianza fra i soci, parità dei sessi, diritto all'istruzione,

¹ ALTERVISTA, <http://www.pianoinclinato.it/marx-difetti-del-capitalismo/>, *Piano Inclinato*, 2017

regola del voto per testa².

L'obiettivo era quello di fondare una sorta di "enclave" in Inghilterra, che potesse essere d'aiuto al socio e alla sua famiglia, dalla nascita fino alla morte.

I cooperanti non volevano che gli utili venissero imputati tutti a capitale ma anzi l'obiettivo era quello di distribuirli proporzionalmente ad ogni socio che contribuisse a produrli all'interno della compagine societaria³.

"Così optarono per una ripartizione trimestrale in base al ricavo netto della vendita al dettaglio di ogni reparto, dedotti le spese di amministrazione, gli interessi sui prestiti ricevuti, l'ammortamento del capitale, i dividendi, gli aumenti del capitale, e il 2,5% destinato a scopi educativi. Nacquero così i ristorni."⁴

Il fenomeno cooperativo in Italia prende piede nel 1856, grazie alla figura di Giuseppe Mazzini, e di un medico, Giuseppe Cesio, i due insieme formarono lo Statuto per la prima cooperativa italiana, l'Associazione Artistico-Vetraria di Altare, con sede a Savona.

Dopo poco il fenomeno si spande a macchia d'olio, e nascono altre associazioni, la stamperia dei compositori tipografi, le cooperative di caffettieri, panettieri, scalpellini; in Toscana nasce la Fratellanza Artigiana, a Genova la Consociazione Operaia Genovese diede vita alle cooperative fra orefici e tipografi.

Durante questo periodo, non c'era una legislazione di base che disciplinasse il fenomeno, c'erano però dei provvedimenti che in un certo qual modo, anche se in maniera esigua, riuscivano a disciplinarne il fenomeno; come la legge sul dazio o la legge sul bollo, o la legge sul registro, rispettivamente la numero 5784/1870, la numero 2076/1874, e la numero 2077/1874⁵.

Anche il codice del commercio, riformato nel 1873, non risultava disciplinare in modo sufficiente il fenomeno cooperativo e così la condanna fu quella di estendere la disciplina delle società per azioni alle cooperative, nate invece antitetivamente all'instaurazione delle stesse e al Capitalismo.

Il cooperativismo fu agevolato dalla legge "Baccarini" n. 269/1882, che permise la bonifica di ingenti zone paludose e in più, incentivò la stipulazione e quindi

² FRATINI R., *Cooperative: una breve storia*, 2017

³ FRATINI R., *Cooperative: una breve storia*, 2017

⁴ FRATINI R., *Cooperative: una breve storia*, 2017

⁵ FRATINI R., *Cooperative: una breve storia*, 2017

l'esecuzione di contratti di appalto fra lo Stato e le società cooperative.

Il movimento cooperativo quindi si inizia a diffondere in maniera significativa e ciò porta alla consapevolezza che si necessitava di una figura che quanto meno rappresentasse gli interessi e i diritti delle società cooperative”⁶.

Nasce così la Lega delle Cooperative il 10 ottobre 1886 e nel 1908 si instaura analogamente la Federazione cattolica delle Cooperative agricole italiane;

la Federazione rappresentava 487 cooperative, il suo scopo era quello di agevolare i piccoli coltivatori nell'acquisto di terre.

Successivamente, nel 1919, si instaura la “Confederazione Cooperativa Italiana”, siglato Confcooperative, come testimone del suo sviluppo⁷.

Con l'avvento del fascismo, le carte in tavola cambiano, le cooperative sono viste come nemiche agli occhi dei fascisti, che tentano in ogni modo di ostacolarne la diffusione, creando l'Ente Nazionale Fascista per la Cooperazione, in modo da soggiogarle al regime corporativo fascista.

Con il dopoguerra però il movimento cooperativo riesce a rialzarsi, i operatori si riuniscono per ricostituire la Lega Nazionale delle cooperative, ciononostante si palesò maggiormente l'influenza dei partiti della resistenza sulle aggregazioni cooperative: tutti i partiti infatti presenziarono al convegno milanese della Lega e i cambi al vertice dell'organizzazione sono ascrivibili nel generale procedimento di rinnovo del PCI che Togliatti stava ponendo in essere⁸.

La Democrazia Cristiana invece aveva deciso di separarsi e di anticipare al 15 maggio la ricostituzione della propria sezione cooperativa al fine di differenziarsi dai socialisti, anche per ragioni di rapporti con gli alleati⁹.

Le cooperative vengono tutelate nella Costituzione dall'articolo 45 e in maniera più pregnante nel D.Lgs. 1577/1947, noto anche come “legge Basevi”, dal nome del Direttore generale della cooperazione presso il Ministero del Lavoro.

La legge si basava sui concetti della cooperazione fissati dal 1937 dall'Alleanza Cooperativa Internazionale: agevolazioni fiscali, iscrizione presso il registro prefettizio apposito.

⁶ FRATINI R., *Cooperative: una breve storia*, 2017

⁷ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

⁸ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

⁹ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

La tesi si basava in modo particolare sul tema della vigilanza, le Associazioni di rappresentanza del movimento avevano per l'appunto il compito di revisionare obbligatoriamente ogni due anni le società cooperative, oltre ad un'ulteriore revisione effettuata, in questo caso in maniera discrezionale, da parte del Ministero (revisione facoltativa)¹⁰.

La revisione facoltativa del Ministero si trasforma in revisione obbligatoria nel momento in cui ci si riferisce alle cooperative che non hanno aderito a nessuna associazione.

Al registro prefettizio si aggiunge uno schedario generale, a cui tutte le cooperative dovevano iscriversi se volevano beneficiare del trattamento fiscale agevolato. Vengono costituite, con uno scopo specificamente consultivo, la Commissione centrale, la Commissione provinciale, il Comitato centrale, le Commissioni provinciali di vigilanza, a cui veniva consegnato il potere di assicurarsi che i requisiti richiesti per poter usufruire delle varie agevolazioni fossero soddisfatti¹¹.

L'altro aspetto rilevante del provvedimento, solo per le cooperative iscritte al registro prefettizio che volessero usufruire dei benefici fiscali, erano i requisiti mutualistici da inserire con apposite clausole nei rispettivi statuti e che riprendevano, sostanzialmente, quelli della legge del 1923 sull'imposta di registro: ossia limitazione della distribuzione del dividendo al 5%, divieto della distribuzione ai soci delle riserve, devoluzione a scopi di pubblica utilità, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale dedotto il capitale versato e i dividendi maturati.¹²

L'iscrizione presso il registro all'uopo istituito risponde all'esigenza di monitorare la nascita delle cooperative, in modo da evitare la genesi di cooperative che potessero essere in frode alla legge.

La legislazione risulterà tutta in favore del fenomeno cooperativo, prima con la L. 49/1985 e poi con la L. 44/1986, entrambe relative a misure straordinarie per lo sviluppo imprenditoriale del territorio del Mezzogiorno, istituite per promuovere la costituzione di società cooperative in quella determinata area geografica, reputata meno economicamente sviluppata¹³.

¹⁰ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

¹¹ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

¹² BONFANTE G., CUSA E., *La società cooperativa*, 2014

¹³ FRATINI R., *op. cit.*, 2017

“È possibile riassumere quell'insieme di principi, frutto dell'elaborazione delle diverse generazioni di operatori nel corso di tutta la storia del movimento cooperativo, così come segue:

- Il socio è il nucleo originario di ogni forma di mutualità e rappresenta il primo riferimento concreto dell'azione cooperativa.
- Le imprese cooperative svolgono il proprio ruolo economico a favore dei operatori, delle generazioni future, della comunità sociale.
- Esse offrono ai propri partecipanti sicurezza, vantaggi e riconoscimenti in proporzione al concorso individuale d'ognuno.
- La principale risorsa della cooperazione è rappresentata dagli individui che ne fanno parte.
- Ogni cooperativa deve valorizzarne il lavoro, stimolarne e riconoscerne la creatività, la professionalità, la capacità di collaborare per il raggiungimento degli obiettivi comuni.
- Il cooperatore si manifesta innanzitutto con il rispetto per le persone.
- Al cooperatore si richiede franchezza, spirito di giustizia e senso di responsabilità, qualunque sia il suo ruolo o la sua posizione.
- Le imprese cooperative si manifestano con la qualità dei valori che svolgono, la trasparenza, l'onestà e la correttezza dei comportamenti.
- La cooperazione considera il pluralismo sempre un bene.
- Nei rapporti che intrattiene con le altre forze economiche, politiche e sociali essa rispetta la loro natura, opinione, cultura e agisce secondo la propria originalità, autonomia, capacità di proposta.
- L'esistenza della cooperazione, il suo segno distintivo, la sua regola sono fondate sul principio di solidarietà.
- Al fondo di ogni relazione o transazione tra soggetti economici esistono sempre i rapporti umani.
- La cooperazione interpreta il mercato come un luogo di produzione di ricchezza, di rispetto della salute e dell'ambiente di sviluppo dell'economia sociale.
- Essa agisce nel mercato non solo in osservanza delle leggi, ma secondo i principi di giustizia e utilità per i propri soci e per la collettività.

- La cooperazione concorre allo sviluppo del mercato migliorando le imprese esistenti e creandone di nuove; organizzando la domanda, rispondendo ai bisogni della collettività. Con questi significati essa intende la promozione cooperativa
- La cooperazione regola i rapporti interni sulla base del principio di democrazia.
- Le imprese cooperative realizzano compiutamente le proprie finalità associandosi nel movimento cooperativo, che promuove le relazioni tra di loro, che ne valorizza i patrimoni collettivi, garantendo le adeguate forme di controllo.
- La mutualità cooperativa, definita dai principi dell'Alleanza Cooperativa Internazionale non è solo un modo di produrre e distribuire la ricchezza agli interessi dei partecipanti, ma una concezione dei rapporti umani.
- La cooperazione trova le proprie radici nel valore dell'imprenditorialità associata, ricerca il proprio sviluppo nel mercato, considera proprio fine il miglioramento delle condizioni materiali, morali e civili dell'uomo¹⁴.

In sintesi, i valori fondamentali tuttora caratterizzanti il movimento cooperativo sono lo spirito associativo, la solidarietà, la democrazia interna e soprattutto la centralità dell'uomo e la valorizzazione del suo lavoro e dei suoi bisogni¹⁵.

2. Il contratto della società cooperativa

Nell'ordinamento italiano, la società cooperativa, ha fonte nel contratto, che a sua volta affonda le sue radici nei principi di adesione volontaria e libera, principi fondamentali delle cooperative, stabiliti dall'Alleanza cooperativa internazionale.

La società cooperativa quindi nasce in maniera spontanea, volontaria e libera, ma c'è necessità di menzionare le società cooperative che invece sono state costituite in maniera coattiva dallo Stato, si allude principalmente alla L. 12 maggio 1950, n. 230 relativa alla costituzione di società cooperative fra assegnatari di fondi agricoli in zone di riforma agraria, alle compagnie portuali di cui all'art. 110 Cod. nav., ai consorzi agrari di cui al D.L. 7 maggio 1948, n. 1235.¹⁶

In questo specifico caso, la costituzione è stata coattiva perché lo Stato aveva individuato nella cooperativa la società che meglio poteva rispondere a quella attività.

¹⁴ Così https://it.wikipedia.org/wiki/Movimento_cooperativo

¹⁵ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁶ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

Il primo “step” per la costituzione della società è la stipulazione del contratto per atto pubblico, a pena di nullità, contestualmente avviene l’iscrizione nel registro delle imprese e nell’apposito Albo delle società cooperative¹⁷.

“Il contratto è plurilaterale, consensuale, oneroso, con comunione di scopo e i suoi punti caratterizzanti, importati dal connubio fra l’art. 2247 e l’art. 2511, si ritrovano nei conferimenti dei soci, nell’esercizio in comune dell’attività economica, nel perseguimento dello scopo mutualistico”¹⁸.

L’onerosità si riferisce al rapporto di scambio grazie al quale poi si produce il vantaggio mutualistico, che costituisce poi la comunione di scopo contenuta nella causa di mutualità.

Tutte le cooperative sono subordinate alle regole regnanti nel mercato e rincorrono un lucro oggettivo, proveniente sia dall’attività con i terzi sia dall’attività con i soci.

Lucro che resta tale quando viene assegnato ai soci tramite il ristorno, in maniera diversa dall’assegnazione dei dividendi¹⁹.

3. Come si costituisce la cooperativa

Il processo di costituzione della società cooperativa è caratterizzato da fasi che si svolgono in maniera contestuale, partendo dalla redazione per atto pubblico dell’atto costitutivo e dello statuto, successivamente avviene il deposito degli stessi entro venti giorni presso il registro delle imprese (il deposito oltre tale termine comporta una sanzione amministrativa; in caso di inerzia del notaio, rispetto al precedente regime, è stata soppressa l’azione del socio per ottenere la condanna degli amministratori a depositare l’atto costitutivo potendo essere tale incombente espletato, oltre che dagli amministratori, da ciascun socio a spese della società (art 2330, secondo comma, c.c.))²⁰.

“Dopo l’iscrizione presso il registro delle imprese, avviene l’iscrizione presso l’apposito Albo delle società cooperative, funzionale per guadagnare la personalità giuridica, tenuto presso il Ministero dello Sviluppo economico”²¹.

¹⁷ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁸ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²⁰ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²¹ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

Successivamente deve essere effettuata l'omologazione da parte del notaio, la cosiddetta omologazione notarile, che ha sostituito l'omologazione che prima avveniva presso il tribunale.

L'Albo di cui si parla, era in principio previsto dall'art 15 D.Lgs. 220 del 2002, sia per fini anagrafici sia per usufruire del trattamento fiscale di favore o altri benefici fiscali o comunque di altra specie²².

L'albo va a rimpiazzare gli ormai obsoleti registri prefettizi e lo schedario generale.

Oggi l'iscrizione non avviene più come avveniva in passato ma bensì in via telematica e digitale, stando a passo con i tempi, a cura delle camere di commercio.²³

L'iscrizione deve essere effettuata da parte di tutte le società cooperative, ma in maniera speciale da parte delle società cooperative a mutualità prevalente, infatti l'iscrizione è un requisito fondamentale se si vuole godere del trattamento fiscale di favore, e in mancanza, si rischia la decadenza e la cancellazione immediata dall'Albo. L'iscrizione presso il registro delle imprese, lo abbiamo detto, costituisce l'operazione fondamentale attraverso la quale la cooperativa acquista personalità giuridica, senza l'iscrizione la società è come se non esistesse, e qualsiasi operazione compiuta in nome della società prima dell'iscrizione costituirà responsabilità per coloro che hanno agito, responsabilità illimitata e solidale verso i terzi. Così l'articolo 2331 c.c.²⁴.

L'atto costitutivo deve soddisfare "ex lege" alcuni requisiti, pena la mancata iscrizione presso il registro delle imprese e all'Albo.

Denominazione sociale, sede sociale, eventuali sedi secondarie, conferimenti in natura, numero degli amministratori, crediti, i poteri corrispondenti degli amministratori, numero dei sindaci, nomina delle cariche sociali, l'ammontare delle spese sostenute per la costituzione della stessa società (questa indicazione tra l'altro costituisce un obbligo previsto dal d.P.R. 30/86, in attuazione della Direttiva comunitaria 77/91)²⁵.

Generalità dei soci, oggetto sociale, quote di sottoscrizione del capitale, versamenti eseguiti, inoltre in maniera specifica per le cooperative è essenziale menzionare ed indicare i requisiti dei soci e le condizioni per le ammissioni, il recesso, l'esclusione, i

²² BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²³ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²⁴ Art. 2331 c.c.

²⁵ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

criteri per la ripartizione dei ristorni, le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica e l'opzione se operare con i terzi²⁶.

Inoltre, per le società cooperative che hanno intenzione di beneficiare del trattamento fiscale agevolato, le stesse sono obbligate a soddisfare anche le clausole previste dall'articolo 2514 c.c.

<<Le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti:

- 1. a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;*
- 2. b) 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;*
- 3. c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;*
- 4. d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione>>²⁷.*

La denominazione sociale è libera, è lapalissiano affermare che non vi devono essere violazioni relative ai principi di ordine pubblico, del buon costume, ed è inoltre vietato creare confusione con la ditta di un altro imprenditore²⁸.

Inoltre, l'articolo 2515 c.c. ci riferisce che è obbligatorio in maniera tassativa l'indicazione della denominazione di "società cooperativa".

L'articolo 2519 c.c. statuisce che *<<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 >>²⁹.*

²⁶ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²⁷ Così art. 2514 c.c.

²⁸ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

²⁹ Così art. 2519 c.c.

La domanda sorge spontanea, nel caso in cui la cooperativa si riferisse alle disposizioni della società per azioni ovvero alle disposizioni della società a responsabilità limitata, bisognerà manifestare ed indicare questa opzione?

Vi sono a questo proposito due correnti di pensiero, una prima corrente, che lascia scie di dubbi con sé, stabilisce che almeno per la società a responsabilità limitata, l'indicazione ci debba essere, in quanto ritiene che il modello s.r.l. costituisca una sorta di eccezione, la cui applicazione è subordinata alla soddisfazione di specifici presupposti.

Dall'altro lato invece il modello s.p.a. costituirebbe un modello generale e la relativa indicazione costituirebbe una esplicitazione superflua³⁰.

Tuttavia, nonostante l'orientamento appena introdotto, costituisca l'orientamento favorito e prevalente, l'indicazione non costituisce una necessità ma sicuramente è preferibile manifestare la normativa a cui la cooperativa fa riferimento, nello statuto, potendo anche omettere l'indicazione nella denominazione sociale.

In virtù di alcune specifiche norme, previste dalla legislazione speciale, la denominazione sociale forzatamente deve contenere indicazioni di altri fattori, facciamo qualche esempio³¹.

Per le cooperative di credito, l'articolo 33, al secondo comma stabilisce che la denominazione sociale deve contenere al suo interno l'espressione: "credito cooperativo".

Ancora, sempre a titolo esemplificativo, relativamente ai consorzi agrari, la legge speciale stabilisce che la denominazione sociale debba contenere l'indicazione della qualifica "consorzio agrario"³².

Risulta assodato invece che non risulta necessaria l'indicazione della mutualità prevalente, né negli atti né nella corrispondenza, né tantomeno nell'atto costitutivo, cosa che invece prevedeva l'articolo 5 della l.366/2001, che stabiliva di rendere edotti i terzi del tipo di società cooperativa.

L'unica maniera per rendere edotti i terzi, l'unica pubblicità, è l'iscrizione presso l'apposito Albo delle società cooperative, nella sezione dedicata alle società cooperative a mutualità prevalente.

³⁰ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³¹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³² Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

Per quanto riguarda la durata della cooperativa, non deve obbligatoriamente essere inserita nell'atto, in quanto non costituisce un requisito essenziale³³.

Si possono costituire società cooperative a tempo indeterminato, così come stabiliscono gli articoli 2519 c.c. e 2532 c.c., e in più il socio è libero di recedere con un preavviso di centoottanta giorni.

Relativamente alle spese di costituzione della società, non è chiaro se la società debba in maniera preventiva dotarsi di un patrimonio soddisfacente che possa supportare e sostenere le spese di costituzione.

Più correnti di pensiero, sono di risposta affermativa, anche se nella pratica rimane una semplice formalità, che tuttavia però deve essere indicata nell'atto³⁴.

Relativamente alla redazione del contratto sociale, i soci si troveranno di fronte alla possibilità di scegliere fra il modello s.p.a. ovvero il modello s.r.l. con le proprie normative di riferimento.

Ancora, se si opta per il modello s.p.a. si potrà decidere fra sistema dualistico ovvero sistema monistico.

In alcuni casi la scelta sarà facoltativa in altri sarà obbligatoriamente prevista per legge³⁵.

Secondo quanto detta l'articolo 2519 c.c. la scelta del modello s.p.a. deve essere per legge effettuata quando il numero dei soci eccede le venti unità, e l'attivo dello stato patrimoniale eccede il milione di euro; ai sensi invece dell'articolo 2522 c.c. <<per costituire una società cooperativa è necessario che i soci siano almeno nove.

Può essere costituita una società cooperativa da almeno tre soci quando i medesimi sono persone fisiche e la società adotta le norme della società a responsabilità limitata; nel caso di attività agricola possono essere soci anche le società semplici.

Se successivamente alla costituzione il numero dei soci diviene inferiore a quello stabilito nei precedenti commi, esso deve essere integrato nel termine massimo di un anno, trascorso il quale la società si scioglie e deve essere posta in liquidazione>>³⁶.

³³ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³⁴ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³⁵ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³⁶ Art. 2522 c.c.

Qualora il numero dei soci fosse eccedente le otto unità ma inferiore alle venti unità e l'attivo patrimoniale superiore al milione di euro in questo specifico caso, la scelta fra i due modelli, è rimessa nelle mani dei soci, i quali hanno libera facoltà di scelta.

Questa facoltà però non è valida per le cooperative bancarie e assicurative, le stesse sono infatti obbligatoriamente per legge tenute a scegliere il modello della s.p.a.³⁷.

Pertanto, ante riforma, l'idea che stava alla base era quella che prevedeva due modelli, completamente autonomi ed indipendenti, che potessero essere all'uopo utilizzati ogni qualvolta ricorrevano le condizioni del caso; successivamente però, l'idea iniziò piano piano a sfumare, almeno formalmente, fino a considerare il modello della s.p.a. il modello sussidiario, facente da sfondo, e quindi prestantesi all'applicazione, al modello della s.r.l., solo qualora non esplicitamente derogato dalla normativa del modello s.r.l.³⁸.

Da qui si afferma, non senza ragioni, la corrente di pensiero che considera il modello della s.p.a., il modello primario e più importante, considerando il modello della s.r.l. una semplice variabile del modello s.p.a., il tutto con le relative conseguenze.

Risulta infatti, anche per il modello s.r.l. l'attuazione del controllo giudiziario, di regola e di prassi previsto solo per il modello della società per azioni; ancora risulta, la possibilità anche dopo aver prediletto il modello s.r.l., della scelta fra i due sistemi, il sistema monistico e il sistema dualistico³⁹.

Il problema di tutta questa vicenda è sorto quando si è capito che l'articolo 2519 c.c. riprendeva chiaramente l'articolo 2516 c.c., articolo che considerava esplicitamente il modello s.p.a. il modello principale di riferimento, il modello generale, da sfondo, per tutte le società di capitali, derogata dalle norme proprie e specifiche delle varie forme di società⁴⁰.

La fretta che ha caratterizzato il lavoro del legislatore del 2003, distratto da altre tematiche "illo tempore" ritenute critiche e fondamentali, ha lasciato lo stesso legislatore abbandonarsi alla facile e celere copia delle passate formulazioni, perché attratto dalla volontà di ottimizzare i tempi; infatti la tematica era considerata meno fondamentale, anche se il legislatore, sbagliando, non aveva dato conto al fatto che le

³⁷ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³⁸ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

³⁹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁴⁰ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

discipline della s.p.a. e della s.r.l. erano in procinto di subire mutamenti, in virtù del fatto che sarebbero nati due modelli completamente e totalmente distinti e indipendenti⁴¹.

La s.r.l. difatti, non era più una piccola realtà della s.p.a., una copia in miniatura, ma iniziava ad acquisire una sua propria realtà, con i suoi connotati e una propria autonomia, non era più necessario pertanto il riferimento al modello della s.p.a..

In primis è importante evidenziare il fatto che non vi era tra l'altro nessuna esplicita previsione legislativa al riguardo, la legge non si è mai espressa e non ha mai legittimato che relativamente alla cooperativa, il modello della s.p.a. fosse il modello generale di riferimento per le società di capitali⁴².

Chiaramente c'è stata una manchevolezza, un difetto, una falla nel sistema, che ha portato a ritenere naturale e legittimo l'applicazione della normativa di entrambi i modelli, nonostante in "prima facie" si fosse optato unicamente per il modello della s.r.l.⁴³.

Quando si applicano i dettami del modello della s.r.l. devono essere seguiti e adottati unicamente quelli e non anche quelli del modello della s.p.a..

Questo "difetto" va interpretato nel senso che "il disposto infelice dell'articolo 2519 c.c. vale a richiamare la disciplina della s.p.a. come normativa di riferimento nel silenzio dell'autonomia statutaria, ma non legittima, ove sia scelto il tipo s.r.l., forme anomale di ibridazione di quest'ultimo modello con l'applicazione ad esso delle norme della s.p.a. nelle parti non oggetto di specifica regolamentazione"⁴⁴.

Le cooperative, a differenza delle altre società, sono contraddistinte dallo scopo mutualistico, e ogni cooperativa si distingue dall'altra, ma solo perché una volta scelto il modello che si vuole adottare, con la sua relativa disciplina, la differenza vive unicamente nella struttura; la scelta sarà effettuata in funzione e in virtù degli obiettivi sociali che si vuole vengano raggiunti e concretizzati.

Parlando della compatibilità, rispetto alla applicazione alla cooperativa della disciplina della s.p.a., si fa riferimento a un "giudizio generale di compatibilità"⁴⁵; si passerà in rassegna tutte le disposizioni del modello della s.r.l. e tutte le disposizioni del modello

⁴¹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁴² Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁴³ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁴⁴ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p. 121

⁴⁵ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p. 125

della s.p.a., per individuare quali siano compatibili con la cooperativa e quali no.

