

Il trattamento fiscale delle società cooperative

Chiar.ma Prof. Livia Salvini

RELATORE

Chiar.mo Prof. Federico Rasi

CORRELATORE

Matteo Bettoni Matr. 159863

CANDIDATO

Anno Accademico 2022/2023

INDICE.

INTRODUZIONE	PAG. 4
---------------------------	--------

CAPITOLO 1 “L’EVOLUZIONE LEGISLATIVA DELLA COOPERATIVA”

1.	LA NASCITA DELLA COOPERAZIONE	PAG. 8
2.	LA FUNZIONE SOCIALE	PAG. 11
3.	IL PRIMO INGRESSO NELL’ORDINAMENTO GIURIDICO, IL CODICE DI COMMERCIO.....	PAG. 14
4.	IL CODICE CIVILE DEL 1942, L’AMBIGUITÀ DELLA DISCIPLINA GIURIDICA.....	PAG. 17
4.1	GLI APPORTI DELLA DOTTRINA ALLE LACUNE DEL CODICE.....	PAG. 19
5.	LA LEGGE BASEVI.....	PAG. 21
6.	L’ARTICOLO 45 DELLA COSTITUZIONE	PAG. 24
6.1	NEI LAVORI DELL’ASSEMBLEA COSTITUENTE.....	PAG. 28
7.	LA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO DEL 2003	PAG. 30
7.1	LO SCOPO MUTUALISTICO.....	PAG. 38
7.2	LE TEORIE SVALUTATIVE DELLA RIFORMA.....	PAG. 44
7.3	LA NUOVA VIGILANZA.....	PAG. 46
8.	IL REGOLAMENTO EUROPEO DELLE COOPERATIVE (SCE) 1435/03.....	PAG. 49

CAPITOLO 2 “IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE”

INTRODUZIONE.....	PAG. 54
-------------------	---------

1.	LA DIFFERENZA TRA IL TRATTAMENTO FISCALE ANTE E POST RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO.....	PAG. 55
1.1	LA LEGISLAZIONE ANTE RIFORMA.....	PAG. 56
1.2	LA LEGISLAZIONE INTERMEDIA.....	PAG. 59
1.3	LA LEGISLAZIONE POST RIFORMA DEL 2003.....	PAG. 61

2.	I PRESUPPOSTI GENERALI DI FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO.....	PAG. 64
2.1	LA COMPRESSIONE DEL LUCRO SOGGETTIVO.....	PAG. 65
2.2	LA PREVALENZA DELLA MUTUALITÀ.....	PAG. 67
2.3	IL PROBLEMA DELLE FALSE COOPERATIVE.....	PAG. 68
3.	LA NON IMPONIBILITÀ DELLE RISERVE INDIVISIBILI.....	PAG. 71
4.	IL REGIME FISCALE NELLE VARIE TIPOLOGIE DI COOPERAZIONE.....	PAG. 76
4.1	LA SOCIETÀ COOPERATIVA DI CONSUMO.....	PAG. 76
4.2	LA SOCIETÀ COOPERATIVA DI LAVORO.....	PAG. 79
4.3	LE COOPERATIVE DI PRODUZIONE.....	PAG. 86
4.4	LE COOPERATIVE DI CREDITO.....	PAG. 87
4.5	LE COOPERATIVE AGRICOLE.....	PAG. 91
4.6	LE COOPERATIVE SOCIALI.....	PAG. 96
5.	IL CONCETTO DI AGEVOLAZIONE FISCALE, UN’AFFERMAZIONE TANTO DIFFUSA QUANTO POCO VERIFICATA.....	PAG. 101
6.	LA SOCIETÀ COOPERATIVA TRA RIFORMA SOCIETARIA E RIFORMA FISCALE.....	PAG. 106

CAPITOLO 3 “LA COMPATIBILITÀ DEL REGIME FISCALE DELLE COOPERATIVE CON I PRINCIPI UNIONALI”

1.	LA COOPERAZIONE NELLE LEGISLAZIONI EUROPEE E MONDIALI.....	PAG. 108
2.	FISCALITÀ COOPERATIVA ED AIUTI DI STATO.....	PAG. 113
3.	IL DIALOGO TRA LA COMMISSIONE EUROPEA E L’ITALIA.....	PAG. 118
4.	LA CAUSA PAINT- GRAPHOS, C-78/08.....	PAG. 125
5.	LE IMPRESE SOCIALI E IL LORO RICONOSCIMENTO EUROPEO.....	PAG. 135

CONCLUSIONI	PAG. 138
--------------------------	----------

BIBLIOGRAFIA	PAG. 141
---------------------------	----------

INTRODUZIONE

Nell'ambito della determinazione del reddito delle Società vi sono taluni soggetti che “sfuggono alle regole generali”¹. Tra queste possono essere menzionate: le società di comodo, le c.d. “SIIQ”, le imprese marittime e le società cooperative. Mosso dall'interesse di ricercare le fondamenta di questa, specifica, determinazione l'attenzione è ricaduta sul movimento cooperativo.