“Per quanto riguarda la s.p.a., limitandoci ad accennare ai problemi di compatibilità attinenti alla fase di costituzione, si osserva come trovino sicuramente applicazione l’articolo 2330 c.c. (ad esclusione del primo comma che è stato parzialmente derogato dall’articolo 2523 c.c.) relativamente al deposito dell’atto costitutivo, gli articoli 2331 c.c. (effetti dell’iscrizione) e 2332 c.c. (nullità della società) espressamente richiamati dall’articolo 2523 c.c..

Ugualmente certa, all’opposto, appare l’inapplicabilità delle disposizioni in tema di denominazione sociale (articolo 2326 c.c.), ammontare minimo del capitale sociale (art 2327 c.c.), atto costitutivo (2328 c.c.) oggetto di specifica e distinta disciplina cooperativa”⁴⁶.

Relativamente ai patti parasociali, risulta compatibile con la cooperativa, anche se non senza discussioni al riguardo, in quanto potrebbe a primo acchito sembrare incompatibile il sindacato di voti con una società democratica come è la cooperativa. Tuttavia, in alcune proprie situazioni sarà sicuramente giustificata.

I patti parasociali sono applicabili sicuramente per i soci portatori di strumenti finanziari partecipativi, confinati nella barriera del voto assegnatogli, che corrisponde a un terzo dei presenti, possono essere attratti dalla volontà di esprimere il voto con un voto compatto⁴⁷.

Non ritroviamo compatibilità invece, rispetto ai patti parasociali avanti ad oggetto l’esercizio congiunto di un’influenza dominante nelle società cosiddette controllanti, quindi riferendoci all’articolo 2341-bis c.c., in quanto c’è il voto per testa⁴⁸.

4. Lo sviluppo dello scopo mutualistico all’interno della cooperativa

La nostra legislazione pecca della mancanza di definizione e segnalazione dei caratteri identitari della società cooperativa.

La cooperativa viene individuata solo in relazione alla presenza dello scopo mutualistico.

La parola mutualità, è una parola ostica, costituisce un concetto polisenso, che si presta a una varietà di significati e situazioni, e si presta per questo anche ad essere

⁴⁶ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p. 126

⁴⁷ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁴⁸ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

equivocato.

Prima di tutto, il concetto della mutualità caratterizza non solo le società cooperative ma anche altre realtà, come le mutue assicuratrici, il mutuo soccorso, gli enti mutualistici, i consorzi⁴⁹.

In maniera specifica, riferiamoci al dizionario.

“Nel linguaggio giuridico e sociologico, complesso di istituzioni a base associativa regolate dal principio dell’aiuto scambievole e delle prestazioni reciproche. Ciò che caratterizza il fenomeno della mutualità è la sua volontarietà e l’assenza del fine di lucro.

Da tale definizione appare chiaro che il termine mutualità non è usato in senso proprio quando lo si adopera per designare gli enti e le organizzazioni pubbliche non basati sul carattere volontario dell’adesione, ma su un elemento coercitivo, connesso particolarmente all’obbligatorietà delle contribuzioni da parte della collettività o delle categorie economiche destinatarie delle loro prestazioni assistenziali”⁵⁰.

Ma il termine mutualità, come abbiamo detto, è un termine ostico non solo perché più realtà possono essere caratterizzate dallo scopo mutualistico, e non solo le cooperative, ma anche perché in riferimento alla cooperativa, il concetto di mutualità, carente di una propria definizione, costituisce fonte di diverse obiezioni ed opinioni.

In Italia, in prima battuta, con il termine mutualità, voce ancora non facente parte di nessuna normativa di riferimento, all’inizio si intendeva il socio facente parte della cooperativa, che fruiva e godeva dei <<servizi>> che la cooperativa offriva ai suoi soci⁵¹.

Nel periodo segnato dal fascismo invece, la nozione di mutualità si riferisce al socio a cui la cooperativa rende e gestisce dei <<servizi>>⁵².

Successivamente, dopo il codice civile del 1942, sorgono i problemi, opinioni contrastanti, che vanno semplicemente a dar prova del fatto che il termine in questione è fonte di equivocità, portatore di una molteplicità di significati diversi.

Da qui, molti iniziarono a considerare il concetto della mutualità un concetto vuoto, inconsistente, e la società cooperativa una organizzazione non dissimile dalle altre

⁴⁹ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p. 130

⁵⁰ Si veda <https://www.treccani.it/enciclopedia/mutualita/>

⁵¹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁵² BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

società.

Questa corrente di pensiero è ancora in vita, seppur in maniera velata, ma esistono correnti di pensiero avverse.

Esistono diversi tipi di mutualità, una mutualità interna, ovvero il servizio al socio, una mutualità esterna, i servizi resi ai terzi, soggetti esterni ed estranei alla cooperativa, che intraprendono rapporti di affari con la società⁵³.

Posteriormente alla legge n.59 del 1992, si parla di mutualità di sistema, in relazione ai fondi mutualistici, si parla di mutualità mediata, rispettivamente ai servizi che la cooperativa rende ai componenti di una persona giuridica facente parte della società; si parla di mutualità di gruppo in relazione alle cooperative holding controllanti un gruppo di società lucrative⁵⁴.

Nonostante i tempi bui attraversati, poi superati, si è arrivati alla esplicita affermazione della mutualità come carattere identitario e distintivo della società cooperativa, una sorta di passaporto attraverso cui riconoscere e identificare la cooperativa.

La mutualità, costituisce un obiettivo, che una volta prefissato e concretizzato, risulta essere parte vitale e fondamentale della cooperativa⁵⁵.

Individuiamo le norme di riferimento, la prima che passa sotto la lente di ingrandimento è l'articolo 2515 c.c., lo stesso stabilisce che non può essere definita "società cooperativa", quella società che non persegue lo scopo mutualistico; altra disposizione che possiamo ad analizzare è l'articolo 2545-septiesdecies, disposizione che legittima le autorità di vigilanza a sciogliere tutte quelle società cooperative che non si impegnano e non inseguono lo scopo mutualistico⁵⁶.

Passando in rassegna l'articolo 2545 c.c., disposizione che richiede espressamente agli amministratori e ai sindaci di indicare in maniera dettagliata i <<*criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico*>>^{57,58}, disposizione valevole anche per le cooperative di credito, ex art 150-bis del T.U.B.

Avendo chiarito che esiste una mutualità interna, ovverosia tutti quei servizi resi ai soci operatori, sorge la domanda di come si realizza questa gestione di servizio reso

⁵³ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁵⁴ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p. 131

⁵⁵ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁵⁶ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁵⁷ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p.134

⁵⁸ Si veda art. 2545 c.c.

al socio.

Il cosiddetto rapporto di scambio, rapporto ulteriore rispetto al vincolo sociale, costituisce un “do ut des” fra socio e cooperativa, uno scambio di prestazioni che varia a seconda del tipo di cooperativa⁵⁹.

I soci offrono prestazioni alla cooperativa e in cambio ottengono il “vantaggio mutualistico”, che costituisce la ricompensa delle prestazioni rese dai soci.

La normativa di riferimento vive negli articoli 2521 c.c. n.8 e 2545-sexies.

Il primo articolo menzionato stabilisce che l’atto costitutivo deve puntualizzare <<le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni>>⁶⁰; il secondo articolo, stabilisce invece che <<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>>⁶¹.

Il ristorno costituisce il premio che viene consegnato al socio, come infatti stabilisce Colombo, il quale affermava che “si intende per mutualità non la mancanza di lucro, bensì come un determinato modo di essere dell’impresa: essa consiste in ciò che il lucro dell’imprenditore si realizza a carico delle stesse persone che fanno parte delle società ed alle quali viene redistribuito”⁶².

Lo scopo mutualistico equivale allo scopo di lucro?

Un tema che ha sempre, dal 1942 ai giorni nostri, destato scalpore e portato alla luce diversi orientamenti di pensiero.

Se da un lato, reduci della scuola di Pantaleoni, ci sono i negazionisti a sostenere la assoluta corrispondenza fra mutualità e lucro, dall’altro ci sono fautori di un diverso e avverso pensiero, coloro che ritengono ci sia assoluta distinzione fra i due concetti.

⁵⁹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁶⁰ Così art. 2521 c.c.

⁶¹ Art. 2545-sexies

⁶² Così COLOMBO G.E., 2011, p 300

I “Pantaleoniani”, definendoli così, sostenevano che le cooperative, come tutte le altre imprese presenti sul mercato, vivono per guadagnare un profitto, poi diviso fra i membri della compagine sociale, il cosiddetto lucro oggettivo; i secondi invece affermano che il profitto costituisce in realtà una sorta di “restituzione” al socio, attraverso la disciplina dei ristorni, e che quindi non è possibile considerarlo un vero e proprio profitto⁶³.

Queste due correnti di pensiero opposto non vissero a lungo, prese infatti piede una corrente di pensiero “mista”, a sostegno del fatto che lo scopo mutualistico, con i suoi attributi e le sue qualità, costituisce una sottospecie dello scopo di lucro⁶⁴.

Il ristorno, a differenza dei dividendi, distribuiti fra i soci della compagine dopo il raggiungimento dell’utile, nasce dal superamento dell’intermediazione dell’impresa.

Ancora, il ristorno, non ha l’obiettivo di recuperare le ricchezze investite, ma ha l’obiettivo primario e unico di soddisfare il socio della cooperativa in maniera più benefica e favorevole della soddisfazione che otterrebbe sul mercato in condizioni normali.

Tutto ciò è concesso solo a patto che i privilegi che concede lo scopo mutualistico non oltrepassino i dividendi⁶⁵.

Non si può parlare di mutualità senza parlare anche di altri due concetti, connessi e collegati, quali la democrazia e la solidarietà; la cooperativa, lo abbiamo documentato, dalla primitiva, la “Rochdale Pioneers Society”, nasce per portare benefici al socio e alla sua famiglia, soddisfacendo i bisogni del socio cooperatore e della sua famiglia.

Tutti i soci cooperatori sono eguali e godono degli stessi diritti, vige la parità di trattamento ma solo relativamente al rapporto di scambio⁶⁶.

Questo non vuol dire che tutti i soci cooperatori vengono trattati ugualmente, ma semplicemente che in condizioni analoghe di luogo e tempo una stessa prestazione mutualistica non può essere concessa in maniera più favorevole a un socio rispetto ad un altro socio⁶⁷.

Solamente per quanto riguarda il socio in prova esiste qualche deroga, l’articolo 2527 c.c. infatti al terzo comma stabilisce << *l’atto costitutivo può prevedere,*

⁶³ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁶⁴ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p.155

⁶⁵ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁶⁶ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁶⁷ Così BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, p.159

determinandone i diritti e gli obblighi, l'ammissione del nuovo socio cooperatore in una categoria speciale in ragione dell'interesse alla sua formazione ovvero del suo inserimento nell'impresa>>⁶⁸.

L'articolo legittima esplicitamente la possibilità di trattamenti diversi relativamente alla disciplina dei ristorni, per il socio in prova.

Alla parità di trattamento, alla democrazia, alla cosiddetta “porta aperta”, si aggiungono altre appendici, quali il “voto per testa”, principio che viene rispettato dimostrando che i soci sono confinati e limitati nel detenere le partecipazioni, così da non incorrere in eventuali oligarchie o regie da parte di pochi soci⁶⁹.

Ancora, nelle cooperative si prevede anche la costituzione di assemblee separate, in maniera tale da permettere a tutti i soci di partecipare attivamente alla vita sociale.

Dalla “porta aperta” invece nasce il corollario del “capitale variabile”, aspetto fondamentale della cooperativa, tanto è vero che l'articolo 2511 c.c. lo pone allo stesso livello dello scopo mutualistico⁷⁰.

Da questo corollario discende che è assolutamente nulla qualsiasi clausola che stabilisca un tetto massimo di capitale, mentre rientra nella legalità qualsiasi clausola che fissi un tetto minimo di capitale, avviene ad esempio, non di rado, nelle cooperative bancarie, dove è la stessa legge a volerlo⁷¹.

5. Quando una cooperativa può essere definita a “mutualità prevalente”

Oggi le società cooperative per poter godere e beneficiare dei vantaggi fiscali, oltre a possedere l'iscrizione presso l'Albo apposito, Albo nazionale tenuto presso il Ministero dello Sviluppo economico, oltre ad essere iscritte nell'apposita sezione prevista per le cooperative, devono anche rispettare una ulteriore condizione, il loro lavoro deve basarsi in maniera prevalente sul lavoro dei soci⁷².

Tutte le altre operazioni effettuate con i terzi, devono essere solo accessorie, rispetto alle operazioni effettuate dai soci.

Il sopracitato requisito della mutualità prevalente, il cui articolo di riferimento è l'articolo 223 duodecies, il sesto comma stabilisce infatti << *Le disposizioni fiscali di*

⁶⁸ Si veda art. 2527 c.c.

⁶⁹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁷⁰ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁷¹ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁷² BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente>>⁷³.

Risulta fino ad adesso chiaro che debba sussistere questo requisito, ma allora vediamo come viene effettuato il controllo circa la sua sussistenza.

La verifica prima della riforma del 2003 consisteva in controllare il semplice “parametro” numerico relativo all’ammontare di scambi con terzi e soci.

Con l’avvento della riforma del 2003, ci sono state delle novità, in quanto oggi la verifica consiste in dettagliati e propri canoni di calcolo⁷⁴.

In prima battuta, bisogna soffermarsi sull’articolo 2512 c.c. ai sensi del quale <<*sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:*

- 1. 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;*
- 2. 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;*
- 3. 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci>>⁷⁵.*

Oltre l’analisi dell’articolo 2512 c.c. è importante in maniera più pregnante analizzare l’articolo immediatamente successivo, l’articolo 2513 c.c., che passa in rassegna tutti i canoni di calcolo per verificare la sussistenza della mutualità prevalente.

Ai sensi dell’articolo 2513 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:*

- 1. 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 c.c., primo comma, punto A1;*
- 2. b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425 c.c., primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;*

⁷³ Si veda art. 223 duodecies c.c.

⁷⁴ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p.161

⁷⁵ Si veda art. 2512 c.c.

3. 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 c.c., primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425 c.c., primo comma, punto B6.*

Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti>>⁷⁶.

Per quanto riguarda le cooperative agricole, l'ultimo comma dell'articolo 2513 c.c. stabilisce <<*nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti*⁷⁷>>.

Ciò non vale però per le cooperative agricole di conduzione dei terreni, per le medesime varranno le norme relative alle cooperative di produzione e lavoro⁷⁸.

Relativamente alle società cooperative miste invece, caratterizzate dalla presenza di differenti varietà di scambi mutualistici, bisognerà fare affidamento alla media ponderata dei numeri ottenuti dai calcoli effettuati rispettando i canoni richiesti dagli articoli precedentemente menzionati e analizzati in relazione alle distinte specie di cooperative⁷⁹.

Il tutto dovrà essere documentato sia nel bilancio che nella nota integrativa e in aggiunta ai sensi dell'articolo 2545-sexies <<*le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche*>>⁸⁰.

Tuttavia, esistono casi in cui rispettare questi canoni può risultare effettivamente arduo e proprio per questo motivo corrono ai ripari dei regimi derogatori; l'articolo 111-undecies stabilisce infatti <<*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*

⁷⁶ Si veda art. 2513 c.c.

⁷⁷ Si veda art. 2513 c.c.

⁷⁸ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p.162

⁷⁹ BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

⁸⁰ Si veda art. 2545-sexies c.c.

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>>⁸¹.

Il Ministero dello Sviluppo economico ha previsto vari criteri derogatori per alcune specifiche tipologie di cooperative. Vediamole.

“Le cooperative di lavoro obbligate per legge o in virtù di contratti collettivi ad assumere unità lavorative non socie, le cooperative per la produzione e distribuzione dell’energia elettrica, le cooperative agricole, gli enti di formazione in forma cooperativa, le cooperative per il commercio equo e solidale, le cooperative finanziarie, le cooperative giornalistiche, le cooperative di consumo operanti nei territori montani, le cooperative di editori che gestiscono agenzie giornalistiche”⁸².

Oltre a tali deroghe garantite dal Ministero, esistono deroghe previste espressamente per legge. Per quanto riguarda le banche di credito cooperativo vengono viste come cooperative a mutualità prevalente, ai sensi della disposizione transitoria ex art 223-terdecies, se rispettano la normativa delle loro leggi speciali di riferimento.

Deroghe sono previste ancora per le cooperative sociali, ex art 111-septies disp. trans. e lo stesso è valevole per i consorzi agrari⁸³.

Come si perde la mutualità prevalente?

L’articolo 2545-octies c.c. stabilisce <<La cooperativa perde la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente quando, per due esercizi consecutivi, non rispetti la condizione di prevalenza, di cui all'articolo 2513 c.c., ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'articolo 2514 c.c..

In questo caso, sentito il parere del revisore esterno, ove presente, gli amministratori devono redigere un apposito bilancio, da notificare entro sessanta giorni dalla approvazione al Ministero delle attività produttive, al fine di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili. Il bilancio deve essere verificato senza rilievi da una società di revisione. Qualora la cooperativa abbia perso la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente per il mancato rispetto della condizione di prevalenza di cui all'articolo 2513, l'obbligo di cui al secondo comma si applica soltanto nel caso in cui la cooperativa medesima modifichi le

⁸¹ Si veda art. 111-undecies c.c.

⁸² Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p.164-165

⁸³ BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

previsioni statutarie di cui all'articolo 2514 o abbia emesso strumenti finanziari.

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.

Lo stesso obbligo sussiste per la cooperativa nel caso in cui le risultanze contabili relative al primo anno successivo alla perdita della detta qualifica evidenzino il rientro nei parametri della mutualità prevalente.

In seguito alle predette segnalazioni, l'amministrazione presso la quale è tenuto l'albo delle società cooperative provvede alla variazione della sezione di iscrizione all'albo medesimo senza alcun ulteriore onere istruttorio.

L'omessa o ritardata comunicazione della perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente è segnalata all'amministrazione finanziaria e comporta l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove eventuali obbligazioni contrattuali⁸⁴.

Le situazioni consequenziali sono differenti se la perdita è imputabile alla società per volontà o involontarietà.

Vediamo la prima situazione, per volontà: gli amministratori dovranno redigere un bilancio straordinario testimone del vero valore del patrimonio considerando l'avviamento e i possibili plusvalori delle varie poste⁸⁵.

Il bilancio viene accostato anche dalla redazione di un parere da parte del revisore esterno, deve contestualmente essere approvato e certificato e poi comunicato senza indugio al Ministero dello Sviluppo economico.

Questo obbligo è valevole anche nel caso in cui la perdita sia avvenuta involontariamente, se sono stati emessi strumenti finanziari.

6. Il trattamento fiscale delle società cooperative: un quadro generale

La materia del trattamento fiscale di cui godono le società cooperative è caratterizzata

⁸⁴ Si veda art. 2545-octies c.c.

⁸⁵ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p.170

dall'essere costellata da un gruppo di norme per cui c'è bisogno di impegno per poter comprendere al meglio la tassazione o la mancata tassazione che subiscono i redditi di questi peculiari organismi cooperativi.

Complessivamente parlando, le società cooperative residenti in territorio italiano, realizzano attività d'impresa soggetta ad IRES⁸⁶.

Le società cooperative per l'appunto producono reddito complessivo netto adducendo al risultato di esercizio (utile o perdita di bilancio) le variazioni fiscali (rettifiche in aumento/diminuzione dei costi e dei ricavi dell'esercizio) e sono sottoposte in generale alle altre regole e adempimenti formali previsti per i soggetti passivi dell'imposta sulle società⁸⁷.

Le società cooperative godono di questo trattamento fiscale più favorevole e varie sono le norme che, al fine di salvaguardare, favorire e sostenere lo scopo mutualistico, affibbiando a tali enti varie privilegi ed esenzioni di natura fiscale rispetto alla normale disciplina prevista per i soggetti passivi IRES⁸⁸.

“La normativa di riferimento per i trattamenti fiscali a carattere agevolatorio e derogatorio della disciplina IRES per le società cooperative, sono:

- D.P.R. n. 601 del 1973, artt. 10–14 (agevolazioni II.DD.);
- L. n. 904 del 1977 (detassazione utili accantonati a riserva indivisibile);
- D.L. n. 63 del 2002 (somme destinate a riserva legale, regime degli interessi su prestiti, etc.);
- L. n. 311 del 2004, art. 1, co. 460-469 (Finanziaria 2005.: regole minime di tassazione, esclusioni, etc.)”⁸⁹.

6.1 Il trattamento fiscale di cui godono le cooperative a mutualità prevalente

Il trattamento fiscale relativo alle cooperative a mutualità prevalente va distinto da quello per le cooperative a mutualità non prevalente; per le prime il vantaggio è di gran lunga maggiore rispetto a quello di cui godono le seconde.

Questo perché c'è un diretto obiettivo del Legislatore a voler stimolare e incentivare la nascita di attività in forma cooperativa, e la ragione la si ritrova nell'articolo 223-

⁸⁶ VISCONTI A., *Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica*, 2010

⁸⁷ VISCONTI A., *Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica*, 2010

⁸⁸ BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

⁸⁹ VISCONTI A., *Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica*, 2010

duodecies delle disposizioni di attuazione c.c., il quale stabilisce: <<le agevolazioni fiscali previste da legge speciali, si applicano solo alle società cooperative a mutualità prevalente>>⁹⁰.

Secondo il codice civile, una società cooperativa è a mutualità prevalente quando << 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;

2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;

3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci. Le società cooperative a mutualità prevalente si iscrivono in un apposito albo, presso il quale depositano annualmente i propri bilanci>>⁹¹.

Ancora l'articolo 2514 del c.c. stabilisce che << Le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti:

a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;

b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;

c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;

d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione>>⁹².

Ai sensi dell'articolo 10, L. n. 99 del 23.7.2009 << comunica periodicamente la sussistenza dei requisiti di mutualità all'apposito albo tenuto dal Ministero per lo sviluppo, pena il divieto semestrale di assumere obbligazioni contrattuali>>⁹³.

Soffermandoci sui requisiti per poter accedere allo stato di "società cooperativa a

⁹⁰ Vedi art. 223-duodecies disp.att.

⁹¹ Vedi art. 2512 c.c.

⁹² Vedi art. 2514 c.c.

⁹³ Vedi art. 10 L. n. 99 del 23.7.2009

mutualità prevalente”, bisognerà basarsi sull’art. 2513 c.c., ai sensi del quale <<gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza 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>>⁹⁴.

Una volta che tali requisiti sussistono, le disposizioni relative al trattamento fiscale agevolativo per le società cooperative a mutualità prevalente sono rappresentate dagli articoli 10 fino all’articolo 14 del DPR n. 601 del 1973.

Queste disposizioni stabiliscono pertanto:

ai sensi dell’articolo 11 << i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall’imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall’imposta locale sui redditi se l’ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all’ultimo comma, non è inferiore al cinquanta per cento dell’ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l’ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell’ammontare complessivo degli altri costi l’imposta sul reddito delle persone giuridiche e l’imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà>>⁹⁵;

è importante connettere questa disposizione con un’altra disposizione contenuta nell’articolo 1 legge 311 del 2004, 462esimo comma, che stabilisce << il reddito imponibile IRES va considerato al lordo dell’IRAP, eccetto che per le cooperative sociali escluse dal comma 463>>⁹⁶;

⁹⁴ Vedi art. 2513 c.c.

⁹⁵ Vedi art. 11 d.P.R. 601/1973

⁹⁶ Vedi art. 1 legge 311 del 2004 comma 462

ai sensi dell'articolo 10 del DPR 601/1973 in connessione con il 3° comma dell'articolo 2513 c.c. << *i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi. Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne.*

Queste cooperative sono esenti se i conferimenti dei soci superano il 50% del costo delle merci acquistate dalla o conferite alla cooperativa nonché quelli delle cooperative agricole e dei loro consorzi ma, in questo secondo caso, se i redditi derivano da allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci oppure se la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti conferiti alla o acquistati dalla cooperativa>>⁹⁷⁹⁸.

Un'altra disposizione agevolativa delle cooperative a mutualità prevalente è l'art. 12 della Legge n° 904 del 1977, i cui dettami stabiliscono << *non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi, le somme destinate a riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento>>⁹⁹.*

Incoraggiando l'autofinanziamento delle cooperative, la disposizione consente alle stesse di non pagare l'IRES sugli utili destinati a riserva indivisibile, a condizione però che nello statuto << sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento>>¹⁰⁰.

“La norma ha subito delle limitazioni con la Legge Finanziaria per il 2005 (Legge n° 311 del 2004, ai commi da 460 a 464 dell'art. 1°) e dalla manovra estiva 2008 (D.L. n° 112 del 2008, convertito in Legge n° 133 del 2008, al comma 27° dell'art. 82), queste leggi hanno affermato che per le cooperative a mutualità prevalente ed i loro consorzi iscritti all'Albo di cui all'art. 223-sexiesdecies disposizione di attuazione c.c.

⁹⁷ Vedi art. 10 del DPR 601/1973

⁹⁸ Vedi art. 2513 c.c.

⁹⁹ Si veda art. 12 l. 904/1977

¹⁰⁰ Si veda art. art. 12 l. 904/1977

ed anche se destinate a riserve indivisibili, concorra a formare il reddito imponibile IRES:

- la quota del 20% degli utili netti annuali delle cooperative agricole o della piccola pesca e dei loro consorzi;
- la quota del 55% degli utili netti annuali delle cooperative di consumo e dei loro consorzi;
- la quota del 30% degli utili netti annuali delle altre cooperative e dei loro consorzi”¹⁰¹.

6.2 Le cooperative sociali

Passando alle cooperative sociali ed i loro consorzi sono regolati dalla Legge n° 381 del 1991; sono però estromesse dalle limitate disposizioni agevolative di cui all’art. 12 della Legge 904/1977, per rispetto del comma 463 della Legge 311/2004.

Ai sensi del 4° comma dell’art. 11 della Legge n° 59 del 1992 ed ai sensi del 2° comma dell’art. 2545 – quater c.c. << *Le società cooperative e i loro consorzi, aderenti alle associazioni riconosciute di cui al primo periodo del comma 1, devono destinare alla costituzione e all'incremento di ciascun fondo costituito dalle associazioni cui aderiscono una quota degli utili annuali pari al 3%. Per gli enti cooperativi disciplinati dal regio decreto 26 agosto 1937, n. 1706, e successive modificazioni, la quota del 3% è calcolata sulla base degli utili al netto delle riserve obbligatorie*>>¹⁰². Precisando, l’articolo menziona il 3% degli utili netti annuali, però nel caso in cui la cooperativa fosse debitrice per finanziamento soci superiore a 50 milioni di euro, ai sensi del D.L. 112/2008, il 5%.

Procedendo oltre, l’articolo 2545-quater c.c. stabilisce <<*qualunque sia l'ammontare del fondo di riserva legale, deve essere a questo destinato almeno il trenta per cento degli utili netti annuali. 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*>>¹⁰³.

Pertanto sempre ai sensi dell’art.12 della Legge 904/1977, siffatta cifra è sempre deducibile dal reddito imponibile IRES, infatti l’articolo 6 l. 112/2002 al primo comma stabilisce <<*le somme di cui all'art. 3, comma 2, lettera b), della legge 3 aprile 2001,*

¹⁰¹ VISCONTI A., Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica, 2010

¹⁰² Si veda art. 11 l. 59/1992

¹⁰³ Si veda art. 2545-quater c.c.

n. 142, e all'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, destinate ad aumento del capitale sociale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta dei soci. Le stesse somme, se imponibili al momento della loro attribuzione, sono soggette ad imposta secondo la disciplina dell'art. 7, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 59.

Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001>>¹⁰⁴.

“Concorrono a formare la base imponibile IRES delle cooperative:

- le percentuali di utili soggette a tassazione obbligatoria a seconda del tipo di coop. (0 - sociali; 20% - agricole; 30% - altre; 55% - di consumo);
- il saldo delle variazioni in aumento e in diminuzione derivanti dall'applicazione delle regole di cui al d.P.R. 917/86 (c.d. TUIR) in materia di IRES, art. 73 e ss.;
- la quota parte di utili eccedente le predette soglie, eventualmente non destinata a riserve indivisibili o ad aumento gratuito del cap. soc., nel rispetto però degli obblighi di accantonamento minimo del 30%, ex 2545 quater c.c. (C.M. n. 34/E del 15.7.05)”¹⁰⁵.

Risulta importante analizzare anche altri due articoli, relativi alla deducibilità dal reddito imponibile IRES in riferimento a quelle somme che sono indirizzate all'aumento gratuito del capitale sociale, solo per le cooperative a mutualità prevalente e i suoi consorzi, il terzo comma dell'art. 7 l. 59/1992 afferma << *la quota di utili destinata ad aumento del capitale sociale, nei limiti di cui al comma 1, non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette; il rimborso del capitale è soggetto a imposta, ai sensi del settimo comma dell'articolo 20 del D.L. 8 aprile 1974, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 giugno 1974, n.216, e successive modificazioni, a carico dei soli soci nel periodo di imposta in cui il rimborso viene effettuato fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni*>>¹⁰⁶.

Ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 1577 del 1947 << *gli atti e i documenti occorrenti per l'attuazione del presente decreto sono esenti da imposta di registro o da tassa di*

¹⁰⁴ Vedi art. 6 l. 112/2002

¹⁰⁵ VISCONTI A., Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica, 2010

¹⁰⁶ Vedi art. 7 l. 59/1992

bollo>>¹⁰⁷.

Passando in rassegna la disciplina delle cooperative sociali, secondo l'art. 1 della l. n. 381/91 << *1. 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, incluse le attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a), b), c), d), l), e p), del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106; (lettera così modificata dall'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 122 del 2017).

b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

2. Si applicano alle cooperative sociali, in quanto compatibili con la presente legge, le norme relative al settore in cui le cooperative stesse operano.

3. La denominazione sociale, comunque formata, deve contenere l'indicazione di «cooperativa sociale>>¹⁰⁸.

Le cooperative godono di completa esenzione dall'IRES, infatti ai sensi dell'articolo 11 d.P.R. 601/73 << *i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà>>¹⁰⁹.*

La completa esenzione IRES di cui godono le cooperative, è stata anche riaffermata con la risoluzione n.80 25 marzo 2009, da parte dell'Agenzia delle Entrate, a condizione però << *si tratta di un'agevolazione che può essere applicata solo in*

¹⁰⁷ Vedi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 1577/1947

¹⁰⁸ Vedi art. 1 l. n. 381/91

¹⁰⁹ Vedi art. 11 d.P.R. 601/73

presenza di determinate condizioni:

1. la cooperativa sociale deve essere anche una cooperativa di produzione e lavoro.

La cooperativa sociale può beneficiare dell'esenzione in esame a condizione che rientri anche tra quelle di produzione e lavoro, ossia tra le "cooperative nelle quali il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci" (cfr. legge 3 aprile 2001, n. 142).

2. Le retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci non devono essere inferiori al 50% degli altri costi sostenuti dalla cooperativa, diversi dai costi per l'acquisto di materie prime e sussidiarie.

In concreto, per verificare se la cooperativa ha diritto all'agevolazione è necessario estrapolare dal conto economico i costi relativi agli acquisti di materie prime e sussidiarie e confrontare ciò che resta con l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci>>¹¹⁰.

Passiamo in rassegna le altre facilitazioni a livello fiscale, ai sensi dell'art. 7 della l. 381/91 << ai trasferimenti di beni per successione o donazione a favore delle cooperative sociali si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.637. Le cooperative sociali godono della riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale>>¹¹¹.

Passiamo ora al trattamento fiscale di cui beneficiano le società cooperative a mutualità non prevalente.

6.3 Il trattamento fiscale relativo alle cooperative non a mutualità prevalente

Già ci si è soffermati su quali siano le differenze fra una cooperativa a mutualità prevalente e una società cooperativa che non è invece caratterizzata da mutualità prevalente.

Le società non dotate di mutualità prevalente, sono quelle che non onorano le prerogative di prevalenza ex art. 2512 e ex art. 2513 c.c..

¹¹⁰ Vedi risoluzione n.80, 25 marzo 2009

¹¹¹ Vedi art. dell'art. 7 della L. 381/91

Non possiamo definirli organismi fortunati, in quanto non godono di agevolazioni, esenzioni di cui invece usufruiscono gli organismi cooperativi a mutualità prevalente sia quando si parla di imposte dirette che indirette¹¹².

Ai sensi dell'art. 1 comma 464 della Legge n. 311/2004: *<< a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente l'applicabilità dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è limitata alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto. Per le società cooperative di consumo e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente la quota di cui al periodo precedente è stabilita nella misura del 23 per cento>>*¹¹³.

6.4 Trattamento fiscale sugli interessi dei soci in caso di prestiti erogati a favore della cooperativa

Passiamo adesso al setaccio il trattamento fiscale degli interessi percepiti dai soci di una cooperativa sui prestiti erogati alla stessa.

Ai sensi dell'art. 82, al comma 27, D.L. n. 112 del 2008, convertito in l. n. 133 del 2008 *<< sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'articolo 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>>*¹¹⁴.

Solamente però se la cooperativa faccia parte delle categorie della micro o piccola impresa secondo quanto stabilito dalla Raccomandazione CE n° 361 del 2003; ovvero sia *<<deve detenere meno di 50 dipendenti, o un fatturato inferiore a 10 milioni di euro o un totale dello Stato Patrimoniale inferiore a 10 milioni di euro, o non sia controllata da imprese con dimensioni maggiori di queste>>*¹¹⁵.

Questi interessi, secondo l'articolo 1 l. 311/2004 al comma 465 *<<gli interessi sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e loro consorzi alle*

¹¹² risoluzione n.80 25 marzo 2009, da parte dell'Agenzia delle Entrate

¹¹³ Vedi art. 1 comma 464 l. n. 311/2004

¹¹⁴ Vedi art. 82, co. 27, D.L. n. 112 del 2008

¹¹⁵ Si veda raccomandazione CE n° 361/2003

*condizioni previste dall'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, sono indeducibili per la parte che supera l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90 per cento*¹¹⁶. Per quanto riguarda l'Irap invece, tali interessi non “interessano” siffatta imposta, indi per cui sono indeducibili ai suoi fini¹¹⁷.

7. La vigilanza amministrativa e il controllo giudiziario

Abbiamo già detto che le società cooperative, subiscono dei controlli, ulteriori ai controlli che già di norma esistono, (quali il controllo effettuato da parte dei sindaci, dei revisori e del tribunale ai sensi dell'articolo 2409 c.c.) che vengo effettuati da enti che sono esterni alla società¹¹⁸.

L'esistenza di tali controlli ulteriori risiede nella ragione per cui, essendo le cooperative esposte ad agevolazioni fiscali non di poco conto, è giusto che le stesse siano sottoposte a dei controlli, per poter appurare che le agevolazioni che gli vengono concesse, gli sono concesse giustamente e legalmente, in modo tale da non falsare il gioco della concorrenza sul mercato¹¹⁹.

Questi controlli non sono una esclusività del nostro ordinamento ma anzi, l'ordinamento italiano è stato “contagiato” dagli ordinamenti tedesco e inglese.

Negli altri ordinamenti addirittura, questi controlli esistono e vengono effettuati anche per le cooperative che non godono di nessun trattamento fiscale agevolato.

Oltre al controllo effettuato dallo Stato, attualmente si affiancano anche controlli che vengono effettuati da associazioni di rappresentanza¹²⁰.

Gli scopi dei controlli in questione mirano anche a verificare che gli obiettivi della mutualità siano mantenuti.

“La normativa di riferimento mentre prima si rinveniva nella Legge Basevi, oggi si rinviene nel D.Lgs. 220/2002, che ha subito modifiche dalla n. 99/2009 e dall'articolo 23 del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, ove viene statuito come questa funzione sia affidata al Ministero dello Sviluppo economico salvo per le banche popolari, le

¹¹⁶ 1 l. 311/2004 al comma 465

¹¹⁷ VISCONTI A., Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica, 2010

¹¹⁸ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹¹⁹ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹²⁰ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

cooperative di assicurazione, i consorzi agrari, le cooperative edilizie a contributo erariale, le cooperative con sede nelle regioni a statuto speciale per le quali la vigilanza spetta a soggetti diversi.

I controlli si diramano in controlli ordinari e controlli straordinari; mentre i controlli di revisione ordinaria vengono effettuati secondo un ritmo cadenzato, ovverosia ogni due anni almeno, per i controlli di revisione straordinaria invece, affidati al Ministero dello Sviluppo economico, non c'è un ritmo previsto, bensì si ricorre agli stessi ogni qualvolta è ritenuto necessario.

Se le cooperative però fanno parte delle associazioni di rappresentanza, i controlli di revisione vengono svolti dagli organismi di rappresentanza.

Ci sono inoltre altri organismi fondamentali, quali la Commissione centrale e il Comitato centrale, agli stessi sono affidate unicamente mansioni di tipo consultivo e di studio¹²¹.

Bisogna ora soffermarsi su quali cooperative sono interessate dalla vigilanza.

Ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 220/2002 << *La vigilanza su tutte le forme di società cooperative e loro consorzi, gruppi cooperativi ex articolo 5, comma 1, lettera f), legge 3 ottobre 2001, n. 366, società di mutuo soccorso ed enti mutualistici di cui all'articolo 2512 del codice civile, consorzi agrari e piccole società cooperative, di seguito denominati enti cooperativi, è attribuita al Ministero delle attività produttive, di seguito denominato Ministero, che la esercita mediante revisioni cooperative ed ispezioni straordinarie come disciplinate dal presente decreto. La vigilanza di cui al comma 1 è finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici. Tale accertamento è riservato, in via amministrativa, al Ministero anche in occasione di interventi ispettivi di altre amministrazioni pubbliche. I modelli di verbale di revisione cooperativa e di ispezione straordinaria sono approvati con decreto del Ministro delle attività produttive, di seguito denominato Ministro*>>¹²².

Ancora, bisogna differenziare le banche popolari dalle banche di credito cooperativo, in quanto per le banche popolari la vigilanza appartiene alla Banca d'Italia, però comunque le stesse sono sottoposte alla vigilanza da parte del Ministero dello Sviluppo economico¹²³.

¹²¹ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹²² Vedi art. 1 d.lgs. 220/2002

¹²³ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

La vigilanza svolta dalla Banca d'Italia consiste nel “controllo sull'impresa bancaria, quindi controlla che siano rispettate le regole sull'adeguatezza patrimoniale, di ambito territoriale di impresa, delle norme relative all'organizzazione societaria”¹²⁴.

Il controllo effettuato dal Ministero invece, consiste “nell'accertamento dei requisiti mutualistici, il rispetto delle disposizioni riguardanti la relazione degli amministratori sulla gestione mutualistica, i rapporti mutualistici con i soci, la contribuzione ai fondi mutualistici, il funzionamento degli organi sociali”¹²⁵.

La Banca d'Italia risulta ancora affidataria della vigilanza anche per gli intermediari finanziari, ovverosia le cooperative finanziarie, secondo quanto detta l'articolo 5 del T.U.B.; per le cooperative di assicurazione invece la vigilanza spetta all'I.S.VA.P., Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni Private e di Interesse Collettivo, la vigilanza consiste in un puro e semplice controllo tecnico.

Per quanto riguarda le cooperative edilizie di abitazione, la vigilanza spetta sempre al Ministero, ma le cose cambiano quando si parla delle cooperative edilizie di abitazione a contributo erariale; le stesse sono infatti sottoposte alla vigilanza da parte del Ministero dei Lavori pubblici, che ha poteri non indifferenti, può infatti sciogliere il Consiglio di amministrazione e nominare un commissario¹²⁶.

Soffermandoci sui poteri che spettano in maniera distinta al Ministero e quelli che spettano ai Lavori pubblici, il Ministero vigila sul rispetto dei principi mutualistici, mentre invece i Lavori pubblici verificano i rapporti fra socio e cooperativa e l'agevolazione.

Passiamo ai consorzi agrari e la relativa Federazione, la vigilanza è affidata al Ministero dell'Agricoltura e Foreste (Ministero per le risorse agricole e forestali), che ha sia la facoltà di sciogliere il Consiglio di amministrazione e nominare il commissario, ma inoltre ha il potere di “interrompere l'esecuzione delle delibere e degli atti ritenuti illegittimi o contrari all'interesse pubblico”¹²⁷.

Ai sensi dei dettami dell'articolo 117 della Costituzione, le regioni a statuto speciale hanno la possibilità di decidere relativamente alla spettanza della vigilanza, però

¹²⁴ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 458

¹²⁵ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 458

¹²⁶ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹²⁷ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 460

unicamente se nello statuto è presente” una competenza esclusiva o concorrente con lo Stato in materia di cooperazione”¹²⁸.

Le revisioni ordinarie vengono effettuate ogni biennio, esiste poi la revisione ordinaria annuale che viene svolta per quelle società cooperative e quei consorzi i cui fatturati arrivino a ventun milioni di euro ovvero posseggano partecipazioni di controllo in s.p.a e in s.r.l. o abbiano riserve indivisibili eccedenti i due milioni di euro¹²⁹.

Ai sensi delle disposizioni contenute nell’articolo 4 del D.Lgs. 220/2002, la revisione ordinaria consiste << *la revisione cooperativa è finalizzata a:*

a) fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale;

b) accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, la 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.

2. Il revisore accerta altresì la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.

3. Il revisore verifica l'eventuale esistenza del regolamento interno adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, e accerta la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso>>¹³⁰.

Contestualmente alle revisioni, potrebbero sorgere delle irregolarità sanabili o insanabili, l’articolo di riferimento è l’articolo 5 del D.Lgs. 220/2002.

L’articolo in questione stabilisce << *le revisioni cooperative si concludono, per gli enti non associati, con un certificato di revisione rilasciato dagli Uffici territoriali del Governo e, nelle more dell'adozione del decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 15 maggio*

¹²⁸ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 460

¹²⁹ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 464

¹³⁰ Vedi art. 4 d.lgs. 220/2002

2001, n. 287, dalle Direzioni provinciali del lavoro, ovvero, per gli enti aderenti alle Associazioni, con una attestazione di revisione rilasciata dall'Associazione stessa.

I certificati o le attestazioni di revisione di cui al comma 1 sono rilasciati ove si siano conclusi senza rilievi di irregolarità gli accertamenti e le verifiche previste dall'articolo 4. Le Associazioni trasmettono tempestivamente una copia dell'attestazione di revisione, di cui al comma 1, agli Uffici territoriali del Governo, competenti per territorio, e, nelle more dell'adozione del decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 15 maggio 2001, n. 287, alle Direzioni provinciali del lavoro. Il revisore ha la facoltà di diffidare gli enti cooperativi ad eliminare le irregolarità sanabili, inviando contestualmente copia della diffida agli Uffici territoriali del Governo e, nelle more dell'adozione del decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 15 maggio 2001, n. 287, alle Direzioni provinciali del lavoro, ovvero, nel caso di enti cooperativi associati, anche alle Associazioni cui gli enti aderiscono. Alla scadenza del termine indicato nella diffida il revisore verifica l'avvenuta regolarizzazione con apposito accertamento.

Il revisore, qualora riscontri il permanere delle anomalie rilevate, trasmette il verbale di revisione, con la proposta di provvedimento, agli Uffici territoriali del Governo, e, nelle more dell'adozione del decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 15 maggio 2001, n. 287, alle Direzioni provinciali del lavoro.

Nel caso di revisione di enti cooperativi associati ovvero nel caso di revisione in convenzione ai sensi dell'articolo 7, comma 2, la trasmissione dei verbali di revisione agli uffici di cui al comma 5 avviene per il tramite delle Associazioni>>¹³¹.

Se sorgono delle irregolarità insanabili, il revisore invia il proprio verbale indicando anche la sanzione da irrogare.

Passando alle revisioni straordinarie, di cui già i caratteri essenziali sono stati sopra esplicitati, soffermiamoci sugli obiettivi delle stesse.

L'articolo 9 dello stesso decreto legislativo menzionato precedentemente, stabilisce << *le ispezioni straordinarie accertano: l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche; la sussistenza dei requisiti richiesti da leggi*

¹³¹ Vedi art. 5 d.lgs. 220/2002

generali e speciali per il godimento di agevolazioni tributarie, previdenziali e di altra natura; il regolare funzionamento amministrativo contabile dell'ente; l'esatta impostazione tecnica e il regolare svolgimento delle attività specifiche promosse o assunte dall'ente; la consistenza patrimoniale dell'ente e lo stato delle attività e delle passività; la correttezza dei rapporti istaurati con i soci lavoratori e l'effettiva rispondenza di tali rapporti rispetto al regolamento e alla contrattazione collettiva di settore od alle tariffe vigenti.

Il Ministero fissa, con proprio provvedimento, le modalità di esecuzione delle ispezioni e il modello del relativo verbale>>¹³².

Contestualmente alla fine della revisione, potranno anche qui sorgere delle eventuali irregolarità, e il Ministero emanerà i provvedimenti sanzionatori rispettivamente all'irregolarità riscontrata.

Quando risultano irregolarità insanabili, il Ministero ha il potere e la facoltà di irrogare sanzioni anche senza aver ricevuto precedentemente una "preventiva diffida"¹³³.

L'articolo 12 afferma << *il Ministero, sulla base delle risultanze emerse in sede di vigilanza, valutate le circostanze del caso, può adottare, i seguenti provvedimenti:*

- a) cancellazione dall'albo nazionale degli enti cooperativi ovvero, nelle more dell'adozione del decreto ministeriale di cui all'articolo 15, comma 3, cancellazione dal registro prefettizio e dallo schedario generale della cooperazione;*
- b) gestione commissariale, ai sensi dell'articolo 2543 del codice civile;*
- c) scioglimento per atto dell'autorità, ai sensi dell'articolo 2544 del codice civile;*
- d) sostituzione dei liquidatori, ai sensi dell'articolo 2545 del codice civile;*
- e) liquidazione coatta amministrativa, ai sensi dell'articolo 2540 del codice civile.*

I provvedimenti sanzionatori di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 1 sono adottati sentita la Commissione centrale per le cooperative.

Gli enti cooperativi che si sottraggono all'attività di vigilanza o non rispettano finalità mutualistiche sono cancellati, sentita la Commissione centrale per le cooperative, dall'albo nazionale degli enti cooperativi ovvero, nelle more dell'istituzione dello stesso, dal registro prefettizio e dallo schedario generale della cooperazione.

Agli enti cooperativi che commettono reiterate e gravi violazioni del regolamento di

¹³² Vedi art. 9 d.lgs. 220/2002

¹³³ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 466

cui all'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2543 del codice civile.

Per i consorzi agrari, i provvedimenti di cui al comma 1 sono adottati di concerto con il Ministero delle politiche agricole e forestali>>¹³⁴.

Le spese relative alle revisioni ordinarie costituiscono responsabilità delle cooperative, mentre le spese relative alle revisioni straordinarie saranno di responsabilità del Ministero dello Sviluppo economico.

L'articolo di riferimento per la gestione commissariale è l'articolo 2545-sexiesdecies, che stabilisce << *in caso di irregolare funzionamento delle società cooperative, l'autorità di vigilanza può revocare gli amministratori e i sindaci, e affidare la gestione della società ad un commissario, determinando i poteri e la durata. Ove l'importanza della società cooperativa lo richieda, l'autorità di vigilanza può nominare un vice commissario che collabora con il commissario e lo sostituisce in caso di impedimento.*

Al commissario possono essere conferiti per determinati atti anche i poteri dell'assemblea, ma le relative deliberazioni non sono valide senza l'approvazione dell'autorità di vigilanza.

Se l'autorità di vigilanza accerta irregolarità nelle procedure di ammissione dei nuovi soci, può diffidare la società cooperativa e, qualora non si adegui, assumere i provvedimenti di cui ai commi precedenti>>¹³⁵.

Ci sono anche altre tre casi aggiunti dal legislatore che portano alla gestione commissariale; il primo caso narrato dallo stesso articolo 2545-sexiesdecies, nella situazione in cui si verificano irregolarità nella fase del meccanismo di ammissione dei nuovi soci; il secondo caso narrato dall'articolo 11 al terzo comma, << *l'ente cooperativo che non richiede la certificazione del bilancio può essere sottoposto alla gestione commissariale di cui all'articolo 2543 del codice civile>>¹³⁶; l'ultimo caso narrato dall'articolo 12 al quarto comma << *agli enti cooperativi che commettono reiterate e gravi violazioni del regolamento di cui all'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2543 del codice**

¹³⁴ Vedi art. 12 d.lgs. 220/2002

¹³⁵ Vedi art. 2545-sexiesdecies

¹³⁶ Vedi art.11 d.lgs. 220/2002

civile>>¹³⁷.

Il commissariamento rimane nella discrezione del Ministero, e l'irrogazione della sanzione deve essere accompagnata da una motivazione e una diffida (il cui obiettivo è la restaurazione delle irregolarità) in modo da rendere edotti chi di dovere dei presupposti che ne stanno alla base.

Il commissario sostituisce l'organo amministrativo, ricoprendo una carica di pubblico ufficio.

Il commissario ha poteri confinati negli atti e contratti che fanno parte dell'oggetto di commissariamento, tutti quegli atti o contratti che non ne fanno parte, non sono di sua competenza¹³⁸.

Il commissario ha competenze relativamente agli atti di ordinaria amministrazione, ma ciò non vuol dire che non gli possano essere eventualmente delegati compiti di straordinaria amministrazione, ovviamente in questo ultimo caso c'è la necessità però del consenso del Ministero; nel caso in cui il commissario proceda a compiere atti di straordinaria amministrazione senza prima aver ricevuto il consenso, gli atti, se non ratificati, saranno considerati nulli o inesistenti¹³⁹.

L'articolo 2545-septiesdecies c.c. stabilisce *<<l'autorità di vigilanza, con provvedimento da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel registro delle imprese, può sciogliere le società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizione di raggiungere gli scopi per cui sono stati costituiti o che per due anni consecutivi non hanno depositato il bilancio di esercizio 2519 o non hanno compiuto atti di gestione>>*¹⁴⁰.

Anche il provvedimento di scioglimento della cooperativa, oltre ad essere idoneamente motivato deve essere accompagnato da diffida preventiva, preceduto da controlli e indagini effettuati da parte della vigilanza.

Di fronte al caso del mancato deposito del bilancio per due esercizi successivi però non c'è necessità di adempiere ad ispezioni o controlli.

Passiamo al controllo giudiziario, che costituisce l'ultimo tassello facente parte dei controlli che subiscono le società cooperative¹⁴¹.