Le ragioni di una simile scelta possono rinvenirsi principalmente nell'ampio dibattito dottrinale, politico e sociale che connota siffatta società, capace di suscitare dubbi agli occhi di chi si imbatte nella conoscenza.

L'obiettivo del presente elaborato è, pertanto, quello di approfondire un settore particolarmente complesso, cercando di giungere alla conclusione sul se sia corretto ritenere che il trattamento fiscale sia da leggere in termini agevolativi o meno.

A tal fine, è risultato opportuno dividere la trattazione in tre aree tematiche differenti tra loro: il diritto civile, il diritto tributario ed il diritto europeo.

Infatti, al fine di comprendere effettivamente se un regime fiscale possa essere agevolativo o meno è indispensabile conoscere il funzionamento della società, come opera, come si è sviluppata e quali sono le principali modifiche intervenute dalla sua nascita sino ai giorni odierni.

Su quest'ultimo punto bisogna inoltre osservare come la storia delle cooperative sia affascinante, la sua longevità permette di immergersi in periodi storici di importanza assoluta. Infatti, il percorso storico ripreso nell'elaborato inizia sulla metà del milleottocento ed attraversa tutte le tappe più significative: il codice di commercio, la prima guerra mondiale, le crisi sociali, l'avvento del fascismo, l'emanazione del codice civile del 1942 e la promulgazione della Costituzione sono temi che, seppur letti perlopiù in chiave cooperativa, si ritrovano nel presente elaborato.

Solo dopo aver compreso cosa significa e come è mutato il concetto di cooperazione nel tempo, ci si dedicherà all'analisi delle disposizioni che ad oggi regolano la cooperativa, così da avere chiaro in mente la ratio di determinate norme.

Una volta concluso questo approfondimento si potrà essere in grado di capire il perché la legislazione tributaria dedica uno specifico trattamento a questa realtà.

¹ Così L. Salvini, in “*Diritto tributario delle attività economiche*”, Giappichelli, 2022, pag. 81.

D'altronde, come si avrà modo di sottolineare, il diritto civile ed il diritto tributario sono due settori distinti ma estremamente interconnessi. Il primo può ritenersi come il campo del diritto all'interno del quale vengono disciplinate le regole attraverso cui le società possono operare per creare ricchezza; il diritto tributario disciplina, invece, dal canto suo, il risultato da esse prodotto selezionando la parte che deve essere destinata allo Stato.

La legislazione tributaria oggetto d'indagine è, anch'essa, particolarmente significativa. Si avrà modo di vedere come il legislatore sia intervenuto notevoli volte in materia di società cooperativa, anche alla luce delle riforme che hanno caratterizzato la storia dell'intero sistema fiscale. Si è pertanto deciso di ripercorrere un percorso storico-evolutivo della legislazione fiscale in materia, suddiviso in tre momenti precisi, prima di scendere nel dettaglio della legislazione odierna.

Nel fare ciò si è posto come obiettivo quello di non limitarsi esclusivamente al riportare ed al commentare la normativa fiscale, bensì di scendere maggiormente nel dettaglio e comprendere, alla luce dei principi del diritto tributario, quelli che sono i riflessi fiscali del funzionamento della cooperativa. Sul tema, la protagonista non può che essere la disposizione dell'art. 12 della L. n. 904/1977 sul tema della detassazione degli utili.

Non solo, infatti, dato l'ampio perimetro in cui operano le cooperative, si è ritenuto opportuno mettere in luce le differenze, tanto civilistiche quanto tributarie, presenti nelle singole tipologie dell'agire cooperativo. A tal fine, si sono prese le tipologie che più hanno caratterizzato la storia del movimento cooperativo italiano: la cooperativa di consumo, di lavoro, di produzione, di credito, agricola ed infine anche il delicato tema delle cooperative sociali.

D'altronde, ognuna di queste tipologie ha delle regole specifiche, sue proprie, che si sommano a disposizioni che hanno, invece, carattere trasversale. Così, ad esempio, le cooperative agricole e le cooperative di lavoro, destinatarie di disposizioni quali gli art. 10 e 11 del D.P.R. 601/1973 che, se ad una prima lettura possono risultare delle vere e proprie agevolazioni, una volta che si approfondisce l'indagine, il discorso cambia completamente la percezione.

Tuttavia, dal momento che, vuoi per ragioni sistematiche, vuoi per agevolazioni, le cooperative hanno un trattamento sui generis è facilmente intuibile, anche perché la cronaca dei quotidiani ne è piena di esempi, che possono verificarsi abusi dello strumento ai soli fini di ottenere un minor carico fiscale in capo alla società.

Ultimamente, come si è approfondito nell’elaborato, sorgono nuovi schemi fraudolenti con cui indebitamente talune imprese cercano di arrivare ad un indebito vantaggio. Si parla ovviamente del tema delle false cooperative, il quale oltre a recare danno all’erario è altresì in grado di gettare discredito nei confronti di chi, invece, crede nel sistema cooperativo e porta avanti un’attività in piena conformità con quanto prescritto dal legislatore.

Infine, l’elaborato si concluderà con un ultimo capitolo che, come premesso, avrà ad oggetto il diritto europeo. La storia del movimento cooperativo non è esclusivamente italiana, seppur il nostro Paese sia ad oggi uno dei più importanti sul tema. A tal proposito è di recente pubblicazione uno studio del “World Cooperative Monitor” in cui emerge che le 14 maggiori cooperative italiane valgono 66,82 miliardi di dollari, più del 3% del fatturato totale delle cooperative di maggiori dimensioni del mondo².

Nel mondo, infatti, secondo un’altra analisi³, le società cooperative esistenti sono circa 750 milioni, 300.000 delle quali in Europa. È da questi dati che si è deciso di dedicare uno spazio, nel capitolo 3, ad una panoramica europea e non solo delle legislazioni vigenti in materia.

Inoltre, data l’importanza del diritto europeo nel mercato, si è svolta una digressione sulle vicende che negli ultimi anni hanno accompagnato il mondo cooperativo.

Infatti, le società cooperative (italiane e non solo) ed in particolare la loro disciplina fiscale, sono state oggetto di numerosi controlli. Le istanze, presentate da diversi soggetti (Istituzioni, organi giudiziari ed anche da altri operatori economici), hanno portato la Commissione europea e la Corte di Giustizia dell’unione europea ad approfondire la tematica, soprattutto in tema di libera concorrenza sul mercato.

Le forme di interlocuzione sono state le più varie, in alcune di esse parte della dottrina ha sollevato anche problemi di ammissibilità delle domande, tuttavia è da segnalare come la pronuncia della Corte di Giustizia sul caso “Paint-Graphos” abbia segnato un punto assai importante nella discussione.

Solo alla fine di questa tripartizione (civile, tributaria ed europea) sarà possibile avere una visione d’insieme sul delicato e complesso tema delle società cooperative;

² Così A. Mac. In “Cooperative, l’Italia pesa il 3% del fatturato mondiale”, sul “Sole 24 ore”, 2 dicembre 2022.

³ Così F. Vella, R. Genco e P.L. Morara in “Diritto delle società cooperative”, Il Mulino, 2018.

una visione che porterà il lettore ad una propria conclusione sul come leggere il trattamento fiscale di detta realtà, se in termini agevolativi o meno, ben consapevoli, tuttavia, che sulla questione il dibattito sembra tutt'altro che destinato a risolversi in tempi brevi.

CAPITOLO 1.

L'EVOLUZIONE LEGISLATIVA DELLA SOCIETÀ COOPERATIVA.

Sommario: 1. La nascita della cooperazione – 2. La funzione sociale – 3. Il primo ingresso nell'ordinamento giuridico, il codice di commercio – 4. Il codice civile del 1942, l'ambiguità della disciplina giuridica – 4.1 Gli apporti della dottrina alle lacune del codice – 5. La legge Basevi – 6. L'articolo 45 della Costituzione – 6.1 Nei lavori dell'Assemblea costituente – 7. La riforma del diritto societario del 2003 – 7.1 Lo scopo mutualistico – 7.2 Le teorie svalutative della riforma – 7.3 La nuova vigilanza – 8. Il Regolamento europeo delle cooperative (SCE) 1435/03.