¹³⁷ Vedi art. 12 d.lgs. 220/2002

¹³⁸ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹³⁹ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

¹⁴⁰ Vedi art. 2545-septiesdecies

¹⁴¹ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., 2014

L'articolo di riferimento è l'articolo 2545-quinquiesdecies del codice civile, ai sensi del quale *<< i fatti previsti dall'articolo 2409 c.c. possono essere denunciati al tribunale dai soci che siano titolari del decimo del capitale sociale ovvero da un decimo del numero complessivo dei soci, e, nelle società cooperative che hanno più di tremila soci, da un ventesimo dei soci.*

Il ricorso deve essere notificato a cura dei ricorrenti anche all'autorità di vigilanza.

Il tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori, i sindaci e l'autorità di vigilanza, dichiara improcedibile il ricorso se per i medesimi fatti sia stato già nominato un ispettore o un commissario dall'autorità di vigilanza.

L'autorità di vigilanza dispone la sospensione del procedimento dalla medesima iniziato se il tribunale per i medesimi fatti ha nominato un ispettore o un amministratore giudiziario>>¹⁴².

Relativamente ai quorum, è fondamentale connettere l'articolo 2545-quinquiesdecies c.c. con l'articolo 2409 c.c., che stabilisce all'ultimo comma *<< i provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, nonché, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, del pubblico ministero; in questi casi le spese per l'ispezione sono a carico della società>>¹⁴³, significando che anche gli organi in questione hanno la facoltà di proporre denuncia al tribunale per i provvedimenti ex art 2409 c.c..*

Ma quali sono queste situazioni denunciabili?

L'articolo 2409 c.c. stabilisce *<< se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale o, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il ventesimo del capitale sociale possono denunciare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione>>¹⁴⁴.*

Il controllo giudiziario interessa tutte le cooperative, sia le cooperative a mutualità prevalente che non a mutualità prevalente; sicuramente l'articolo 2409 c.c. non si

¹⁴² Vedi art. 2545-quinquiesdecies

¹⁴³ Vedi art. 2409 c.c.

¹⁴⁴ Vedi art. 2409 c.c.

applica alle banche di credito cooperativo e alle banche popolari, il cui controllo giudiziario è affidato alla Banca d'Italia, ai sensi dell'articolo 70 del testo unico bancario¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Così BONFANTE G., CUSA E., op. cit., p. 478

CAPITOLO II

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETA' COOPERATIVE

1. Il requisito della mutualità prevalente quale preconditione per l'accesso alle agevolazioni fiscali

Il requisito della mutualità prevalente affonda le sue radici nell'articolo 223-duodecies che stabilisce << *le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente*>>¹⁴⁶, il suddetto articolo può essere facilmente combinato con l'articolo 45 della Costituzione, in merito alla promozione, avvio, sostegno del fenomeno cooperativo.

L'articolo 45 stabilisce infatti << *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. La legge provvede alla tutela e allo sviluppo dell'artigianato*>>¹⁴⁷.

Altra disposizione nodale della mutualità è sicuramente l'articolo 14 del d.P.R. del 29 settembre 1973 numero 601, il quale stabilisce infatti che << *le agevolazioni previste in questo titolo (Agevolazioni per la cooperazione) 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.*

I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del decreto legislativo 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

¹⁴⁶ Si veda art. 223-duodecies c.c.

¹⁴⁷ Si veda art. 45 Cost.

finanziaria sentiti il Ministero del lavoro e gli altri organi di vigilanza>>¹⁴⁸.

L'articolo appena descritto deve però essere letto nell'ottica della riforma societaria, avvenuta nel 2001, tanto è vero che l'articolo 5 al comma 1 della legge delega n. 366/2001 menziona per l'appunto l'articolo 14.

L'articolo 5 della “delega al Governo per la riforma del diritto societario”, menziona i principi cardine della mutualità. << *1. La riforma della disciplina delle società cooperative di cui al titolo VI del libro V del codice civile e alla normativa connessa è ispirata ai principi generali previsti dall'articolo 2, in quanto compatibili, nonché ai seguenti principi generali:*

a) assicurare il perseguimento della funzione sociale delle cooperative, nonché dello scopo mutualistico da parte dei soci cooperatori;

b) definire la cooperazione costituzionalmente riconosciuta, con riferimento alle società che, in possesso dei requisiti richiamati dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, svolgono la propria attività prevalentemente in favore dei soci o che comunque si avvalgono, nello svolgimento della propria attività, prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci, e renderla riconoscibile da parte dei terzi;

c) disciplinare la cooperazione costituzionalmente riconosciuta, conformemente ai principi della disciplina vigente, favorendo il perseguimento dello scopo mutualistico e valorizzandone i relativi istituti;

d) favorire la partecipazione dei soci cooperatori alle deliberazioni assembleari e rafforzare gli strumenti di controllo interno sulla gestione;

e) riservare l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo alle società cooperative costituzionalmente riconosciute;

f) disciplinare la figura del gruppo cooperativo quale insieme formato da più società cooperative, anche appartenenti a differenti categorie, con la previsione che lo stesso, esercitando poteri ed emanando disposizioni vincolanti per le cooperative che ne fanno parte, configuri una gestione unitaria;

g) prevedere che alle società cooperative si applichino, in quanto compatibili con la disciplina loro specificamente dedicata, le norme dettate rispettivamente per la società per azioni e per la società a responsabilità limitata a seconda delle

¹⁴⁸ Così art. 14 d.P.R. n. 601/1973

caratteristiche dell'impresa cooperativa e della sua capacità di coinvolgere un elevato numero di soggetti.

2. 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 limiti alla distribuzione delle riserve, nonché il ristorno a favore dei soci cooperatori, riservando i più ampi spazi possibili all'autonomia statutaria;

b) prevedere, al fine di incentivare il ricorso al mercato dei capitali, salve in ogni caso la specificità dello scopo mutualistico e le riserve di attività previste dalle leggi vigenti, la possibilità, i limiti e le condizioni di emissione di strumenti finanziari, partecipativi e non partecipativi, dotati di diversi diritti patrimoniali e amministrativi; c) prevedere norme che favoriscano l'apertura della compagine sociale e la partecipazione dei soci alle deliberazioni assembleari, anche attraverso la valorizzazione delle assemblee separate e un ampliamento della possibilità di delegare l'esercizio del diritto di voto, sia pure nei limiti imposti dalla struttura della società cooperativa e dallo scopo mutualistico;

d) prevedere che gli statuti stabiliscano limiti al cumulo degli incarichi e alla rieleggibilità per gli amministratori, consentendo che gli stessi possano essere anche non soci;

e) consentire che la regola generale del voto capitaro possa subire deroghe in considerazione dell'interesse mutualistico del socio cooperatore e della natura del socio finanziatore;

f) prevedere la possibilità per le società cooperative di trasformarsi, con procedimenti semplificati, in società lucrative, fermo il disposto di cui all'articolo 17 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, concernente l'obbligo di devolvere il patrimonio in essere alla data di trasformazione, dedotti il capitale versato e rivalutato, ed i dividendi non ancora distribuiti, ai fondi mutualistici di cui

all'articolo 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59;

g) prevedere anche per le cooperative il controllo giudiziario disciplinato dall'articolo 2409 del codice civile, salvo quanto previsto dall'articolo 70, comma 7, del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

3. 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 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>>¹⁴⁹.

L'articolo 14 stabilisce al secondo comma che per poter godere delle agevolazioni fiscali bisogna anche rispettare le clausole mutualistiche previste <<dagli statuti nel periodo d'imposta e nei cinque precedenti>>¹⁵⁰.

Cosa sono queste clausole mutualistiche? Come già approfondito nel primo capitolo dell'elaborato, le clausole mutualistiche sono espresse nell'articolo 2514 del codice civile, il quale stabilisce << le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti:

- a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;*
- b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci operatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;*
- c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci operatori;*
- d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Le cooperative deliberano l'introduzione e la soppressione delle clausole di cui al comma precedente con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria>>¹⁵¹.*

Queste suddette clausole devono obbligatoriamente essere incluse e previste dagli

¹⁴⁹ Si veda art.5 D.L. n. 366/2001

¹⁵⁰ Si veda art.14 d.P.R. n. 601/1973

¹⁵¹ Così art. 2514 c.c.

statuti delle società cooperative, in quanto solo in questo modo la società risulterà essere dotata di scopo mutualistico e potrà così essere iscritta all'apposito Albo delle società cooperative, nell'apposita sezione alle stesse dedicata.

Le clausole ripercorrono e riprendono quelle clausole della Legge Basevi, che a sua volta aveva ripercorso quelle sull'imposta di registro del r.d. 23 dicembre 1923, n. 3269. I principi cardine sono "la limitazione dei dividendi, indivisibilità delle riserve e devoluzione patrimonio in caso di scioglimento"¹⁵².

Le fondamenta dell'articolo 14 sono essenzialmente due, il primo il rispetto pedissequo delle clausole mutualistiche, da monito per le cooperative che vogliono godere dei benefici fiscali, solo onorando le clausole non lucrative durante l'attività cooperativa, la società beneficerà del trattamento di favore; a cui si aggiungono: il divieto di aiuti di Stato e l'utilizzo fraudolento del mezzo cooperativo.

Riassumendo: si premierà solo la cooperativa che effettivamente rispetta le clausole della mutualità¹⁵³.

Ancora, l'articolo 223-sexiesdecies della disposizioni di attuazione per il codice civile menziona le prescrizioni dell'iscrizione all'apposito Albo, infatti << *entro il 30 giugno 2004, il Ministro delle attività produttive predispose un Albo delle società cooperative tenuto a cura del Ministero delle attività produttive, ove si iscrivono le cooperative a mutualità prevalente, e a tal fine consente di comunicare annualmente attraverso strumenti di comunicazione informatica le notizie di bilancio, anche ai fini della dimostrazione del possesso del requisito di cui all'articolo 2513 del codice, all'amministrazione presso la quale è tenuto l'albo.*

L'omessa comunicazione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove eventuali obbligazioni contrattuali. In una diversa sezione del medesimo Albo sono tenute ad iscriversi anche le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente>>¹⁵⁴.

Il D.M. del 23 giugno 2004 (pubblicato nella G.U. n. 162 del 13 luglio 2004) ad istituire l'albo delle società cooperative, nel rispetto di quanto disposto da parte dell'art. 223-sexiesdecies sopra citato, andando anche ad includere, nella premessa,

¹⁵² Si veda BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁵³ Si veda BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁵⁴ Così art. 223-sexiesdecies disp. att. c.c.

l'art. 15 del D.Lgs. n. 220/2002, ai sensi del quale << *1.E'istituito, a fini anagrafici e della fruizione dei benefici fiscali o di altra natura, l'Albo nazionale degli enti cooperativi, di seguito denominato Albo.*

2. L'Albo, tenuto presso gli Uffici territoriali del Governo, e, nelle more dell'adozione del decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 15 maggio 2001, n. 287, presso le Direzioni provinciali del lavoro, è articolato per provincia e sostituisce lo schedario generale della cooperazione e i registri prefettizi.

3. Le modalità di tenuta del predetto Albo e i rapporti con le Camere di commercio sono definiti con decreto del Ministro>>¹⁵⁵.

La norma in questione prevede l'istituzione del suddetto Albo nazionale degli enti cooperativi <<*a fini anagrafici e della fruizione dei benefici fiscali o di altra natura*>>¹⁵⁶, prevedendo tra l'altro che l'albo << *sostituisce lo schedario generale della cooperazione e i registri prefettizi*>>¹⁵⁷.

Relativamente a questi ultimi registri, anche qui l'iscrizione costituisce requisito poter godere del trattamento di favore¹⁵⁸.

Risulta importante combinare l'articolo precedentemente menzionato con l'articolo 11 della Legge Basevi, che afferma << *in caso di constatate gravi irregolarità, il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, entro un mese dal ricevimento del verbale, ha facoltà, valutate le circostanze del caso, di diffidare l'ente a provvedere alla regolarizzazione entro un termine stabilito.*

Ove l'ente non ottemperi entro il termine stabilito dalla diffida di cui al primo comma del presente articolo, il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale sentita la Commissione centrale, decreta la cancellazione dell'ente dal registro prefettizio e dallo schedario generale, nonché la sua decadenza da ogni beneficio di legge, qualora non concorrano motivi per i provvedimenti di cui al RDL 30 dicembre 1926, n. 2288, convertito nella legge 15 dicembre 1927, n. 2499, e al RDL 11 dicembre 1930, n. 1882, convertito nella legge 4 giugno 1931, n. 998, nonché agli articoli 2543, 2544, 2545 del Codice Civile.

¹⁵⁵ Si veda art. 15 d.lgs. n. 220/2002

¹⁵⁶ Si veda art. 15 d.lgs. n. 220/2002

¹⁵⁷ Si veda art. 15 d.lgs. n. 220/2002

¹⁵⁸ CONSIGLIO NAZIONALE NOTARIATO, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario, 2004*

I provvedimenti di cui al precedente comma, allorché si tratti di cooperative agricole, sono disposti dal Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, previa intesa con quello dell'Agricoltura e delle Foreste, e dove trattasi di cooperative di produzione, previa intesa con quello dell'Industria e Commercio>>¹⁵⁹.

Ancora per poter usufruire delle agevolazioni fiscali secondo l'articolo 2545-quater c.c. << 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>>¹⁶⁰. L'articolo 2514 c.c. alla lettera d) stabilisce ancora che la cooperativa dovrà osservare << 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>>¹⁶¹. Il mancato rispetto di tali principi comporta, secondo l'articolo 11 della legge 59 del 1992, all'ultimo comma che <<le società cooperative e i loro consorzi che non ottemperano alle disposizioni del presente articolo decadono dai benefici fiscali e di altra natura concessi ai sensi della normativa vigente>>¹⁶².

Inoltre anche l'inadempimento rispetto al pagamento del contributo per la revisione cooperativa comporta la cancellazione dal registro, pertanto l'articolo 15 della legge 59 del 1992, (come modificato dall'art. 42 della legge 12 dicembre 2002 n. 273), stabilisce << in caso di ritardato o omesso pagamento del contributo entro la prescritta scadenza si applica una sanzione pari al 30 per cento del contributo non versato, oltre agli interessi semestrali nella misura del 4,50 % del contributo stesso. In caso di omesso pagamento del contributo oltre il biennio di riferimento di cui al quarto comma dell'articolo 8 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, la società cooperativa o il consorzio possono essere cancellati dal registro prefettizio e dallo schedario generale della cooperazione con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza

¹⁵⁹ Si veda art. 11 Legge Basevi

¹⁶⁰ Così art. 2545-quater c.c.

¹⁶¹ Così art. 2514 c.c.

¹⁶² Così art. 11 l. 59/1992

sociale>>¹⁶³.

La revisione cooperativa è legittimamente prevista da parte dell'articolo 2 D.Lgs. 220/2002, ai sensi del quale << *gli enti cooperativi sono sottoposti a revisione secondo scadenze e modalità stabilite con decreto del Ministro.*

2. Le revisioni cooperative devono avvenire almeno una volta ogni due anni, fatte salve le previsioni di leggi speciali che prescrivono una revisione annuale.

3. Le revisioni cooperative sono effettuate dal Ministero a mezzo di revisori da esso incaricati>>¹⁶⁴.

L'ultimo comma, il più rilevante relativamente all'articolo 15 di cui sopra, narra infatti proprio del caso in cui la cooperativa risulti inadempiente, e afferma << *Il mancato versamento del contributo biennale all'Associazione non esime quest'ultima dall'obbligo di effettuare la revisione fino quando l'ente cooperativo non è cancellato dall'elenco degli aderenti*>>¹⁶⁵.

Vi sono poi requisiti specifici valevoli solo per alcune categorie di cooperative, come l'articolo 10 d.P.R. 601/1973 stabilisce che aspetti devono denotare l'attività della cooperativa agricola, stabilisce << *Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi i redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. I redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi.*

Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne>>¹⁶⁶.

2. Le agevolazioni fiscali subordinate alla mutualità prevalente

¹⁶³ Così art. 15 l. 59/1992

¹⁶⁴ Si veda art. 2 D.Lgs. 220/2002

¹⁶⁵ Così art. 2 D.Lgs. 220/2002

¹⁶⁶ Si veda art. 10 d.P.R. 601/1973

L'articolo 223-duodecies disp. att. del codice civile, con il D.L. 366 del 2001, favorisce le società cooperative a mutualità prevalente con le agevolazioni fiscali previste dalle leggi speciali; questo perché, come abbiamo già ripetuto ampiamente, le cooperative a mutualità prevalente sono premiate perché più meritevoli di ricevere privilegi fiscali.

Pertanto, lo stesso articolo stabilisce quanto segue << *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 dicembre 2005>>¹⁶⁷.

In realtà ci troviamo di fronte a delle vere e proprie agevolazioni fiscali unicamente quando, funzionalmente parlando, il privilegio fiscale è giustificato da motivi che fuoriescono l'orbita delle ragioni fiscali, cioè escono dall'ottica della contribuzione alla spesa pubblica a cui ogni cittadino deve costituzionalmente adempiere, l'articolo di riferimento è l'articolo 53 << *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*¹⁶⁸>>.

3. La disciplina codicistica e fiscale dei ristorni

Cos'è il ristorno? Il ristorno è semplicemente la ricompensa che viene erogata al socio in favore del servizio offerto dallo stesso, in cambio del lavoro che lo stesso rende in favore della cooperativa.

Il ristorno però attenzione, non viene distribuito senza alcuna discriminazione. Non tutti i soci beneficeranno della distribuzione dei ristorni, in quanto vengono premiati solo i soci che hanno avuto scambi mutualistici con la società cooperativa; proprio per questo i ristorni, come si analizzerà dopo, vengono distribuiti tenendo conto della qualità e quantità degli scambi¹⁶⁹, "in ragione dell'utilizzo della cooperativa ed in modo esclusivo ai soci cooperatori, e fra essi a coloro che hanno

¹⁶⁷ Così art. 223-duodecies disp. att. c.c.

¹⁶⁸ Si veda art. 53 Cost.

¹⁶⁹ Si veda art. 2545-sexies c.c.

approfittato dei servizi della cooperativa”¹⁷⁰, quindi non in modo identico fra i soci¹⁷¹.

L’articolo 2545-sexies del codice civile è l’articolo di riferimento per i ristorni, segnalando che i ristorni vengono concessi ai soci in misura proporzionale a ogni socio, tenendo conto della quantità e qualità degli scambi mutualistici, e l’articolo sancisce anche le varie modalità in cui possono essere distribuiti i ristorni, infatti stabilisce << *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 c.c., ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari>>¹⁷².

Sicuramente viene posto il divieto per quelle clausole che limitano del tutto per alcuni soci il ricevimento dei ristorni, o clausole che prevedono ristorni in misura identica in favore di tutti i soci appartenenti alla cooperativa¹⁷³.

La definizione di ristorno è la seguente:” Specifica forma di integrazione della retribuzione per i lavoratori (nelle cooperative di produzione e lavoro) o di restituzione di parte del prezzo corrisposto per l’acquisto dei beni (nelle cooperative di consumo). Nel primo caso, uno dei riferimenti normativi principali è la l. 142/2001 (Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore) che all’art. 3 prevede la possibilità che, in sede di approvazione del bilancio, l’assemblea decida l’erogazione del ristorno a favore dei soci lavoratori, entro limiti all’ammontare stabiliti rispetto al trattamento economico complessivo dei soci stessi.

Il ristorno costituisce un elemento fondamentale delle società cooperative, in quanto traduce operativamente i loro obiettivi mutualistici (ovvero svolgere l’attività procurando uno specifico vantaggio ai soci). È previsto anche per le cooperative

¹⁷⁰ Si veda BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁷¹ Si veda BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

¹⁷² Si veda art. 2545-sexies c.c.

¹⁷³ Si veda BONFANTE G., CUSA E., *op. cit.*, 2014

sociali, poiché non è considerato una forma di distribuzione degli utili eventualmente prodotti (pratica vietata per le cooperative sociali), ma un elemento di integrazione della retribuzione”¹⁷⁴.

La base giustificativa la ritroviamo nella legge del 2001, la numero 142, all’articolo 3, ai sensi del quale << *fermo restando quanto previsto dall'articolo 36 della legge 20 maggio 1970, n. 300, 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, ai 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:

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 30 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, in deroga ai limiti stabiliti dall'articolo 24 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, ratificato, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 1951, n. 302, e successive modificazioni, ovvero mediante distribuzione gratuita dei titoli di cui all'articolo 5 della legge 31 gennaio 1992, n. 59>>¹⁷⁵.

Il comma seguente, afferma poi che i ristorni distribuiti ai soci saranno subordinati solo a prelievo fiscale e non anche a prelievo contributivo¹⁷⁶.

L’atto costitutivo, al secondo comma, al punto 8 stabilisce che lo stesso deve indicare << *le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei*

¹⁷⁴ TRECCANI, https://www.treccani.it/enciclopedia/ristorno_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

¹⁷⁵ Si veda art. 3, l. 142/2001

¹⁷⁶ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

ristorni>>¹⁷⁷, è possibile però acquisire più definizioni della voce ristorno in base alla cooperativa a cui si riferisce, vediamo.

“Se si tratta di una cooperativa di consumo, quindi consiste nella vendita di beni ai soci, il ristorno è il rimborso della parte del prezzo pagato in eccedenza rispetto al costo di acquisizione dei beni da parte della cooperativa sommato ai costi di commercializzazione e alle spese di gestione generale;

se l'attività mutualistica consiste nella acquisizione di prestazioni lavorative da parte dei soci (cooperativa di lavoro), il ristorno è la remunerazione ulteriore di tali prestazioni, pari alla differenza tra il ricavo ottenuto "vendendo sul mercato la prestazione del socio" e la "remunerazione base" della prestazione lavorativa sommata ai costi e alle spese di gestione generale;

se l'attività mutualistica consiste nella acquisizione dei prodotti dei soci (cooperativa di produzione) il ristorno è la remunerazione ulteriore per il "conferimento di tali prodotti, pari alla differenza tra il ricavo ottenuto dalla alienazione a terzi del prodotto finito, il corrispettivo pagato ai soci per il conferimento, sommato ai costi di trasformazione e commercializzazione e alle spese di gestione generale”¹⁷⁸.

C'è da evidenziare il fatto che i ristorni, precedentemente, più precisamente prima della legge 388 del 2000 che ha modificato il d.P.R. del 1973 il numero 601, erano ammessi e concessi solo per le cooperative di consumo; solo dopo la legge 388 che ha emendato l'articolo 12 del decreto sopra menzionato, i ristorni sono stati poi concessi a tutte le tipologie di cooperative senza discriminazioni.

L'articolo 6 della legge 388 stabilisce << *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. Le predette somme possono essere imputate ad incremento delle quote sociali*>>¹⁷⁹.

Il codice civile in realtà non indica esplicitamente un diritto vero e proprio del socio circa l'incasso del ristorno, né tantomeno viene concessa al socio appartenente alle

¹⁷⁷ Si veda art. 2521 c.c.

¹⁷⁸ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁷⁹ Si veda art. 6 l. 388/2000

società lucrative, una legittimazione circa la distribuzione dei dividendi. Questo perché in ambo le situazioni, la distribuzione dei ristorni e dei dividendi si basa e muta a seconda dell'andamento dell'attività economica dell'impresa, e muta ancora anche per le potenziali decisioni e provvedimenti degli organi direttivi a capo della stessa società¹⁸⁰.

I ristorni vengono distribuiti se e nel momento in cui l'attività è in un periodo florido, se la società non si trova in passività, quindi tutto varia a seconda dell'esito economico dell'attività d'impresa.

Ovviamente, bisognerà cautamente distribuire i ristorni, in modo da non andare a intaccare e a "toccare" il patrimonio sociale, perché sappiamo che i ristorni non "fuoriescono" dal patrimonio stesso¹⁸¹.

Il compito di distribuzione dei ristorni ai soci è nelle mani dell'organo amministrativo, organo direttivo, il quale deve adempiere al suddetto compito secondo le forme e i modi che sono stabiliti nello statuto.

I ristorni vengono fissati e distribuiti sotto approvazione dell'assemblea sociale, parere dei soci e del collegio sindacale¹⁸².

I ristorni costituiscono dei privilegi economici a favore dei soci, però l'organo amministrativo dovrà essere bene in grado di gestire la distribuzione in quanto, l'impresa dando vita a nuove attività e quindi accrescendo il patrimonio, crea nuove disponibilità economiche; queste risorse costituiranno fonte non solo per la tutela del vantaggio mutualistico; solo dopo aver accantonato le somme necessarie per il vantaggio mutualistico, allora dopo sarà possibile passare alla suddivisione dei ristorni¹⁸³.

Infatti, i ristorni devono essere inclusi da parte degli amministratori nella bozza del bilancio, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, anche i parametri e i canoni che hanno portato alla loro costituzione devono essere inseriti in questi tre

¹⁸⁰ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁸¹ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁸² GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁸³ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

documenti¹⁸⁴.

Tutto ciò è esplicitamente indicato nell'articolo 2 della legge 59 del 1991 e nell'articolo 2545 del codice civile, che stabilisce << *gli amministratori e i sindaci della società, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio debbono, nelle relazioni previste dagli articoli 2428 e 2429 indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico*>>¹⁸⁵.

Nella eventuale e malaugurata situazione in cui i ristorni non vengano distribuiti fra i soci, gli amministratori hanno l'obbligo di indicare e motivare in maniera specifica le cause che ne hanno comportato la mancata distribuzione nella nota integrativa.

Nella relazione sulla gestione, documento correlato al bilancio d'esercizio, gli amministratori dovranno anche indicare i presupposti relativi alla correttezza e alla congruità dell'operazione¹⁸⁶, così come stabilito espressamente dall'art. 2429 c.c., il quale afferma << *il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.*

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma.

Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione>>¹⁸⁷.

Analizzeremo ora i ristorni sotto aspetti fiscali e contabili.

Si vedano i commi 42 e 43 della Legge di Bilancio 2021 (L. 30 dicembre 2020, n. 178):

¹⁸⁴ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁸⁵ Si veda art. 2545 c.c.

¹⁸⁶ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

¹⁸⁷ Si veda art. 2429 c.c.

Il comma 42 stabilisce <<Per le somme attribuite ad aumento del capitale sociale nei confronti di soci persone fisiche, la cooperativa ha facoltà di applicare, previa deliberazione dell'assemblea, la ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta all'atto della loro attribuzione a capitale sociale. Tra i soci persone fisiche non sono compresi gli imprenditori di cui all'articolo 65, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, né i detentori di partecipazione qualificata ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico. La facoltà di cui al quarto periodo è esercitata con il versamento della ritenuta di cui al medesimo periodo, da effettuare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è stata adottata la deliberazione dell'assemblea >>¹⁸⁸.

Il comma successivo invece stabilisce <<La ritenuta del 12,50 per cento prevista dal quarto periodo del comma 2 dell'articolo 6 del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, introdotto dal comma 42, può essere applicata con i medesimi termini e modalità alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa>>¹⁸⁹.

La prima legge che deve essere passata in rassegna è la legge numero 311 del 2004, artefice del mutamento del trattamento fiscale delle cooperative; dapprima ha stabilito una distinzione e una differenza fra le società a mutualità prevalente e le società cooperativa a mutualità non prevalente.

Inoltre, al comma 460 dell'articolo 1, si stabilisce <<fermo restando quanto disposto dall'articolo 6, commi 1, 2 e 3, del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, non si applica alle società cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente di cui al libro V, titolo VI, capo I, sezione I, del codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione e transitorie, e che sono iscritti all'Albo delle cooperative sezione cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni di attuazione del codice civile:

¹⁸⁸ Si veda art. 1 comma 42 l. 178/2020

¹⁸⁹ Si veda art. 1 comma 43 l. 178/2020

a) per la quota del 20 per cento degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi di cui al decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi;

b) per la quota del 30 per cento degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi>>¹⁹⁰.

L'articolo 12 menzionato cosa stabiliva? Ai sensi dell'articolo <<fermo restando quanto disposto nel titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento>>¹⁹¹.

Le cose come è stato segnalato sono cambiate.

Importante riportare completamente la circolare 35/E del 2008 così da avere un quadro più che completo.

La circolare stabilisce << la circolare 53/2002 aveva in precedenza chiarito che i ristorni sono deducibili dal reddito imponibile delle società cooperative nell'esercizio di competenza. Concretamente la deduzione può avvenire:

- mediante imputazione diretta al conto economico dell'esercizio
- attraverso una variazione in diminuzione dal reddito imponibile.

Con la circolare 35/2008, è stato illustrato come opera la deduzione dei ristorni alla luce del sistema di tassazione introdotto dal legislatore fiscale, con la legge finanziaria per il 2005, a seguito della "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative", attuata con il decreto legislativo 6/2003. In particolare, il legislatore civilistico ha introdotto negli articoli 2511 e seguenti del codice civile la distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente, riconoscendo applicabili le disposizioni fiscali di carattere agevolativo soltanto alle cooperative a mutualità prevalente. Per queste ultime, l'articolo 1, comma 460, della Finanziaria 2005, ha stabilito delle percentuali di tassazione pari al 20% (per le cooperative agricole e della piccola pesca) o al 30% (per le altre cooperative) degli utili netti annuali.

¹⁹⁰ Così art. 1, comma 460, legge 311/2004

¹⁹¹ Si veda art. 12 l.904/1977

A seguito dell'introduzione di tali percentuali di tassazione, si è posta la necessità di chiarire se fosse ancora possibile applicare l'integrale deducibilità dei ristorni dal reddito della società cooperativa ovvero se, prima di tale deduzione, fosse necessario assicurare a tassazione il 20 o 30% dell'utile netto annuale.

L'agenzia delle Entrate ha precisato, al riguardo, che il ristorno attribuito ai soci è integralmente deducibile dall'utile netto della società cooperativa, indipendentemente dalla modalità scelta per la deduzione del ristorno stesso (imputazione a conto economico o variazione in diminuzione dal reddito imponibile). Ciò in quanto il ristorno, così come disciplinato dall'articolo 2545-sexies del codice civile, non rientra nella nozione di "utile netto", prevista nel comma 460 per l'applicazione delle percentuali di tassazione.

Tale soluzione ha il pregio di assicurare una perfetta neutralità fiscale delle due diverse metodologie alternative di deduzione del ristorno poiché:

se il ristorno è imputato a conto economico, le percentuali di tassazione del 20 o del 30% si applicano su un importo (utile netto) già decurtato della quota di ristorno se il ristorno è dedotto attraverso una variazione in diminuzione dal reddito imponibile, l'esclusione dal reddito imponibile della cooperativa opera in via prioritaria rispetto alla tassazione prevista nel citato comma 460>>¹⁹².

Procedendo a parafrasare, la disposizione prescrive la tassazione del 20% o del 30% degli utili netti annuali delle società cooperative; il ristorno consegnato ai soci è deducibile in maniera totale ai fini della determinazione dell'utile netto, questo perché il decreto ministeriale considera il ristorno come un qualcosa a sé stante dalla disciplina dell'utile, indi per cui non inclusa nel concetto di utile netto come indicato invece dal comma 460 precedentemente analizzato.

La circolare ancora sancisce che a prescindere dagli schemi di attribuzione del vantaggio mutualistico, i ristorni possono comunque essere dedotti dal reddito delle cooperative e dei loro consorzi in relazione all'esercizio (principio di competenza) nel quale sono maturate le componenti positive e negative di reddito che si trovano alla base della determinazione dei ristorni¹⁹³.

Pertanto, i ristorni sono deducibili secondo due varianti:

¹⁹² Si veda Circolare Ministeriale 35/E 9 aprile 2008

¹⁹³ GIUSEPPE DE MAURO, *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali*, 2010

*<<a. mediante imputazione diretta al conto economico dell'esercizio di competenza;
b. considerando i ristorni come impiego di utili e quindi attraverso una variazione in
diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi>>¹⁹⁴.*

4. La disciplina fiscale valevole per ogni tipologia di cooperativa

I privilegi fiscali inclusi nelle norme di riferimento (art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 e artt. 10 e 11 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601) sono state modificate varie volte da alcune operazioni legislative, i quali hanno portato a ridimensionare e riorganizzare i benefici fiscali fin da sempre accoppiati alle cooperative, lodate dalla Costituzione italiana¹⁹⁵.

La prima operazione di ridimensionamento la otteniamo con la legge Finanziaria 2005, con la legge del 2004, la numero 311 e poi ancora con il D.L. 25 giugno 2008, n. 1121 e il D.L. 13 agosto 2011, n. 1382 (cd. Manovra di Ferragosto).

Ecco alcune modificazioni effettuate sulle norme che si riportano di seguito, limitazioni previste negli articoli: 6 del D.L. numero 633 del 2002 e nell'articolo 1 della legge 311 del 2004. Inutile sottolineare che ci sono limitazioni attinenti alle cooperative tutte e altre che tengono conto della tipologia di cooperativa¹⁹⁶.

La prima limitazione su cui si soffermerà l'attenzione è la limitazione generale, dell'articolo 6 sopra citato, a seguito della modifica introdotta dall'art. 2, comma 36-ter, della "Manovra di Ferragosto"; questa modifica rende impossibile per tutte le cooperative di godere dell'applicazione dell'articolo 12 l. 904/1977 (l'articolo permetteva di non imputare a reddito imponibile le riserve indivisibili¹⁹⁷).

Cosa si prevede quindi attualmente? *<<ridurre del 10% 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%>>¹⁹⁸.*

Le società cooperative sono quindi obbligate ad accantonare il 30 % dell'utile netto

¹⁹⁴ Si veda Circolare Ministeriale 35/E 9 aprile 2008

¹⁹⁵

¹⁹⁶

¹⁹⁷ Vedi art. 12 l. 904 del 1977

¹⁹⁸ Si veda legge 14 settembre 2011, n. 148

dell'anno per le riserve legali¹⁹⁹.

Invece relativamente alle limitazioni attinenti alla cooperativa in base alla tipologia, ci si può aiutare attraverso una tabella e le contestuali tabelle, vedendo ogni cooperativa nello specifico.

"LIMITAZIONI SPECIFICHE		
Agevolazione	Cooperative a mutualità prevalente	Cooperative a mutualità non prevalente
art. 12 legge n. 904/1972	<p>L'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge n. 904/1977 non si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • - sul 20% degli utili netti annuali, per le cooperative agricole e della piccola pesca; • - sul 65% degli utili netti annuali, per le cooperative di consumo e loro consorzi; • - sul 40% degli utili netti annuali, per le altre cooperative. 	L'agevolazione è limitata alla quota del 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto.
art. 10 D.P.R. n. 601/1973	Le agevolazioni fiscali per le cooperative agricole e della piccola pesca, disposte dall'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, non si applicano al 20% degli utili di cui sopra.	Non si applica
art. 11 D.P.R.	Per le cooperative di produzione e	Non si applica

¹⁹⁹ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

n. 601/1973	<p>lavoro, l'agevolazione di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 si applica solo al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'IRAP.</p> <p>L'agevolazione continua ad essere applicabile integralmente dalle cooperative sociali.</p>	

“200

Passiamo alle cooperative a mutualità prevalente, dove abbiamo diversi regimi fiscali a seconda della tipologia della cooperativa. Vi sono infatti principi specifici in riferimento alla singola cooperativa. Vediamo quali sono: abbiamo le cooperative agricole del d.P.R. 601 del 1973 (e loro consorzi); le cooperative della piccola pesca (e loro consorzi); le cooperative agricole del d.lgs. 228 del 2001; le cooperative di consumo; le cooperative di lavoro; le cooperative sociali, e infine le cooperative in genere, dissimili da quelle menzionate in precedenza²⁰¹.

Sarà di aiuto una tabella riassuntiva.

“		
Tipo di cooperativa	Quota utile tassabile	Tassazione costi ineducibili
Cooperative agricole	20%	No → ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973
Cooperative di lavoro	30%	Si → ad esclusione dell'IRAP ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973
Cooperative di consumo	55%	Si
Cooperative sociali	0%	No → ricorrendo le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973

²⁰⁰ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²⁰¹ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

Cooperative a mutualità non prevalente	70%	Si
Banche di credito cooperativo	30%	No
Cooperative diverse dalle precedenti	30%	No

²⁰²

Come si calcola il reddito imponibile ai fini IRES?

Il reddito è formato da: utile, che dopo aver eliminato la quota non soggetta a trattamento fiscale, è 43%;

le variazioni nette, dichiarate nella dichiarazione dei redditi, rimembrando che secondo i dettami dell'art. 21, comma 10, della legge n. 449/1997, << *non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle società cooperative e loro consorzi le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 52 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione. La disposizione di cui al periodo precedente è applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili. La disposizione del presente comma si applica dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997*>>²⁰³.

“Questa disposizione si applica solo nel momento in cui ci si trova di fronte un utile o maggior utile destinato alla riserva indivisibile che offre verosimilmente la possibilità contestualmente di creare una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi corrispondente alla variazione in aumento operata con riferimento alle imposte contabilizzate”²⁰⁴.

Cooperative agricole di cui al D.Lgs. n. 228/2001.

Sono da ricomprendere, in questa categoria secondo il sopracitato decreto << l'articolo 2135 del codice civile è sostituito dal seguente: << *E' imprenditore agricolo*

²⁰² DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²⁰³ Si veda art. 21 l. 449/1997

²⁰⁴ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed 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 ad 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 ed ospitalità come definite dalla legge".

Si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico>>²⁰⁵.

Fanno parte ancora di questa tipologia le cooperative forestali che <<forniscono in via principale servizi nel settore selvicolturale>>²⁰⁶ di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 227/2001.

Pertanto, relativamente a questa tipologia di cooperative vale la seguente disciplina: prima di tutto non si applicherà l'articolo 12 della legge n. 904/1977: <<alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria; - alla ulteriore quota del 20% degli utili netti annuali; godono dell'esenzione da imposte e della deducibilità del 3% dell'utile destinato ai fondi mutualistici>>²⁰⁷.

Il reddito imponibile ai fini IRES è quindi composto:

²⁰⁵ Si veda art 1 D.Lgs. 228/2001

²⁰⁶ Così art. 8 D.Lgs. n. 227/2001

²⁰⁷ Si veda art.1 l. 311/2004

dalla parte di utile avanzata dopo l'eliminazione della quota non soggetta a tassazione e dalle variazioni nette realizzate nella dichiarazione dei redditi²⁰⁸.

Vi è comunque, come riporta la circolare ministeriale prima menzionata, una parte minima di utile che tuttavia rimane soggetta a tassazione, attualmente il 23%; oltre a una variazione in diminuzione attribuita all'IRES del 77%.

Passiamo in rassegna le cooperative agricole previste all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, il quale stabilisce << *società cooperative agricole e loro consorzi che svolgono: l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci*>>²⁰⁹.

Queste cooperative non godono dell'applicazione dell'agevolazione segnalata dall'articolo 10 del d.P.R. numero 601/1973, in maniera specifica non si applica ciò che è indicato nel comma 1 alla lettera A, ovvero << *per la quota del 20% degli utili netti annuali*>>²¹⁰; ne consegue pertanto la tassazione del 20% dell'utile²¹¹.

Non vi è nessun effetto scaturito dalla limitazione espressa nell'articolo 6 del D.L. 63/2002, che stabilisce l'inapplicabilità dell'articolo 12 al << *10% dell'accantonamento obbligatorio destinato a riserva legale*>>²¹².

La tipologia a cui appartengono queste cooperative infatti, già godono del beneficio indicato dall'articolo 10 del d.P.R. n. 601/1973. Tra l'altro, questa facilitazione si applica unicamente al reddito imponibile e non al risultato civilistico, pertanto non rileva se l'accantonamento a riserva indivisibile avviene o non avviene²¹³.

Ci si potrà aiutare con delle tabelle, che vengono riportate sotto.

Per quanto riguarda il calcolo per poter determinare l'IRES, si potrà fare riferimento alla seconda tabella sempre riportata.

Passiamo alle cooperative della piccola pesca.

Sono annoverate fra le cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi indicate nelle

²⁰⁸ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²⁰⁹ Si veda art. 10 d.P.R. 601/1973

²¹⁰ Si veda art. 10 d.P.R. 601/1973

²¹¹ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²¹² Si veda art. 12 l. 904 del 1977

²¹³ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

categorie numero 3 e numero 4 di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 1639/1968 << navi che, per idoneità alla navigazione costiera e per dotazione di attrezzi da pesca, sono atte alla pesca costiera ravvicinata;

navi che, per idoneità alla navigazione litoranea e per dotazione di attrezzi da pesca sono atte alla pesca costiera locale>>²¹⁴; o che svolgono la pesca in acque interne

Relativamente alla determinazione del reddito imponibile generato da queste cooperative, valgono queste disposizioni:

in primo luogo, <<esenzione da imposte e deducibilità del 3% dell'utile destinato ai fondi mutualistici>>²¹⁵;

non si applicano i privilegi indicati nell'articolo 12 l. 904/1977 e nell'articolo 10 del d.P.R numero 601/1973 << per la quota del 20% degli utili netti annuali>>²¹⁶.

Quindi ci troviamo di fronte a un trattamento fiscale simile al trattamento fiscale delle cooperative agricole, indicate nell'articolo 10 del d.P.R. numero 601 prima menzionato²¹⁷.

Addentriamoci nel mondo del trattamento fiscale valevole per le società cooperative di lavoro.

Le cooperative di lavoro usufruiscono durante tutto il percorso di esercizio della loro attività delle prestazioni lavorative attribuibili ai soci.

In realtà il loro regime fiscale è simile al regime valevole per le cooperative in genere. Vi sono sicuramente delle differenze, ovvero queste cooperative godono dell'agevolazione contenuta nell'articolo 11 del d.P.R numero 601 del 1973 << limitatamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive>>²¹⁸.

“Quindi, il reddito imponibile generato dalla ripresa fiscale dell'IRAP, sarà tassato con aliquota IRES rimpicciolita alla metà considerando il valore che è acquisito dal seguente indice: ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci/ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie”²¹⁹.

²¹⁴ Si veda art. 8 d.P.R. n. 1639/1968

²¹⁵ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²¹⁶ Si veda art. 10 d.P.R. 601/1973

²¹⁷ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²¹⁸ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²¹⁹ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

Anche qui il calcolo matematico ai fini della determinazione dell'IRES, si può assimilare al calcolo che si effettua per le cooperative in genere, non calcolando qui l'IRAP, se l'indice indicato dall'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 è uguale almeno al 50%; invece andrà calcolata la metà dell'IRAP, se codesto indice si trova sotto alla percentuale del 50%, ma non al 25%²²⁰.

Spostandoci verso l'analisi delle cooperative di consumo, l'attività di queste cooperative si basa sulla somministrazione di beni a favore dei soci; esempi sono le ipercoop, le farmacie.

L'egida fiscale in questo caso prevede: prima di tutto la mancata applicazione dell'articolo 12 della legge numero 904 del 1977 <<alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria²²¹>>; <<alla ulteriore quota del 65% degli utili netti annuali²²²>>; esenzione da imposte e deducibilità del 3% dell'utile destinato ai fondi mutualistici^{223,224}.

Si passa poi alle banche di credito cooperativo.

Le Banche di credito cooperativo sono costituite per raggiungere l'obiettivo di avvantaggiare i soci relativamente alle operazioni e ai servizi di banca, in modo da ottimizzare quelle che sono le condizioni morali, culturali ed economiche degli stessi e avviando e incoraggiando il progresso della cooperazione, ammaestrando anche rispetto al risparmio.

Ecco il loro regime fiscale:

- inapplicabilità dell'art. 12 della legge n. 904/1977: <<-alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria e alla ulteriore quota del 40% degli utili netti annuali²²⁵>>; <<esenzione da imposte e deducibilità del 3% dell'utile destinato ai fondi mutualistici^{226,227}>>.

Spostiamo l'attenzione sul regime fiscale valevole per le cooperative sociali, dopo la cosiddetta "Manovra di Ferragosto", non si applica anche per queste cooperative l'articolo 12 della legge n. 904/1977 alla quota del 10% degli utili netti annuali

²²⁰ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²²¹ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²² Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²³ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²⁴ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²²⁵ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²⁶ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²⁷ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

destinati alla riserva minima obbligatoria²²⁸.

Sono caratterizzate dal fatto che il loro reddito è completamente esente da qualsiasi tipo di tassazione, nel momento in cui si onori la condizione inclusa nell'articolo 11 del d.P.R. numero 601 del 1973.

Le cooperative a mutualità non prevalente, non sono chissà quanto penalizzate rispetto alle società a mutualità prevalente, infatti viene applicata la disposizione di cui all'articolo 12, limitata alla quota del 30 % degli utili netti annuali, rispettando la destinazione della stessa quota alla riserva indivisibile, come statuito.

Bisogna tenere in considerazione anche la Manovra di Ferragosto, con cui si è prevista la possibilità di tassare il 30% dell'utile²²⁹.

²²⁸ Si veda art. 1 l. 30 dicembre 2004 n. 311

²²⁹ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

		TRATTAMENTO FISCALE	NOTE
REDDITO IMPONIBILE { Utile civilistico } { Riprese fiscali nette }	30%	No Ires	Questa quota dell'utile è integralmente detassata in base all'art. 10 D.P.R. 601/73
	3%	No Ires	L'utile destinato al fondo mutualistico ai sensi dell'art. 11 della legge 59/9 è esente (comma 463, l.f.)
	47%	No Ires, a prescindere dalla destinazione	Questa quota dell'utile, non rientrando nella limitazione contenuta nel comma 461, l.f., gode dell'esenzione prevista dall'art. 10 D.P.R. 601/73. La possibilità di applicare tale agevolazione, il luogo di quella prevista dall'art. 12 l. 904/77, (comunque possibile per questa quota di utile), risulta più favorevole, in quanto non pone vincoli di destinazione al risultato economico. L'agevolazione prevista dall'art. 10, infatti, non ha tra le sue condizioni l'accantonamento a riserva indivisibile.
	20%	Si Ires, a prescindere dalla destinazione	Questa quota dell'utile non può usufruire né dell'agevolazione prevista dall'art. 12 della legge 904/77, in virtù della limitazione contenuta nel comma 460, lett. a), né dell'agevolazione prevista dall'art. 10 D.P.R. 601/73, in virtù di quanto previsto dal comma 461.
	100%	No Ires	Il reddito imponibile derivante dalle variazioni fiscali apportate al risultato d'esercizio ai sensi dell'art. 83 del Tuir, non rientrando nella limitazione contenuta nel comma 461, l.f., fruisce della esenzione prevista dall'art. 10 D.P.R. 601/73.

$\text{Reddito Imponibile} = \text{Utile Netto} - \text{Utile Netto} \times 80\%$ dove: $\text{Utile Netto} = \text{Utile Lordo (*)} - \text{IRES}$

Sostituendo nella predetta formula l'Utile Netto con «Utile Lordo – IRES», si ottiene quanto segue:

$\text{Reddito Imponibile} = \text{Utile Lordo} - \text{IRES} - \text{Utile Lordo} \times 0,80 + \text{IRES} \times 0,80 = 0,20 \times \text{Utile Lordo} - 0,20 \times \text{IRES}$

Considerando ora che: $\text{IRES} = \text{Reddito Imponibile} \times 0,275$

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

$$\text{IRES} = [0,20 \times \text{Utile Lordo} - 0,20 \times \text{IRES}] \times 0,275$$

<p>$IRES + 0,055 IRES = 0,055 \times \text{Utile Lordo}$</p> <p>$IRES = 0,055 \times \text{Utile Lordo} / 1,055 = 0,0652133 \times \text{Utile Lordo}$</p>
<p>(*) L'Utile Lordo corrisponde all'utile civilistico prima delle imposte sul reddito al netto dell'IRAP.</p>
<p>Esempio</p> <p>La società cooperativa «Alfa» presenta, al 31.12.20xx, la seguente situazione:</p> <p>Utile (civilistico) prima delle imposte:</p> <p>IRAP di competenza:</p> <p>UTILE LORDO</p> <p>Variazioni in aumento dichiarazione redditi di cui:</p> <p>IRAP</p> <p>altri costi in deducibili</p> <p>5.000 1.000 4.000 3.000</p> <p>1.000 2.000</p> <p>La determinazione dell'IRES 2004, considerando le ipotesi standard, dovrà essere così effettuata: $IRES = \text{UTILE LORDO} \times 0,052133 = 208,53$</p> <p>N.B. La formula precedente si applica anche per il 2011, in quanto questa tipologia di cooperativa non è stata toccata dalle nuove regole introdotte dalla Manovra di Ferragosto.</p>

«230

4.1 Le agevolazioni in tema IVA

I privilegi a tema IVA relativi alle “vite” delle cooperative sono inclusi in disposizioni normative, che di seguito si riportano;
la prima disposizione che viene sottoposta all'attenzione è il terzo comma

²³⁰ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

dell'articolo 7 della legge 381/1991, la quale ha apportato emendamenti alla parte seconda della tabella A contenuta nel d.P.R. numero 633 del 1972;

la tabella appena menzionata effettua una lista circa servizi, beni e prodotti tassati con un'aliquota IVA del 4%, a cui si aggiunge il numero 41 bis, il quale prevede l'agevolazione per le <<prestazioni socio sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare od ambulatoriale, o in comunità e simili, od ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e da loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale>>²³¹.

La Legge Finanziaria 2007, al comma 331 dell'art. 1 della Legge n° 296 del 2006, stabilisce che saranno privilegiate con l'applicazione dell'aliquota IVA al 4% le prestazioni sanitarie, le stesse sono indicate dal numero 18 dell'articolo 10 del d.P.R. 633/1972, il quale recita << le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze >>²³²e inoltre anche quelle attività indicate dal numero 21 dello stesso articolo, il quale recita << le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie>>²³³;

queste ultime però devono essere effettuate da cooperative, non per forza unicamente sociali, e da loro consorzi e si intendono rese ai soggetti considerati fragili inclusi nel numero 41 bis della seconda parte della Tabella A del d.P.R. 633/1972, che sono stati segnalati e individuati in precedenza poco prima.

Inoltre, c'è stato l'articolo 14, il quale grazie al primo comma lettera b del d.lgs. 460/1997 ha apportato emendamenti ad alcuni numeri, che riportiamo: 15, 19, 20 e

²³¹ Si veda d.P.R. n. 633/1972

²³² Si veda art. 10 d.P.R. 633/1972

²³³ Si veda art. 10 d.P.R. 633/1972

27 ter dell'art. 10 del d.P.R. 633/1972; i numeri riportati indicano quali sono le operazioni esenti dall'IVA, li vediamo in ordine²³⁴;

15 << le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati effettuate da ONLUS>>²³⁵;

19 << le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali; "le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto ed alla fornitura di libri e materiali didattici">>²³⁶;

20 << le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorchè fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale>>²³⁷;

27 << le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS>>²³⁸.

Si intendono sia svolte in maniera diretta che in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni, anche le convenzioni indicate dall'articolo 5 della legge 381/1991,

²³⁴ DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, 2011

²³⁵ Si veda art. 10 d.P.R. 633/1972

²³⁶ Così art. 10 d.P.R. 633/1972

²³⁷ Si veda art. 10 d.P.R. 633/1972

²³⁸ Si veda art. 10 d.P.R. 633/1972

ma anche di quelle non incluse.

Ancora subordinate all'aliquota IVA del 4% ritroviamo le prestazioni, dedicate a quei soggetti fragili già segnalati prima nel numero 41 bis della seconda parte della Tabella A del d.P.R. 633/1972, le *<<arti ausiliarie delle professioni sanitarie previste dall'art. 99 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie (R.D. 1265/1934), sono quelle affidate agli: odontotecnici, ottici, meccanici ortopedici ed ernisti, fisioterapisti, infermieri professionali, ostetrici>>*²³⁹

In conclusione, il 3° comma dell'art. 3 del d.P.R. 633/1972, riformato dal d.lgs. numero 460/1997, indica che non sono operazioni imponibili ai fini IVA le *<< le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)>>*²⁴⁰.

4.2 L'imposta di bollo per l'iscrizione

A seguito dell'abrogazione dell'art. 20, della Tabella – Allegato B, annessa al D.P.R. n. 642/1972, (che prevedeva: *<<Atti, documenti e registri relativi alle operazioni delle società cooperative e loro consorzi aventi, rispettivamente, un capitale sociale effettivamente versato non superiore a lire 50 milioni e a lire 100 milioni>>*²⁴¹), dopo le modifiche apportate dall'articolo 66 del D.L. numero 513 del 1992 al comma 4, e poi le modifiche apportate dal D.L. n. 331/1993, convertito poi nella legge n. 427 del 1993, è rimasto in vigore unicamente l'articolo 19 appartenente alla tabella sopra menzionata, il quale recita l'esenzione dall'imposta di bollo *<<per i soli atti costitutivi e modificativi dello statuto per tutte le società cooperative e loro consorzi>>*²⁴².

Sempre la legge del 1993 n. 427/1993, al sopra menzionato articolo 66 ha annesso altri due commi, ovvero il comma 6-bis e 6-ter, grazie ai quali le esenzioni sono state dilatate, in materia di imposta di bollo e di imposta di registro per le società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi. *<<Gli atti costitutivi e modificativi,*

²³⁹ Così art. 99 r.D. 1265/1934

²⁴⁰ Si veda art.3 d.P.R. 633/1972

²⁴¹ Si veda art. 20 d.P.R. n.642/1972

²⁴² Si veda art. 19 d.P.R. n. 642/1972

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>>²⁴³.

Pertanto, dal primo gennaio 1993, le cooperative sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto; tutto ciò non senza un costo, le cooperative devono rispettare delle condizioni.

Devono rispettare lo scopo mutualistico, e adempiere all'iscrizione presso l'Albo delle società cooperative, di cui al D.M. 23 giugno del 2004, nell'apposita sezione. Le cooperative sociali e le associazioni di volontariato in genere sono disciplinate in questo ambito dall'art. 8 della legge 11 agosto 1991, n. 266, ovvero la legge quadro sul volontariato, che recita << *Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro*>>²⁴⁴.

Ora si passa alle domande di iscrizione e deposito delle copie di atti e documenti inoltrate presso il Registro delle Imprese dalle società cooperative edilizie e di abitazione, le quali non godono di nessuna agevolazione ai fini dell'imposta di bollo, perché non sono menzionate e incluse nella disposizione di cui all'articolo 66 visto in precedenza.

Pertanto, rientrano nella previsione di cui all'art. 1, comma 1-ter, sono subordinati al pagamento di 65,00 euro per l'imposta di bollo, così come segnalato dall'Agenzia delle Entrate nel protocollo 7750.

Il D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, dall'articolo 17 al 24 segnala varie agevolazioni destinate alle ONLUS relativamente alle tasse, tributi locali e imposte indirette.

Vi è esenzione totale per l'imposta di bollo. L'esenzione dall'imposta di bollo vale anche per le copie di atti sia quelli costitutivi che quelli modificativi, i documenti e contratti²⁴⁵.

Le agevolazioni sono attinenti e a favore delle ONLUS sia se le stesse effettuano atti sia se sono enti destinatari, così come indicato dalla Circolare Ministeriale numero 168/E del 1998²⁴⁶.

²⁴³ Si veda art. 66 l. 427/1993

²⁴⁴ Si veda art. 8 l. 266/1991

²⁴⁵ VENTURI, C., *Imposta di bollo*, 2007

²⁴⁶ Si veda Circolare Ministeriale n. 168/E 1998

Analizzando le modalità di applicazione dell'imposta, generalmente parlando l'imposta di bollo, va effettuata prima di numerazione delle pagine del libro giornale e del libro degli inventari, va assolta prima di eseguire le annotazioni sulla prima pagina di ognuno dei libri sociali.

Se viene eseguita la numerazione per blocchi, l'imprenditore è capace di venire a conoscenza in precedenza della puntuale misura dell'imposta di bollo che si deve adempiere per poter usufruire in maniera corretta del libro giornale, del libro degli inventari l'imposta di bollo insomma sarà impartita in maniera totale o sulla prima pagina e sull'ultima pagina del libro²⁴⁷.

Se diversamente l'imprenditore sceglie di numerare le pagine che compongono il registro gradualmente a mano a mano che siano usate, l'imposta di bollo allora sarà eseguita prima di usufruire del registro, applicandola dalla prima pagina numerata e contestualmente sulla prima pagina numerata relativa a ciascun blocco di 100 pagine²⁴⁸.

Come si assolve l'imposta di bollo?

Attraverso le marche da bollo, versamenti presso banche, poste o attraverso il cosiddetto bollo a punzone.

Il libro giornale e il libro degli inventari tenuti dalle cooperative devono essere complete dell'applicazione della marca da bollo di 29,24 euro ogni cento pagine, mentre su tutti gli altri libri subordinati a numerazione e bollatura, dovrà essere applicata una marca da bollo di 14,62 euro ogni cento pagine²⁴⁹.

Relativamente a tutti gli atti destinati all'estero, è valevole l'articolo 5 del d.P.R. numero 642 del 1972, il quale recita << *bollette ed altri documenti doganali di ogni specie, certificati di origine.*

Atti, documenti e registri relativi al movimento di valute a qualsiasi titolo.

Fatture emesse in relazione ad esportazioni di merci, fatture pro-forma e copie di fatture che devono allegarsi per ottenere il benestare all'esportazione e all'importazione di merci, domande dirette alla restituzione di tributi restituibili all'esportazione.

Ricevute delle somme affidate da enti e imprese ai propri dipendenti e ausiliari o

²⁴⁷ VENTURI, C., *Imposta di bollo*, 2007

²⁴⁸ VENTURI, C., *Imposta di bollo*, 2007

²⁴⁹ VENTURI, C., *Imposta di bollo*, 2007

intermediari del commercio, nonché agli spedizionieri, per spese da sostenere nell'interesse dell'ente o dell'impresa.

Domande di autorizzazione d'importazione ai sensi dell'art. 115 del Trattato CEE>>²⁵⁰.

4.3 Imposta di registro, imposta catastale e pubblicità

Per quanto riguarda l'imposta di registro, dopo le modificazioni subite dalla tariffa da parte dell'art. 22 del d.lgs. numero 460/1997, e quindi gli emendamenti sono stati subiti dal d.P.R. numero 131 del 1986, l'articolo 22 ha determinato che la tariffa fosse pari a euro 129,11, le quali erano le relative 250 mila lire.

Pertanto, la cifra ha subito ulteriori variazioni, nel 2005, diventando pari a euro 168, relativamente << *il trattamento degli atti traslativi a titolo oneroso delle proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento dopo il settimo periodo, è aggiunto, infine, il seguente:*

Se il trasferimento avviene a favore di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS), ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-quater) lire 250.000;

nel medesimo articolo dopo la nota II-ter), è aggiunta, in fine, la seguente: a condizione che la ONLUS dichiari nell'atto che intende utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che realizzi l'effettivo utilizzo diretto entro due anni dall'acquisto. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione per lo svolgimento della propria attività è dovuta l'imposta nella misura ordinaria una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della stessa imposta;

b) dopo l'articolo 11 è aggiunto, in fine, il seguente:

Art.11-bis) - 1. Atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale: lire 250 mila>> ²⁵¹.

Inoltre, secondo quanto stabiliscono il comma 2 bis dell'articolo 6 e la lettera b relativa all'art. 20 del decreto legislativo numero 507 del 1993, le cooperative sociali, essendo società non lucrative, godono del privilegio dell'esenzione in riferimento all'imposta comunale sulla pubblicità e ancora anche per le pubbliche

²⁵⁰ Così art. 5 d.P.R. 642/1972

²⁵¹ Si veda art. 22 D.Lgs. 460/1997

affissioni e l'affissione di manifesti, come indicato dall'articolo 20 prima menzionato²⁵².

Si aggiungono ulteriori privilegi oltre a questi appena menzionati, vi è ancora esenzione dall'imposta relativamente alle << *insegne, le targhe e simili apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro*>>, come stabilisce l'articolo 17 del decreto legislativo numero 507 del 1993, nella lettera h²⁵³.

Passiamo in rassegna un ulteriore privilegio fiscale, indicato dal primo comma dell'art. 7 della Legge 381/1991, il quale recita << *le cooperative sociali godono della riduzione ad un quarto delle imposte catastali ed ipotecarie, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, di acquisto o di locazione, relative ad immobili destinati ad esercizio dell'attività sociale*>> ²⁵⁴.

²⁵² VISCONTI, G., *La disciplina fiscale agevolate delle cooperative sociali*, 2017

²⁵³ VISCONTI, G., *La disciplina fiscale agevolate delle cooperative sociali*, 2017

²⁵⁴ Si veda art. 7 l. 381/1991

CAPITOLO III

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETA' DEL TERZO SETTORE

1. Una visione d'insieme sulle società del Terzo settore

Solamente con la legge delega del 6 giugno 2016, la numero 106 che per la prima volta l'ente del Terzo settore è stato menzionato dal punto di vista giuridico, in quanto è stata fautrice, la legge delega, dell'introduzione di una nozione giuridica relativa a codesti peculiari enti.

L'ente del Terzo settore è percepito come il *<< come il complesso degli enti privati costituiti con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che, senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, in coerenza con le finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi>>*²⁵⁵.

Non fanno parte invece degli enti di questa categoria, ai sensi dello stesso articolo 1 *<< Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi>>*²⁵⁶.

L'articolo 1 e 2 del d.lgs. n.117 del 2017 indicano e descrivono quelli che sono i principi generali, le radici degli enti del Terzo settore.

*<< Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il presente Codice provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore>>*²⁵⁷.

²⁵⁵ Si veda art. 1 D.L. 106/2016

²⁵⁶ Si veda art. 1 D.L. 106/2016

²⁵⁷ Si veda art. 2 D.Lgs. 117/2017

L'articolo 2 si concentra sui principi generali, “la cultura e pratica del dono, l’associazionismo, volontariato”²⁵⁸.

Ai sensi dell’articolo 2 << E’ riconosciuto il valore e la funzione sociale degli enti del Terzo settore, dell’associazionismo, dell’attività di volontariato e della cultura e pratica del dono quali espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne è promosso lo sviluppo salvaguardandone la spontaneità ed autonomia, e ne è favorito l’apporto originale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, anche mediante forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali>>²⁵⁹.

Risulta meritevole anche menzionare l’articolo 4 della Costituzione, ai sensi del quale << Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un’attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società>>²⁶⁰, in collegamento con il principio solidaristico

La Riforma del Terzo Settore deve la sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale alla legge delega del 18 giugno 2006.

Dopo la legge delega, sono stati emanati tre decreti di attuazione della Riforma, che hanno ad oggetto:

- l’istituto del cinque per mille (d.lgs. 111/2017);
- l’impresa sociale (d.lgs. 112/2017);
- il Codice Unico del Terzo settore (d.lgs. 117/2017).

Cosa hanno apportato questi decreti legislativi?

Hanno organizzato e coordinato l’intera disciplina del Terzo settore, materia contrassegnata da tempo da disorganicità e disordine, che necessitava di un punto di svolta, di un cambiamento.

Ma ancora il disegno non è completo, devono essere adottati oltre 40 decreti ministeriali, devono essere apportate alcune correzioni sia in riferimento al decreto legislativo 117/2017 sia al decreto 112/2017.

Ciò che di più rilevante ha fatto la Riforma è stato creare una nuova categoria, gli enti del Terzo settore (ETS).

Ai sensi dell’art. 4 comma 1 del CTS:

²⁵⁸ DONATI, F., SANCHINI F., *Il codice del Terzo Settore*, 2019

²⁵⁹ Si veda art. 3 D.Lgs. 117/2017

²⁶⁰ Si veda art. 4 Cost.

<<Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore>>²⁶¹.

Fanno parte di questa categoria, a parte gli enti già identificati in via legislativa, anche quegli enti che svolgono la propria attività senza finalità lucrative, si dedicano ad attività di interesse generale, iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Non sono incluse invece nella categoria di ETS “le amministrazioni pubbliche indicate nell’art. 1, al secondo comma del d.lgs. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti”²⁶².

Gli enti religiosi sono regolati dalla disciplina del d.lgs. 117/2017 e d.lgs. 112/2017 in riferimento ovviamente a quelle attività di interesse generale indicate nell’articolo 5 del CTS, con l’obbligo però che le summenzionate attività si adoperino per disciplinare quei regolamenti fedeli alle disposizioni del Codice, e contestualmente depositati nel RUNTS²⁶³.

Per poter far parte della categoria degli ETS, il CTS stabilisce, dedicandosi in maniera molto ampia, precisamente dall’articolo 5 al 54esimo, quali sono i requisiti da soddisfare.

Bisogna svolgere, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale senza finalità lucrative, destinate a obiettivi civici, solidaristici e sociali.

L’art. 5 indica le attività *<< Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali*

²⁶¹ Si veda art. 4 c.t.s.

²⁶² DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁶³ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o

religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui

alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata>>²⁶⁴.

Viene indicata “attività di interesse generale”, in riferimento alle necessità della società interamente vista.

Il codice permette però di svolgere “attività diverse” non incluse nella lista trattata dall’articolo 5 prima menzionato; devono essere soddisfatte due condizioni: primo, lo statuto deve permettere l’esercizio delle “diverse attività” e queste saranno sempre e comunque “secondarie e strumentali” rispetto a quelle di “interesse generale”²⁶⁵.

Cos’è la raccolta fondi? L’ articolo 7 descrive l’attività di raccolta fondi come << *Per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.*

Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o

²⁶⁴ Si veda art. 5 c.t.s.

²⁶⁵ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore, 2018*

attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità alle linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore>>²⁶⁶.

Inoltriamoci in un'altra peculiarità di cui sono caratterizzati codesti enti.

Si parla della destinazione vincolata del patrimonio, il quale può essere fonte di uso solo per l'esercizio dell'attività, che sappiamo a sua volta è diretta a soddisfazioni di carattere civico, sociale e solidaristico²⁶⁷.

Possibile per gli enti dotati di personalità giuridica che risultano iscritti presso il registro delle imprese, formare dei patrimoni destinati per uno specifico affare, come indicato dall'articolo 2447-bis e ss. del codice civile.

Quando l'ente si estingue o si scioglie, ciò che rimane del patrimonio non viene di certo erogato o donato ai soci, bensì, verrà devoluto a sostegno degli altri enti appartenenti al Terzo settore, o alla Fondazione Italia Sociale, in virtù degli scopi prefissati per cui nascono ed esistono tali entità.

Vi deve essere però il previo parere dell'ufficio del RUNTS²⁶⁸.

Vediamo l'articolo 8 del codice.

Ai sensi dei primi due commi << Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo>>²⁶⁹.

Gli utili, non possono essere distribuiti fra i soci, ma sono previste alcune

²⁶⁶ Si veda art 7 c.t.s.

²⁶⁷ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁶⁸ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁶⁹ Si veda art. 8 c.t.s.

attribuzioni, menzionate e descritte nel terzo comma dello stesso articolo 8.

<< Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni;

b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere b), g) o h);

c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5;

e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze>>²⁷⁰.

Per poter essere a rigor di legge denominati “ETS”, gli enti devono soddisfare altri obblighi che sono intimati dal codice del Terzo settore.

²⁷⁰ Si veda art. 8 c.t.s.

Il primo “step” da adempiere riguarda sicuramente la denominazione sociale dell’ente, la quale deve includere la specificazione di “ente del Terzo settore” o almeno l’acronimo.

Infatti, la circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 29 dicembre 2017, ha puntualizzato che gli enti che sono dotati della qualifica di ODV, APS e ONLUS possono usufruire l’acronimo “ETS” proprio per identificarsi negli atti ovvero nella corrispondenza o nelle comunicazioni al pubblico.

Relativamente ai lavoratori degli enti del Terzo settore, gli stessi devono godere di un trattamento sia economico che normativo che non deve risultare sminuito rispetto al trattamento previsto per i lavoratori dei contratti collettivi²⁷¹.

1.1 Obblighi di trasparenza e pubblicità

Il CTS prevede esplicitamente specifici obblighi di trasparenza e pubblicità, relativamente alla tenuta dei libri sociali obbligatori, di cui all’articolo 15, ai sensi del quale << *Oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, gli enti del Terzo settore devono tenere:*

- a) il libro degli associati o aderenti;*
- b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;*
- c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.*

I libri di cui alle lettere a) e b) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo di amministrazione. I libri di cui alla lettera c) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.

Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto>>²⁷²;

la redazione del bilancio di esercizio come stabilito dall’art. 13, il quale detta << *Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento*

²⁷¹ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁷² Si veda art. 15 c.t.s.

economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del Terzo settore.

Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile^{>>}²⁷³.

Per gli enti del Terzo settore caratterizzati da maggiore grandezza è inoltre stabilito il dovere di depositare il bilancio sociale presso il RUNTS, ma anche sul proprio sito internet; il bilancio deve essere redatto seguendo le disposizioni del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, contestualmente a un consultivo.

“Infine, sono soggetti a pubblicazione annuale sul proprio sito internet anche gli emolumenti, i compensi o i corrispettivi attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati”²⁷⁴.

Richiesto in aggiunta, dal d.lgs.117/2017 l'iscrizione presso il Registro Unico nazionale del Terzo settore, si è dedicato a questa fattispecie l'intero titolo VI, agli articoli che vanno dal 45esimo al 54esimo.

1.2 La gestione del RUNTS

Come viene gestito il RUNTS?

Nelle mani del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, viene gestito in maniera informatica, su base territoriale con la cooperazione di ciascuna Regione e Provincia autonoma.

Il registro è segmentato in sette sezioni, ognuna delle quali si riferisce a una differente tipologia di ETS, per citarne alcune: “le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, le reti

²⁷³ Si veda art. 13 c.t.s.

²⁷⁴ DEGANI L., *Chi sono gli enti del Terzo settore*, 2018

associative, le società di mutuo soccorso ecc.”²⁷⁵, nessun ente risulterà mai iscritto a più sezioni.

Bisogna affermare che quegli enti che svolgono la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono iscriversi anche nel registro delle imprese.

“Ai fini dell’iscrizione, dovrà essere presentata la relativa domanda, a cura del legale rappresentante dell’ente o della rete associativa a cui lo stesso aderisca, presso l’Ufficio Unico nazionale della Regione o Provincia autonoma in cui è situata la sede legale dell’ente, depositando a tal fine l’atto costitutivo, lo statuto ed eventuali allegati, nonchè indicando la specifica sezione nella quale si richiede l’iscrizione”²⁷⁶. L’ente risulterà iscritto automaticamente dopo che saranno passati 60 giorni dalla presentazione della domanda, la quale potrà essere oggetto di rettifica o di modifica, se l’ufficio ritiene necessario.

Addirittura, l’ufficio potrà decidere di non accettare l’iscrizione perché non sussistono i requisiti soddisfatti per poter essere iscritti.

“Il RUNTS è pubblico e accessibile a tutti coloro che risultano interessati in via telematica, coloro potranno venire a conoscenza di molte informazioni relative all’ente e alla sua costituzione e alla sua vita come la denominazione, la forma giuridica, la sede legale, la sussistenza della personalità giuridica o meno, l’oggetto dell’attività di interesse generale, fusione, scissione, scioglimento ed estinzione”²⁷⁷.

Pertanto, tutti sono a conoscenza dei bilanci, dei rendiconti di cui agli articoli 13 e 14 del CTS, anche i rendiconti relativi alle raccolte fondo sostenute nell’anno precedente.

“Prima dell’entrata in vigore del RUNTS erano valide le norme esistenti per gli effetti dell’iscrizione degli enti nell’Anagrafe ONLUS e nei Registri ODV, APS e Imprese Sociali, le quali avevano a disposizione 18 mesi dall’entrata in vigore del decreto per adeguarsi alle disposizioni di legge e modificare i propri statuti. Il CTS al Titolo V dagli articoli 32 al 44esimo, riporta quelle speciali categorie di enti del Terzo settore, le quali godono di una qualificazione automatica e spontanea

²⁷⁵ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁷⁶ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁷⁷ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

di ETS, solo perché è sussistente la qualificazione soggettiva.

“Ex lege” sono considerati automaticamente ETS:

- le Organizzazioni di Volontariato;
- le Associazioni di Promozione Sociale;
- gli Enti Filantropici;
- le Reti Associative;
- le Società di mutuo soccorso;
- le Imprese Sociali”²⁷⁸.

Seguiamo pedissequamente la lista e partiamo dalle Organizzazioni di Volontariato.

La disciplina di riferimento la si ritrova negli art. 32-34 del CTS, ai cui sensi, innanzitutto prevedono un vincolo di forma per le organizzazioni; le stesse infatti possono unicamente “vestirsi” della veste giuridica di associazioni, riconosciute o no.

Sono limitate anche numericamente, i partecipanti non possono essere meno di sette persone fisiche.

Innovativamente parlando anche per gli enti c’è l’opportunità di associarsi: ai sensi dell’art. 32, il comma 2 stabilisce come sia possibile l’ammissione come associati di altri ETS ovvero anche di enti non in possesso di tale qualifica, sempre rispettando l’assenza di scopo di lucro, il numero degli ammessi però non deve superare il 50% delle ODV associate²⁷⁹.

“Sono soggette ad un ulteriore vincolo, in quanto devono compiere a favore di terzi, una o più delle attività di interesse generale segnalate all’art. 5, utilizzando principalmente l’apporto del lavoro dei volontari”²⁸⁰.

L’articolo 17 segnala una definizione di volontario, indicato come colui

<<una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed

²⁷⁸ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁷⁹ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁸⁰ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

*esclusivamente per fini di solidarietà>>*²⁸¹.

La persona che agevola lo sviluppo delle attività dell'ente, in maniera non occasionale e non retribuita.

Le organizzazioni di volontariato sono legittimate, ai sensi del CTS, ad avvalersi dei lavoratori subordinati dipendenti ovvero di prestazioni di lavoro autonomo, in funzione comunque del loro lavoro e solamente per quanto necessario.

Però i lavoratori non devono essere più del 50% dei volontari associati.

Infatti, l'articolo 33 stabilisce << *le organizzazioni di volontariato possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura esclusivamente nei limiti necessari al loro regolare funzionamento oppure nei limiti occorrenti a qualificare o specializzare l'attività svolta. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari.*

Salvo quanto previsto dal comma 3, le organizzazioni di volontariato possono trarre le risorse economiche necessarie al loro funzionamento e allo svolgimento della propria attività da fonti diverse, quali quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi nonché delle attività di cui all'articolo 6.

Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo altresì l'elenco delle risorse economiche necessarie per lo svolgimento

*e il funzionamento dell'attività delle ODV e, in particolare, quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali, attività di raccolta fondi ed "attività diverse" ai sensi dell'art. 6 del CTS>>*²⁸².

In conclusione, l'articolo 34 statuisce che gli amministratori dell'ente dovranno risultare dalla selezione effettuata tra le persone fisiche associate, tra i propri associati ovvero dalle ODV associate.

Ecco << *Tutti gli amministratori delle organizzazioni di volontariato sono scelti tra*

²⁸¹ Si veda art. 17 c.t.s.

²⁸² Si veda art. 33 c.t.s.

le persone fisiche associate ovvero indicate, tra i propri associati, dagli enti associati. Si applica l'articolo 2382 del codice civile.

Ai componenti degli organi sociali, ad eccezione di quelli di cui all'articolo 30, comma 5 che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, secondo comma, del codice civile, non può essere attribuito alcun compenso, salvo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata ai fini dello svolgimento della funzione>>²⁸³.

Inoltriamoci nella disciplina delle Associazioni di Promozione Sociale, la quale è invece ripresa dagli articoli 35 e 36 del CTS, dopo la soppressione della legge precedentemente in vigore, ovvero la legge numero 383 del 2000.

Le associazioni godono di una disciplina assimilabile sotto alcuni aspetti almeno, a quella delle ODV.

Le differenze ovviamente ci sono, è la principale è relativa ai destinatari dell'attività svolta, perché mentre da un lato le ODV dedicano l'esercizio della loro attività primariamente ai terzi, invece dall'altro lato le APS dedicano la loro attività anche possibilmente ai propri associati e familiari.

Passiamo alle similitudini, anche le APS possono essere costituite solo in forma associativa, riconosciuta e non riconosciuta, rispettando il limite già menzionato sopra relativamente al numero di associati, oltre alla possibilità di autorizzare l'accoglimento all'interno della compagine sociale anche altri ETS o enti diversi senza scopo di lucro, onorando il limite massimo del 50% delle APS associate²⁸⁴.

Ancora, analogamente per le ODV, anche per le APS sussiste la possibilità di ricorrere e godere delle prestazioni di lavoratori dipendenti o di lavoratori autonomi o di altra natura, sempre fino a quando il loro numero non sarà superiore al 50% del numero delle APS associate e 5% del numero degli associati²⁸⁵.

Non sono incluse nella categoria di Associazioni di Promozione Sociale secondo i dettami dell'art. 35 al comma 2 << *i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o*

²⁸³ Si veda art. 34 c.t.s.

²⁸⁴ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁸⁵ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale>>²⁸⁶.

Passiamo agli articoli che vanno dal 37 al 39, relativi agli Enti filantropici, questi enti sono caratterizzati dall'essere costituiti sotto forma di associazione riconosciuta ovvero di fondazione.

Quali gli obiettivi? Supportare attraverso finanziamenti in denaro ovvero investimenti, erogazioni di beni ovvero di servizi, quei soggetti sfavoriti o danneggiati, o nei confronti di attività di interesse generale.

Da sottolineare che gli enti filantropici possono assumere anche la veste di fondazione.

Importante evidenziare che la denominazione sociale deve racchiudere un nesso relativo alla natura dell'ente, d'altronde non utilizzabile con termini simili o ingannevoli, da parte di soggetti diversi²⁸⁷.

I mezzi economici degli Enti filantropici sono rappresentati primariamente da contributi pubblici e privati, donazioni ovvero atti a titolo gratuito, rendite patrimoniali e tutte quelle risorse provenienti dalle raccolte fondi.

La destinazione di tutte le risorse, la gestione del patrimonio, deve essere tutto segnalato e riportato all'interno dell'atto costitutivo, oltre a puntualizzare i valori a cui l'ente filantropico aspira e rispetta e adotta nell'amministrazione delle proprie risorse. Proprio per questo il bilancio è il reale protagonista in questo, perché è quel documento che precisa e riporta l'elenco e gli ammontari delle erogazioni effettuate nel corso dell'esercizio²⁸⁸.

Passiamo alle reti associative, le cui disposizioni di riferimento le ritroviamo nei commi dell'art. 41 del CTS.

Possono assumere forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, ammettendo, anche indirettamente, una quantità non inferiore a 100 enti del Terzo settore o a 20 fondazioni, localizzate in almeno cinque regioni o province autonome.

Su cosa si concentrano le Reti associative? Coordinamento, rappresentanza, tutela,

Possono assumere, invece, la qualifica di Reti associative nazionali le reti che ammettono una schiera di enti, non inferiore a 500 enti del Terzo settore o a 100

²⁸⁶ Si veda art. 35 c.t.s.

²⁸⁷ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁸⁸ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

fondazioni, le cui sedi principali, ovvero legali, sono localizzate in almeno dieci Regioni o Province autonome.

Le società di mutuo soccorso, nonostante esista la possibilità di acquisire la qualifica di ETS, sono comunque ancora assoggettate alla legge del 15 aprile 1886, n. 3818, con qualche variazione e perfezionamento che hanno subito gli articoli che vanno dal 42 al 44 del CTS²⁸⁹.

Ai sensi dell'articolo 43 << Le società di mutuo soccorso, già esistenti alla data di entrata in vigore del presente Codice, che nei successivi tre anni da tale data si trasformano in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale, mantengono, in deroga all'articolo 8, comma 3, della legge 15 aprile 1886, n. 3818, il proprio patrimonio>>²⁹⁰.

In deroga all'articolo 8 che invece prevedeva obbligatoriamente di conferire ad altre società di mutuo soccorso ovvero ad uno dei Fondi mutualistici o al bilancio dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 20 della legge del 31 gennaio 1992, n. 59²⁹¹.

Inoltre, le società di mutuo soccorso non sono sottoposte più all'obbligo di versamento del 3% sugli utili netti annuali, come aveva stabilito l'articolo 11 della legge 59/1992.

Non sussiste nemmeno l'obbligo di iscrizione nella sezione delle imprese sociali del registro delle imprese semmai versino contributi annui associativi di ammontare sottostante ai 50.000 euro e non sovrintendano i fondi sanitari integrativi.

Traslando l'attenzione sulla disciplina dell'Impresa Sociale, si ravviserà subito che questo ente, a differenza degli altri ETS, trova la propria sistemazione non nel Codice del Terzo settore, bensì è disciplinata da uno specifico provvedimento, il d.lgs. 112 del 2017.

Con questo si desume l'autorevolezza attribuitole da parte del Governo.

Chi può ottenere la qualifica di impresa sociale? Sicuramente tutte quelle organizzazioni private, quelle costituite come stabilito nel libro V del Codice Civile, svolgendo principalmente con fissità e costanza un'attività i cui obiettivi solidaristici e collettivi siano fulcro dell'attività d'impresa di interesse generale.

“Ex lege” sono imprese sociali le cooperative sociali e i consorzi indicati nella legge

²⁸⁹ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁹⁰ Così art. 43 c.t.s.

²⁹¹ DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

381 del 1991.

Rimangono escluse invece, ai sensi del d.lgs. 112 del 2017 quelle società che sono formate da un unico socio persona fisica, nonché gli enti pubblici di cui al comma 2 dell'articolo 1 del d.lgs. 165 del 2001 e gli enti la cui disciplina, non prevede la somministrazione di beni e servizi nei confronti unicamente degli associati e dei soci²⁹².

1.3 L'emanazione del decreto sul RUNTS, il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Il 15 settembre 2020 è stato pubblicato sul sito internet del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali il decreto, il numero 106, decreto che dona concretezza all'art. 53 del CTS.

Questo decreto disciplina i meccanismi di iscrizione e eliminazione degli enti dal RUNTS, ma anche i documenti che devono essere esibiti ai fini dell'iscrizione, per difendere la omogeneità di trattamento degli ETS su tutto il suolo italiano; le regole relative al deposito degli atti; i modi per la preparazione, organizzazione, la tenuta, la conservazione e la coordinazione del Registro unico²⁹³; le regole di comunicazione dei dati tra il Registro delle Imprese e il Registro Unico in relazione agli enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese.

Il decreto include tre allegati che consistono in tre allegati tecnici: abbiamo l'allegato A, sul versante digitale del RUNTS, l'allegato B agevole alla compilazione di tutte le necessarie istanze e l'allegato C che invece riguarda lo spostamento degli enti del RUNTS.

Gli allegati B e C contengono anche un paio di appendici ciascuno, in excel, portatori unicamente del tracciato informatico che viene formato dal sistema informativo del RUNTS²⁹⁴.

Il decreto ministeriale è stato pubblicato dopo il vaglio della Corte dei conti, il 22 ottobre 2020. Da questo momento in poi:

“- si avrà il trasferimento al RUNTS dei dati relativi agli enti fino a oggi iscritti nei registri ODV e APS;

²⁹² DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore*, 2018

²⁹³ DE ANGELIS L., *Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore*, 2020

²⁹⁴ DE ANGELIS L., *Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore*, 2020

- ODV e APS non potranno più iscriversi negli attuali registri (regionali o provinciali per le ODV, nazionale per le APS), ma dovranno (e potranno) farlo solo presso il Registro unico;
- l’Agenzia delle Entrate pubblicherà sul proprio sito l’elenco degli enti iscritti nell’anagrafe ONLUS relativi al giorno antecedente il giorno di operatività del Registro e comunicherà allo stesso i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell’anagrafe ONLUS e cioè il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale;
- ciascuna ONLUS, successivamente all’inserimento nel sito dell’Agenzia, potrà presentare domanda per iscrizione al RUNTS evidenziando la sezione in cui vuole essere iscritta;
- associazioni, fondazioni e altri enti diversi da ODV, APS e ONLUS potranno scegliere (se in possesso dei richiesti requisiti) di iscriversi in una delle 7 sezioni del RUNTS;
- i notai potranno iniziare a ricevere atti costitutivi di associazioni e fondazioni, per la costituzione o l’acquisizione della personalità giuridica attraverso il sistema ordinario”²⁹⁵.

Le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS), emigreranno in maniera automatica.

Infatti riportiamo l’articolo 31 del decreto il quale stabilisce al primo comma << *Entro i novanta giorni successivi al termine di cui all’articolo 30, i competenti uffici delle Regioni e delle province autonome comunicano telematicamente al RUNTS, con le modalità e sulla base del formato di cui all’allegato tecnico C, i dati in loro possesso relativi alle APS e alle ODV già iscritte nei rispettivi registri al giorno antecedente il suddetto termine, per le quali non siano in corso procedimenti di cancellazione*>>²⁹⁶.

I dati poi sono comunicati in maniera digitale al RUNTS, per poi essere verificati, infatti i successivi commi si pronunciano in tal modo << *I dati delle APS e delle ODV aventi procedimenti di iscrizione o di cancellazione pendenti al giorno antecedente il termine di cui all’articolo 30 sono comunicati telematicamente al*

²⁹⁵ DE ANGELIS L., *Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore, 2020*

²⁹⁶Si veda art. 31 D.M. 106/2020

RUNTS in caso di esito favorevole degli stessi.

Per ciascuno degli enti di cui al comma 1, i competenti uffici delle Regioni e delle province autonome trasferiscono altresì telematicamente al RUNTS, ai fini del deposito, entro il medesimo termine di cui al comma 1, copia dell'atto costitutivo e dell'ultimo statuto in loro possesso. La documentazione ulteriore relativa a ciascun ente nonché atti e documenti degli enti per i quali è stata disposta la cancellazione dai registri antecedentemente all'avvio del trasferimento di dati e informazioni, rimane agli atti dell'Ufficio di provenienza. Qualora l'amministrazione non sia più in possesso dell'atto costitutivo e lo stesso non sia reperibile presso l'ente interessato, per gli enti privi di personalità giuridica è applicabile l'articolo 8, comma 5, lettera a).

Ciascun ufficio regionale o provinciale del RUNTS, prese in carico le informazioni riguardanti gli enti aventi la sede legale nella propria Regione o Provincia autonoma, verifica, entro centottanta giorni, la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione degli enti di propria competenza. Nel caso in cui le informazioni disponibili sulla base dati siano incomplete, richiede all'ente le informazioni e documenti mancanti. La richiesta è trasmessa dall'Ufficio competente all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'ente, o, in mancanza, all'indirizzo mail del medesimo. L'elenco degli enti per i quali sono pendenti richieste di informazioni e documenti è reso disponibile sul portale del RUNTS. Il procedimento è sospeso fino alla ricezione delle informazioni e dei documenti richiesti per non oltre sessanta giorni, decorrenti dalla data di pubblicazione dei riferimenti del destinatario sull'elenco di cui al periodo precedente. Nel caso in cui l'invio della richiesta sia avvenuto all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'ente e l'Ufficio non abbia ricevuto l'avviso di avvenuta consegna, ove l'ente interessato entro 15 giorni dall'avvenuto inserimento nell'elenco abbia richiesto un nuovo invio della comunicazione, i sessanta giorni decorrono dall'effettuazione del secondo invio. All'atto del popolamento iniziale del RUNTS, per le ODV e le APS che associano soggetti diversi dalle persone fisiche, il requisito di cui rispettivamente agli articoli 32, comma 2, e 35, comma 3, del Codice è verificato sulla base della qualifica che gli enti associati possedevano alla data del giorno antecedente il termine di cui

*all'articolo 30 del presente decreto*²⁹⁷.

Se i dati non sono trasmessi entro 60 giorni, l'ente non verrà iscritto.

*<< L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti, entro sessanta giorni, comporta la mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS. La mancata iscrizione è comunicata all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'ente. Di essa è altresì data notizia sul portale del RUNTS, in un'apposita lista degli enti non iscritti. Nel caso di cui al presente comma l'Ufficio non è tenuto a comunicare anticipatamente all'ente inadempiente, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 241 del 1990, i motivi ostativi all'iscrizione>>*²⁹⁸.

Dopo di ciò possono emergere risultati negativi, e si permette l'iscrizione, ovvero motivi ostativi e l'iscrizione non viene accettata. Vediamo i successivi commi.

<< Nel caso in cui la verifica dei requisiti si concluda positivamente, l'ufficio competente del RUNTS con apposito provvedimento dispone l'iscrizione dell'ente nella sezione corrispondente. Il provvedimento è comunicato all'ente interessato. Qualora con unico provvedimento venga disposta l'iscrizione di più enti, ciascuno di essi ne riceve comunicazione.

8. Nel caso in cui dalla verifica dei requisiti emergano motivi ostativi all'iscrizione, l'ufficio competente del RUNTS ne dà comunicazione all'ente, assegnandogli rispettivamente dieci giorni per formulare eventuali controdeduzioni o per manifestare la propria intenzione di procedere alla regolarizzazione della situazione e sessanta giorni per dare prova dell'avvenuta regolarizzazione. L'omesso riscontro entro dieci giorni o la mancata regolarizzazione entro sessanta è causa di mancata iscrizione dell'ente nel RUNTS. La comunicazione di cui al primo periodo determina l'interruzione dei tempi procedurali, che ricominciano a decorrere allo scadere rispettivamente del primo o del secondo termine di cui al secondo periodo del presente comma, o, se antecedente, dalla ricezione della ulteriore documentazione. Della decisione finale dell'Amministrazione è data comunicazione all'ente. Qualora, nell'ipotesi di cui al comma precedente, l'Ufficio competente del RUNTS accerti la presenza di motivi ostativi all'iscrizione nella sezione del RUNTS nella sezione delle APS o in quella delle ODV, ma la sussistenza dei requisiti per

²⁹⁷ Si veda art. 31 D.M. 106/2020

²⁹⁸ Si veda art. 31 D.M. 106/2020

l'iscrizione in altra sezione del Registro stesso, ne dà comunicazione all'ente, individuando la sezione proposta e assegnandogli rispettivamente dieci giorni per presentare le proprie controdeduzioni o per manifestare la propria volontà di ottenere l'iscrizione nella diversa sezione e, se necessario, sessanta giorni per porre in essere eventuali regolarizzazioni. La comunicazione determina l'interruzione dei tempi procedurali, che ricominciano a decorrere dallo scadere dei dieci o dei sessanta giorni assegnati o, se antecedente, dalla ricezione della ulteriore documentazione. Della decisione finale dell'Amministrazione è data comunicazione all'ente. Fino al perfezionamento dell'iscrizione o all'emanazione del provvedimento di mancata iscrizione, gli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS di cui al comma 1 continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica.

12. Ai fini del popolamento iniziale della sezione di cui all'articolo 46, lettera e), del Codice, il competente ufficio del Ministero comunica all'Ufficio statale del RUNTS le informazioni circa le ODV che, avendo attestato il possesso dei requisiti di cui all'articolo 41, commi 1 e 2, del Codice, sono state già coinvolte nel procedimento di richiesta ed erogazione dei contributi previsti dall'articolo 76 dello stesso Codice. L'Ufficio statale del RUNTS, acquisita la comunicazione, procede entro 180 giorni ad acquisire da tali enti, integrandole con i dati presenti nella base informativa del RUNTS, le informazioni necessarie a verificare i requisiti di cui all'articolo 41 del Codice e, in particolare, i requisiti di onorabilità del rappresentante legale e degli amministratori di cui al comma 5 del medesimo articolo. Al procedimento di cui al presente comma si applicano, in quanto compatibili, i commi da 3 a 11 del presente articolo. L'Ufficio statale del RUNTS, con le medesime modalità, verifica i requisiti per l'iscrizione nell'ulteriore sezione di cui all'articolo 46, comma 1, lettera a) del Codice; in caso positivo, comunica all'Ufficio regionale o provinciale del RUNTS territorialmente competente il provvedimento d'iscrizione nella sezione Reti associative, ai fini dell'automatica iscrizione dell'ente nella sezione ulteriore, con pari decorrenza. A seguito dell'iscrizione nella sezione Reti associative e per il perdurare di questa, l'Ufficio statale del RUNTS è considerato Ufficio competente del RUNTS ai sensi dell'articolo 5, comma 2 del presente decreto>>²⁹⁹.

Vediamo la struttura del RUNTS, di cui al comma 3 << Il RUNTS, ai sensi

²⁹⁹ Si veda art. 31 D.M. 106/2020

dell'articolo 46 del Codice, si compone delle seguenti sezioni:

a) Organizzazioni di volontariato, a cui sono iscritte le ODV di cui agli articoli 32 e seguenti del Codice;

b) Associazioni di promozione sociale, a cui sono iscritte le APS di cui agli articoli 35 e seguenti del Codice;

c) Enti filantropici, a cui sono iscritti gli enti di cui agli articoli 37 e ss. del Codice;

d) Imprese sociali, a cui sono iscritte le imprese di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017 n. 112 e successive modificazioni e integrazioni, ivi comprese le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381; per tali enti il requisito dell'iscrizione nella sezione del RUNTS di cui alla presente lettera è soddisfatto attraverso l'iscrizione nell'apposita sezione "imprese sociali" del Registro imprese;

e) Reti associative, a cui sono iscritti gli enti di cui all'articolo 41 del Codice;

f) Società di mutuo soccorso, a cui sono iscritti gli enti di cui all'articolo 42 del Codice, costituiti ai sensi della legge 15 aprile 1886, n. 3818, e in possesso dei relativi requisiti, che non siano soggetti, ai sensi dell'articolo 44, comma 2 dello stesso Codice, all'obbligo di iscrizione nella sezione "imprese sociali" presso il Registro imprese. Per le società di mutuo soccorso soggette all'obbligo di iscrizione nella sezione speciale, la stessa soddisfa il requisito dell'iscrizione nella sezione del RUNTS di cui alla presente lettera;

g) Altri enti del Terzo settore, a cui sono iscritti tutti gli enti del Terzo settore diversi da quelli di cui alle lettere a), b), c), d) ed f) del presente comma.

Il RUNTS è gestito dall'Ufficio statale e dagli Uffici regionali e provinciali del RUNTS di cui all'articolo 2, in collaborazione tra loro e nel rispetto delle disposizioni del Codice e del presente decreto.

Il RUNTS contiene informazioni omogenee e predefinite, secondo criteri di tassatività e tipicità, per tutti gli enti ad esso iscritti, indipendentemente dalla loro dislocazione sul territorio nazionale.

Le imprese sociali di cui al comma 1 lettera d) sono tenute e gestite dall'Ufficio del Registro delle imprese di cui all'articolo 8, comma 1 della legge n. 580 del 1993, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 112 del 2017 e del decreto interministeriale di cui al comma 5 del medesimo articolo>>³⁰⁰.

³⁰⁰ Si veda art. 3 D.M. 106/2020

Arriviamo agli effetti della iscrizione, di cui all'articolo 7, il quale prescrive << *L'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS. Nei casi previsti dall'articolo 22, commi 1, 2 e 3 del Codice, l'iscrizione nel RUNTS ha altresì effetto costitutivo della personalità giuridica.*

Le qualifiche di associazione di promozione sociale (APS), di organizzazione di volontariato (ODV), di Ente filantropico, di Società di Mutuo Soccorso non tenute all'iscrizione nell'apposita sezione "imprese sociali" del Registro imprese, di Rete associativa e di Rete associativa nazionale, nonché i benefici previsti in favore di tali specifiche tipologie di ETS sono collegati all'iscrizione in ciascuna delle apposite sezioni del RUNTS. Le qualifiche di impresa sociale, di Società di Mutuo Soccorso tenuta all'iscrizione nel Registro imprese, nonché i relativi benefici sono collegati all'iscrizione nella sezione "Imprese sociali" del Registro imprese.

L'iscrizione consente altresì l'utilizzo nella denominazione sociale e negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci delle locuzioni specifiche di ciascuna tipologia di ETS e dei relativi acronimi. L'acronimo ETS e la locuzione "Ente del Terzo settore" devono essere utilizzati dagli enti iscritti alla sezione di cui all'articolo 46 comma 1, lettera g) del Codice. È fatta salva per gli enti di cui al comma 2 la facoltà di utilizzarli in aggiunta agli acronimi e alle locuzioni proprie di ciascuna tipologia.

L'uso abusivo delle locuzioni e degli acronimi è causa di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 91 del Codice>>³⁰¹.

2. La fiscalità delle società del terzo settore

L'art. 9 al comma 1, della Legge delega per la riforma del Terzo settore (Legge 6 giugno 2016, n. 106) statuisce che i decreti attuativi hanno la finalità di:

<<- revisione complessiva della definizione di ente non commerciale connessa alle finalità di interesse generale, perseguite dall'ente;

- introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto di:

• finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente;

³⁰¹ Si veda art. 7 D.M. 106/2020

- *divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili e degli avanzi di gestione;*

- *impatto sociale delle attività svolte*>>³⁰².

L'ente non commerciale viene identificato, non relativamente allo svolgimento, in via esclusiva ovvero in via primaria, di attività non commerciale, ma relativamente agli obiettivi di interesse generale che si vogliono raggiungere.

L'art. 4 al comma 1, della Legge delega, parla delle attività di interesse generale, e stabilisce <<*le attività di interesse generale sono individuate secondo criteri che tengono conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché sulla base dei settori di attività già previsti dal d.lgs. n. 460/1997, e dal d.lgs. n. 155/2006*>>³⁰³.

Queste attività con “finalità di interesse generale” sono tutte attività ben determinate e precisate dall'articolo 5 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, menzionato verso l'inizio dell'elaborato.

Si ravvisa immediatamente che la legge delega permette agli enti non lucrativi di svolgere attività economiche, purché siano onorate le finalità istituzionali.

C'è bisogno di distinguere e separare, anche a livello patrimoniale, le due attività, l'attività commerciale vive separata dall'attività istituzionale.

Infatti, nel momento in cui si rincorrono gli obiettivi prefissati nello statuto attraverso lo sviluppo dell'attività commerciale, questo non va assolutamente ad influire sulla natura commerciale ovvero non commerciale dell'ente.

Parliamo di un regime speciale, per cui gli scopi e le attività sono illustrate in maniera precisa e sono previste anche varie clausole obbligatorie all'interno dell'atto costitutivo; si tratta di quei requisiti soggettivi e oggettivi che contrassegnano questo ente molto singolare³⁰⁴.

Le finalità di interesse generale perseguite dall'ente sono finalità solidaristiche, e di utilità sociale e civiche.

La legge delega obbligatoriamente richiede che la lista di queste attività deve essere sottoposta ad aggiornamenti regolarmente in tempi ritmati, con D.P.C.M., dopo il parere reso da parte delle Commissioni parlamentari. Questo garantisce che la

³⁰² Si veda art. 9 l. 106/2016

³⁰³ Si veda art. 4 l. 106/2016

³⁰⁴ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore, 2017*

materia del terzo settore possa stare al passo con la realtà sociale, ma mantenendo una propria coerenza interna.

Addentriamoci nel regime fiscale a cui sono subordinati gli enti del Terzo Settore. Per le imposte dirette bisogna riferirsi alla disposizione di cui all'articolo 79 del d.lgs. numero 117/2017. Si considerano vevoli le disposizioni del T.U.I.R. agli enti del Terzo Settore, sia che siano enti commerciali che non commerciali, per quanto compatibili³⁰⁵.

Le attività di interesse generale, considerate non di indole commerciale, secondo il comma 2 dell'articolo 79 sono: << *Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione Europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.*

2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi>>³⁰⁶.

“Ciò che diviene rilevante non è tanto la natura dell'ente quanto la modalità di esercizio dell'attività che non può essere come per le imprese organizzata in termini tali da garantire quantomeno la remunerazione dei fattori produttivi con i ricavi conseguiti dalla gestione. Non si capisce, infatti, come questo modulo gestionale sia compatibile con le logiche degli enti non profit, ove spesso a comporre i proventi concorrono liberalità e contributi pubblici e privati. Ne discende ai nostri fini: da una parte la gratuità della prestazione per l'utenza e, dall'altra, la possibilità di richiedere un corrispettivo all'utente o a terzi, anche in presenza di contributi pubblici (accreditamento, contrattualizzazione, convenzione) per lo svolgimento di servizi sociali a condizione che detti proventi non superino i costi effettivi”³⁰⁷.

³⁰⁵ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore, 2017*

³⁰⁶ Si veda art. 79 D.Lgs. 117/2017

³⁰⁷ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore, 2017*

Quindi, l'ente del Terzo Settore per essere valutato come ente non economico, l'addizione tra il corrispettivo e i contributi non deve assolutamente valicare i costi effettivi, che sarebbero quelli concernenti l'attività, comprendendo sia i costi diretti che quelli indiretti.

Il rapporto costi/ricavi è sicuramente rilevante.

Cosa sono i costi effettivi?

I costi totali, nei quali rientrano i cosiddetti costi figurativi, quelli che non hanno indole valutaria. Sono cioè quelle erogazioni di servizi da parte dei volontari a titolo gratuito³⁰⁸.

L'apporto di questi servizi volontari costituisce il fulcro dell'attività di questi soggetti, non si può nascondere. Contribuisce al volume di attività ottenuto, tanto è vero che, molti di questi enti, in assenza degli apporti dei volontari, non raggiungerebbero le loro finalità istituzionali³⁰⁹.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 79 << Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purchè tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonchè ai risultati prodotti;

b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135;

b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi>>³¹⁰.

In conclusione, sono inclusi tra gli enti che godono di queste agevolazioni, tutti gli

³⁰⁸ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³⁰⁹ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³¹⁰ Così art. 79 D.Lgs. 117/2017

enti del Terzo settore, oltre ovviamente le fondazioni.

In riferimento alle ONLUS, lo sviluppo della loro attività interna, l'inclusione nella categoria di ricerca scientifica di spiccato interesse sociale sono esplicitate nel D.P.R. numero 135/2003³¹¹.

Le ONLUS dedicano i propri sforzi e lo svolgimento della propria attività alla collettività, la propria vita sociale affonda le radici nella generosità e bontà d'animo. La volontà di dedicare l'attività e i proventi a favore dei terzi. Anche attraverso la divulgazione di dati conoscitivi guadagnati dalla comunità scientifica.

Concentrandoci sulle attività non imponibili, si analizza il comma 4 sempre dell'articolo 79, prima menzionato³¹².

Ai sensi del comma 4 << *Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5:*

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo>>³¹³.

Sussistono però obblighi contabili e di rendicontazione propri, previsti dall'art. 87, << *Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che non applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono:*

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività indicate all'articolo 6 da quelle di cui all'articolo

³¹¹ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³¹² COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³¹³ Così art 79 comma 4 D.Lgs. 117/2017

5, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore quello indicato dall'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

b) in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti di cui al comma 1 che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, comma 2.

4. In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

5. Fatta salva l'applicazione dell'articolo 86, commi 5 e 8, e fermi restando gli obblighi previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale.

6. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del rendiconto o del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui

all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86.

7. Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti di cui all'articolo 79, comma 5, ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili di cui agli articoli 14, 15, 16 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti>>³¹⁴.

Questa norma appena analizzata riprende l'art 143, comma 3, del T.U.I.R., quando si parla della raccolta pubblica di fondi degli enti non commerciali.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 79, <<i contributi e gli apporti delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 dello stesso articolo non concorrono alla formazione del reddito del Terzo settore di cui al comma 5>>³¹⁵.

Anche questa disposizione riprende il comma 3 dell'articolo 143 del T.U.I.R..

Attira l'attenzione anche un'altra fattispecie, ovvero l'indole commerciale o non commerciale dell'ente.

La verifica, attraverso una distinta disciplina, dello svolgimento primario dell'attività non commerciale svolta, attenzione è valida solo per gli ETS differenti dalle imprese sociali.

Come stabilisce il comma 5 dell'art. 79 << Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi

³¹⁴ Si veda art. 87 D.Lgs. 117/2017

³¹⁵ Si veda art. 79 D.Lgs. 117/2017

delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale>>³¹⁶.

L'ente si identifica invece come ente con natura commerciale qualora, i profitti ottenuti con lo svolgimento delle attività istituzionali menzionate nell'art. 5 e 6 del decreto, travalichino l'ammontare delle entrate ottenute da attività non commerciali: parliamo dei “contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente od ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (compresi i proventi e le entrate non commerciali, ai sensi dell'art. 79, commi 2, 3 e 4, lett. b), tenuto altresì conto del valore normale delle cessioni e prestazioni relative ad attività non commerciali”³¹⁷.

Ai sensi del comma successivo, ovvero il comma 6 dell'art. 79 << *Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse*

³¹⁶ Si veda art. 79 D.Lgs. 117/2017

³¹⁷ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità>>³¹⁸.

Il seguente comma si concentra sugli enti associativi, soffermandosi sui relativi rapporti e sullo sviluppo delle attività a favore dei propri associati e dei loro familiari e dei conviventi, sempre onorando gli obiettivi prefissati di origine istituzionale³¹⁹.

La disposizione si concentra anche sulle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi, ovviamente non inclusi nel concorso per la determinazione del reddito³²⁰.

Al contrario si considerano assolutamente attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dietro propri compensi nei confronti degli associati o dei loro familiari o conviventi³²¹.

Anche qui, la disposizione riprende il contenuto dell'articolo 148 del T.U.I.R., che però non è valido per gli enti in questione, così come vuole l'articolo 89 del Codice del Terzo settore³²².

2.1 Le cooperative sociali

Collegandoci alle prime due parti dell'elaborato, conviene parlare per completezza delle cosiddette "cooperative sociali".

Il decreto legislativo di riferimento è quello del 3 luglio 2017, n. 112, che è stato fonte di Revisione della materia di impresa sociale, emanato in attuazione dell'articolo 2, della legge 6 giugno 2016, n.106. Poi sottoposto a correzione nel 2018, dopo che era entrato in vigore nell'anno precedente³²³.

L'articolo 1 si dedica alla nozione e qualifica di impresa sociale, l'articolo 2 tratta dell'attività d'impresa di interesse generale, gli articoli 3 e 4 sono rilevanti per l'assenza di scopo di lucro, la struttura, la costituzione; poi c'è la denominazione, le

³¹⁸ Così comma 6 art. 79 D.Lgs. 117/2017

³¹⁹ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³²⁰ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³²¹ COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³²² COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

³²³ https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

scritture contabili, e così via.

L'art. 1 al comma 4, del D.Lgs. 112/2017, sancisce che le cooperative sociali e i loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381, ottengono "ex lege" la qualifica di imprese sociali.

<<Le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali. Alle cooperative sociali e ai loro consorzi, le disposizioni del presente decreto si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili, fermo restando l'ambito di attività di cui all'articolo 1 della citata legge n. 381 del 1991, come modificato ai sensi dell'articolo 17, comma 1>>³²⁴.

Tale disposizione va coordinata con l'articolo 17, ai sensi del quale *<<Le imprese sociali già costituite al momento dell'entrata in vigore del presente decreto, si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro diciotto mesi dalla data della sua entrata in vigore. Entro il medesimo termine, esse possono modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria>>³²⁵.*

Questo vuol dire che le regole in tema di impresa sociale sono valedoli rispetto alle cooperative sociali sempre però onorando le disposizioni della normativa specificamente dedicata alle cooperative, ovviamente per quanto compatibili³²⁶. Le cooperative quindi, non necessitano, per ottenere questa qualifica, di superare nessun vaglio ovvero nessun controllo, non devono adempiere nessun dovere o onere, non devono adeguarsi a nulla, è un processo automatico e spontaneo.

L'art. 3, c. 2, del Decreto interministeriale del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 16 marzo 2018, prevede che *<<le cooperative sociali e i loro consorzi, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo n. 112 del 2017, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali mediante l'interscambio dei dati tra l'albo delle società cooperative di cui al decreto 23 giugno 2004 del Ministro delle attività produttive ed il registro delle imprese>>³²⁷.*

³²⁴ Si veda art. 1 D.Lgs. 112/2017

³²⁵ Si veda art. 17 D.Lgs. 112/2017

³²⁶ https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

³²⁷ Così art. 3 D.Interm. 16 marzo 2018

Nel “rispetto della normativa specifica delle cooperative” ed “in quanto compatibili”³²⁸. Cosa vuol dire?

Con queste frasi la volontà del legislatore è stata quella di discriminare quegli istituti ovvero disposizioni di disciplina che non sono già incluse e presenti nella disciplina appositamente dedicata alle cooperative; quelle che rappresentano una “lacuna” all’interno della disciplina delle società cooperative; e infine dovranno comunque oltrepassare il vaglio di compatibilità³²⁹. Infatti, nel caso in cui una disposizione relativa al d.lgs. 112/2017 si accavalli alla normativa apposita delle cooperative, non trova assolutamente campo per poter essere applicata.

Procediamo all’elenco di quali disposizioni del d.lgs. 112/2017 ed eventualmente del d.lgs. 117/2017 sono vevoli per le cooperative. Infatti, nel caso superino il vaglio, le cooperative sociali, si accertano prima di tutto che le disposizioni prevedano un adeguamento obbligatorio del loro atto costitutivo. In questo caso, il passo successivo è proprio l’adeguamento statutario³³⁰.

Questo l’elenco delle disposizioni:

- a) l’art. 7, c. 2, che vieta l’assunzione della presidenza dell’impresa sociale ai rappresentanti degli enti di cui all’articolo 4, comma 3³³¹;
- b) l’art. 9, c. 2, che stabilisce obbligo e disciplina del bilancio sociale³³²;
- c) l’art. 13, c. 1, secondo e terzo periodo, ove si stabilisce un rapporto massimo di divario retributivo di 1 a 8 tra la retribuzione più bassa e la più alta³³³;
- d) l’art. 17, c. 1, ove si novella giustappunto l’art. 1, L. 381/1991, modificando l’oggetto sociale delle cooperative sociali di tipo A³³⁴.

In conclusione, giungiamo alle modalità con cui avvengono gli adeguamenti. Il Ministero dello Sviluppo Economico - Direzione generale per il mercato, la concorrenza, il consumatore, la vigilanza e la normativa tecnica- stabilisce che tutte le imprese sociali che devono fare emendamenti ai propri statuti per potersi adeguare

³²⁸ Si veda art. 1 D.Lgs. 112/2017

³²⁹https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

³³⁰https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

³³¹ Si veda art. 7 D.Lgs. 112/2017

³³² Si veda art. 9 D.Lgs. 112/2017

³³³ Si veda art. 13 D.Lgs. 112/2017

³³⁴ Si veda art. 17 D.Lgs. 112/2017

al D.Lgs.112/2017 e al D.Lgs. 117/2017, devono necessariamente redigere l'atto pubblico ed essere assistiti dal notaio³³⁵.

³³⁵https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

CONCLUSIONI

Tale lavoro ha cercato di evidenziare come le cooperative, nate sotto il segno del coraggio, dell'altruismo, della generosità, per finalità dedite alla comunità, collettività, al lavoro in comune, fossero meritevoli di guadagnare una sorta di ricompensa dal punto di vista fiscale. E proprio così è stato.

Ho cercato di narrare la vita delle società cooperative su più fronti, tutti fondamentali e viscerali per ottenere un quadro quanto più completo e comprensivo.

Non si può di certo dire che le cose non si siano modulate, che non si siano evolute, in una società caratterizzata e spinta dal vento del Capitalismo, del Consumismo, la bandiera che sventolavano le cooperative, non è più la stessa (in alcuni casi), ammettendolo purtroppo a malincuore.

Esisteranno sempre le cooperative fedeli alla bandiera, fin dall'inizio sventolata, ma non si può nascondere comunque che sussistono anche molte false cooperative.

Ahimè, quella luce di coraggio e risposta a un mondo che li voleva schiavi, poveri e operai, si è spenta e ha ceduto terreno alle stesse, che nascono come funghi, spuntano in ogni dove e in ogni momento, per furbizie e strategie fiscali.

Tutto ciò ha portato a controlli più rigidi e serrati, nella speranza che a questi scaltri imprenditori venga reso "pan per focaccia".

In conclusione, ho deciso di collegare i primi due capitoli del mio elaborato all'ultimo capitolo, dando vita all'ultimo paragrafo, ovvero il paragrafo dedicato alle cooperative sociali.

La disposizione normativa di riferimento si riconosce nel decreto del 3 luglio 2017, n. 112, di cui il primo articolo sancisce l'automatica qualificazione in imprese sociali, delle cooperative sociali e i loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381.

Ovviamente le regole in tema di impresa sociale sono vevoli rispetto alle cooperative sociali sempre però onorando le disposizioni della normativa specificamente dedicata alle cooperative, ovviamente per quanto compatibili³³⁶.

³³⁶https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

BIBLIOGRAFIA

Risoluzione n.80 25 marzo 2009, Agenzia delle Entrate

Raccomandazione CE n° 361/2003

ABBADESSA., L'assemblea nella s.p.a.: competenza e procedimento nella legge di riforma, in Giur. comm., 2004, I, p. 543.

ACQUAS., La nomina del collegio sindacale nella società cooperativa, in Società, 2003, p. 959;

ALESSI F. P., Il socialismo e le società cooperative di produzione, Messina, Vincenzo Muglia Editore, 1904, pag., 7-19

ALLEVA., La riforma del diritto cooperativo italiano, cit., p. 295;

ANSEELE E., – VANDERVELDE E. – SAMSON., Cooperazione e socialismo, Genova, Libreria Moderna, 1902, pag. 9

BAGLIERI M., La storia delle cooperative in Italia, Atlante Treccani, 2016

BASILAVECCHIA M., Funzione impositiva e forme di tutela, Lezioni sul processo tributario, 2018

BELBELLO., La previsione definitiva dell'art. 2543 c.c.: il collegio sindacale delle cooperative, in Coop. e consorzi, 2003, p. 95;

BONFANTE G., Cooperative e porta aperta: un principio invecchiato, 1978

BONFANTE G., Esclusione del socio per attività non mutualistica, 1990

- BONFANTE G.**, *La riforma della cooperazione della commissione Vietti*, 2002.
- BONFANTE G.**, *La società cooperativa*, 2014
- BONFANTE.**, *Delle società cooperative*, in *Il nuovo diritto societario*, cit., p. 2661;
- BUONOCORE.**, *Diritto della cooperazione*, Il Mulino, Bologna, 1997
- BUONOCORE.**, *La riforma del diritto societario Commento ai decreti legislativi n. 5-6*
- BUTTARO.**, *L'acquisto delle azioni proprie nella cooperativa*, Riv. soc., 1988
- CABRAS G.**, *Le trasformazioni delle cooperative: interessi coinvolti*, 1973
- CALEFFI F.**, *Temi e prospettive – XXIII convegno Federtoscana*, in *Cooperazione di credito*, 2003
- CAMMILLERI R.**, *E tra l'individuo e lo Stato il nulla*, in *Avvenire*, 14.6.1991, p. 13.;
- CAMPOBASSO.**, *Diritto commerciale, Diritto delle società*, 2002
- CAMPOBASSO.**, *La riforma delle società di capitali e delle cooperative*, 2003
- CAPO G.**, *Strumenti finanziari e società cooperative*, in *Profili patrimoniali e finanziari della riforma*, a cura di Montagnini C., Milano, 2003
- CARBONETTI.**, *Acquisto di azioni proprie e patrimonio sociale*, 1982
- CARBONI.**, *Le imprese cooperative e le mutue assicuratrici*, in *Tratt. Dir. Priv.*, diretto da Rescigno, 17, III, Utet, Torino

CAROSELLI M. T., *Corporazione medievale (voce)*, in AZARA, A. – EULA, E. (a cura di), *Novissimo Digesto Italiano, III ed.*, 1957, UTET – per le caratteristiche principali dell'istituto;

CASCARDO., *La vigilanza e i controlli nelle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 356;

CASELLI G., *Elogio, con riserve, del collegio sindacale*, 2003

CASTELLANO M., *Socio cooperatore, struttura democratica Finanziamento*

CAVANNA., *Trasformazione e fusione di società cooperative*, in *Nuova giur. civ.*, 1994, II, p. 265

CECCHERINI e SCHIRO'., *Società cooperative e mutue assicuratrici (artt. 2511-2548)*

CECCHERINI., *Società cooperative e mutue assicuratrici*, cit., p. 167

CERA M., *Autonomia statutaria delle banche e vigilanza*, Milano, 2001

CHIUSOLI., *Riforma del diritto societario: natura e parziale disponibilità del patrimonio*

Circolare Ministeriale 35/E 9 aprile 2008

COLOMBO, G - SETTI, M., *Contabilità, Bilancio e controllo degli Enti non profit*, 2015

COLOMBO, G., *La fiscalità degli Enti del Terzo Settore*, 2017

Commissione parlamentare d'inchiesta sulla condizione dei lavoratori in Italia., Rapporti particolari di lavoro: contratto a termine, lavoro in appalto, lavoro a domicilio, apprendistato (relatori On. RUBINACCI L, On. BUTTE'

A.), in Relazioni della Commissione parlamentare di inchiesta sulle condizioni dei lavoratori in Italia, vol. VIII, Segretariati generali della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, Roma, 1959 (stampa 1960), pag. 191;

CONSIGLIO NAZIONALE NOTARIATO., *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario, 2004*

CORRADINI D., *Il processo costituzionale nella Francia rivoluzionaria e il diritto privato, in diritto e Stato nella filosofia della Rivoluzione francese, atti del colloquio internazionale, Milano 1-3 Ottobre 1990, Milano, Giuffrè Editore, 1992, pag. 171;*

CORRADINI D., *Il processo costituzionale nella Francia rivoluzionaria e il diritto privato, cit., pag. 187 – citazioni letterali;*

CORVESE., *Commento all'art. 2545-octies, in La riforma delle società, a cura di Sandulli e Santoro, Torino 2003, p. 195*

COSTI., *Il governo delle società cooperative: alcune annotazioni esegetiche, cit., p. 245;*

COTRONEI, G., *Le modifiche all'art. 12 della legge n. 904/1977, Riv. Coop., n. 2/2002, pag. 7;*

CUSA., *Il procedimento assembleare nella società cooperativa e il principio democratico, in Giur. comm., 2004, I, p. 844*

DABORMIDA., *Commento all'art. 2543, in Codice commentato delle nuove società, Milano, Ipsoa 2004, p. 1554*

DE ANGELIS L., *Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore, 2020*

DE LUCA., *Il socio lavoratore di cooperativa: la nuova normativa (l. 3 aprile 2001 n. 142), in Foro, 2001*

DE ROBERTIS F. M., *Collegium (voce), in AZARA, A. – EULA, E. (a cura di), Novissimo Digesto Italiano, III ed., 1957, UTET – per le caratteristiche principali dell'istituto;*

DEGANI L., *Chi sono gli enti del terzo settore, 2018*

DEGL'INNOCENTI M., *Geografia e strutture della cooperazione in Italia, in SAPELLI G. (a cura di), Il movimento cooperativo in Italia. Storia e problemi, Einaudi, Torino, 1981, pagg. 15-17;*
delle cooperative a mutualità prevalente, 2003

DI CECCO., *La governance delle società cooperative: l'assemblea, cit., p. 150 ss.*

DI DIEGO, S., *Il nuovo regime fiscale delle cooperative, 2011*
di L. Nogler, M. Tremolada e C. Zoli, in Nuove leggi civ., 2002, p. 350 ss.

DI RIENZO., *Organizzazione dei poteri sociali e documentazione contabile nelle società cooperative, in Finanziamento e organizzazione della cooperativa nella legge n. 59 del 1992, a cura di Buttaro, Milano 1998, p. 108 ss.,*

DONATI, F., SANCHINI F., *Il codice del Terzo Settore, 2019*
e organizzazione della cooperativa nella legge n. 59/1992 a cura di L. Buttaro, Milano, 1998

FABBRI F., *L'Italia cooperativa, cit., pag. 44;*

FARINA., *Società cooperative: capitale sociale, quote, azioni e strumenti finanziari, in Riv. not., 2003, p. 1104*

FORNASARI M.- ZAMAGNI V., *Il movimento cooperativo nella Storia d'Italia. Un*

profilo storico-economico (1854-1992), Vallecchi, Firenze, 1997, pagg. 151-152;

FRATINI R., *Cooperativa: una breve storia, riccardofratini.it, 2017*

GENCO., *La trasformazione delle cooperative e la devoluzione ai fondi mutualistici, in La riforma delle società cooperative, a cura di Genco, Ipsoa, Milano 2003, p. 297 ss*

GIUSEPPE DE MAURO., *I ristorni nelle società cooperative: aspetti normativi, contabili e fiscali, 2010*

GRUMETTO., *La società cooperativa alla luce della riforma, cit., p. 1067;*

GUASTINI., *L'interpretazione dei documenti normativi, in Trattato di diritto civile e commerciale, già diretto da Cicu e Messineo e ora continuato da Schlesinger, Milano 2004, p. 173 ss.*

HOLYOAKE G. J., *la Storia dei probi pionieri di Rochdale, cit., pag. 58;*

INSAUDO., *Il collegio sindacale ed il controllo contabile nelle società cooperative, Ipsoa, Milano 2004;*

LO CASCIO., *La riforma del diritto societario, 2003*

LUCA CARAMASCHI., *Il regime fiscale per gli enti esclusi dalla Riforma del Terzo settore, 2020*

MAGLIULO., *Le decisioni dei soci, in La riforma della società a responsabilità limitata, Ipsoa, Milano 2003, p. 251 ss*

MALUSA'., *Le azioni nelle società cooperative dopo la riforma, in Coop. e consorzi, 2004, p. 6*

MARANO., *Commento agli artt. 2542-2544, in La riforma delle società, cit., p. 157*

MARONGIU., *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta". Profili di costituzionalità, in La riforma del diritto cooperativo, a cura di Graziano, Padova 2002, p. 67 ss.*

MELIS G., *Manuale di diritto tributario, 2019*

MINERVINI., *Sostituzione del sindaco effettivo con il supplente della medesima categoria, in Giur. comm., 1975, II, p. 464;*

MORARA., *Il sistema dei controlli, in La riforma delle società cooperative, a cura di Genco, Ipsoa, Milano 2003, p. 211 ss.;*

MUCCIARELLI., *La governance delle società cooperative: gli amministratori, cit., p. 280;*

NAPOLI M., *Promozione dell'occupazione e legislazione di sostegno della cooperazione: bilancio e prospettive, Jus, 1985, fase. 1, pag. 123;*

ORLANDO V. E., *Delle fratellanze artigiane in Italia, Firenze 1884, pag. 26 e ss.*

P. FERRI., *"Revisione della disciplina degli Enti non commerciali", 2016*

PACIELLO., *Le società cooperative, in Diritto delle società di capitali. Manuale breve, Milano 2003, p. 358;*

PAOLUCCI., *Le norme sulla s.r.l. applicate alle cooperative: una scelta o un rimedio, cit., p. 1086;*

PASSARELLI., *Dottrine generali del diritto civile, Napoli 1997, p. 274 ss.*

PELLECCHIA, PERSIANI, PEVERINI, PROCOPIO, RACIOPPI, RASI, SALVINI, TODINI., *Diritto tributario delle attività economiche*, 2020

PELLICIARI., *Quote o azioni? Considerazioni relative alle cooperative di consumo*, in *Coop. e con- sorzi*, 2004, p. 83;

PRESTI., *Cooperative e modellismo giuridico*, cit., p. 16;

RAGAZZINI., *Nuove norme in materia di società cooperative. Commento alla legge 31 gennaio 1992 n. 59*, Bologna 2001, p. 797 ss.

RAVAIOLI., *Trasformazione, fusione e scissione delle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 155;

SABADINI., *La funzione sociale, gli enti esclusi, i tipi di cooperative*, in *La riforma delle società cooperative*, a cura di Genco, Ipsoa, Milano 2003, p. 54;

SABATELLI., *Le azioni di partecipazione cooperativa*, in *Finanziamento e organizzazione della cooperativa nella legge n. 59 del 1992*, a cura di Buttaro, Milano 1998, p. 224 ss.

SAPELLI G., *La cooperazione: impresa e movimento sociale*, Edizioni Lavoro, Roma, 1998, pag. 15-63;

SAPELLI G., *Necessità di una teoria dell'impresa cooperativa*, in AA.VV., *L'impresa cooperativa negli anni 80. L'autogestione e i problemi della crisi economica*, De Donato, Bari, 1982, pag. 72;

SCHIRO'., *Società cooperative e mutue assicuratrici*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Lo Cascio, Milano 2003, p. 49;

SCLOPIS F., *Storia della Legislazione Italiana, vol. III, dal 1789 al 1847*, Torino, Unione tipografico-editrice, 1864;

TEDESCHI, *Il collegio sindacale, in Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, a cura di Marasà, Padova 2004, p. 623;*

Terzo congresso cooperativo., 1988, verbale, pag. 13 – 23;

TONELLI, *Commento all'art. 2519, cit., p. 59;*

TREMOLADA, *Il rapporto sociale del socio lavoratore, in La riforma della posizione giuridica del socio lavoratore di cooperativa*

TRIMARCHI, *Le nuove società cooperative, cit., p. 153;*

TRIMARCHI, *Redazione e adeguamento degli statuti delle società cooperative: prime riflessioni, in Notariato, 20043, p. 169, nota 2.*

VEDANI, *Le novità per il socio lavoratore di cooperativa, in Dir. e pratica lav., 2001, p. 1308;*

VENTURI, C., *Imposta di bollo, 2007*

VISCONTI, A., *Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica*

VISCONTI, G., *La disciplina fiscale agevolate delle cooperative sociali, 2017*

ZOPPINI-SALVINI, *Il valore nominale delle azioni di società cooperativa ai sensi del nuovo art. 2525 c.c., in Contratto e impresa, 2003, p. 1031;*

SITOGRAFIA

https://it.wikipedia.org/wiki/Movimento_cooperativo

<https://www.treccani.it/enciclopedia/mutualita/>

<http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1004/visconti.pdf>

<https://www.notariato.it/sites/default/files/71.pdf>

https://www.commercialisti.it/documents/20182/323701/ALLEANZACNDCEC_cooperative_sociali_def.pdf

<http://www.pianoinclinato.it/marx-difetti-del-capitalismo/>