1. La nascita della cooperazione.

L'argomento della cooperazione è da sempre un tema discusso; dove nasce, quale siano i suoi caratteri essenziali, in cosa consista la sua funzione sociale, sono i quesiti che alimentano maggiormente i dibattiti tra giuristi, economisti, politici e sociologi⁴.

Ripercorrerne la storia, seppur brevemente, può aiutare a comprendere il perché; d'altronde, per poter guardare alla vasta e frastagliata legislazione odierna, non si può prescindere dall'analisi dell'evoluzione che l'istituto ha avuto nel corso del tempo.

La cooperazione nasce dalla volontà del proletariato di emanciparsi dalla classe borghese⁵, di creare nuovi schemi per un'economia differente; le brutture e gli eccessi della rivoluzione industriale danno il via ad un processo di riforma e di distacco dalle logiche capitalistiche.

Il processo che ha portato all'affermazione della cooperazione è peculiare ed il percorso storico-evolutivo ne è la testimonianza. Le logiche ed i principi sui quali si fonda l'agire mutualistico risultavano ben diverse da quelle che caratterizzavano il funzionamento del mercato del tempo e, pertanto, si vedeva la cooperativa come mezzo per sovvertire le regole economiche che, fino a quel momento, venivano considerate come generali.

Proprio queste caratteristiche hanno, in un primo momento, comportato una difficoltà nell'attuazione del progetto, a cui ha fatto seguito una grande e celere espansione,

⁴ Così in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984, pag. 1.

⁵ Così, Guido Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna in: *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014.

capace di diffondere lo strumento in tutto il territorio europeo, con conseguente difficoltà nella tipizzazione dell'istituto da parte del legislatore.

Simbolicamente la nascita della cooperazione viene ricondotta all'acquisto di una manifattura tessile di New Lanark in Scozia nel 1797, acquisto avvenuto tramite la figura di Robert Owen, con la finalità di offrire alla classe più povera una via di emancipazione⁶.

L'idea di Owen venne replicata nuovamente nel 1817 sempre in Inghilterra. L'intento di creare un villaggio cooperativo, capace di rigenerare dal basso la società, questa volta non ebbe buon esito; il carattere rivoluzionario infatti comportò la perdita della fiducia nell'investimento da parte dei finanziatori della medio-alta borghesia con il conseguente naufragio del progetto⁷.

Le idee utopiche⁸ di Owen⁹ ed il successivo fallimento del piano sono però alla base della nascita del movimento cooperativo; infatti, la prima forma di cooperazione¹⁰, propriamente detta, avvenne in Inghilterra nel 1844 con la società "Rochdale Pioneers Society"¹¹; trattasi di una società fondata da ventotto lavoratori che, con il conferimento di un'unica sterlina a testa, iniziarono a cooperare con una duplice finalità: da una parte rendere più accessibile l'acquisto di materie prime alla classe più povera del paese, dall'altra investire gli eventuali ricavi in una maggiore forza lavoro per soddisfare i soci in difficoltà.

L'idea ebbe subito successo¹², tanto da indurre a fondare ulteriori società, una macelleria, un negozio di stoffe ed un mulino.

Seppur lontani dai giorni odierni, i Pionieri tracciavano principi che ancora oggi costituiscono punto di riferimento per il settore cooperativo come, ad esempio: la condivisione fra i soci dei valori ed interessi, il voto per testa, la solidarietà, la parità fra sessi.

⁶ Così M. Travaglione in *La disciplina tributaria delle società cooperative*, Edizioni scientifiche Italiane, 2009.

⁷ Così, F.Vella, R.Genco, P.Morara, *Diritto delle società cooperative*, Il Mulino pag. 20

⁸ Owen viene pacificamente considerato come uno dei principali esponenti del socialismo utopico.

⁹ Owen, Robert (Newtown, Galles 1771-1858), industriale e socialista utopico britannico, considerato come il padre del cooperativismo.

¹⁰ Ritenuta da altri Autori non la prima bensì la più fortunata, sul punto si rinvia a G. Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna, *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014.

¹¹ G. Bonfante (in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, Guido Bonfante – 2014) afferma che la Rochdale ispirava le sue idee alla cooperativa oweniana.; sul tema si veda anche V. Buonocore, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, p.29 ss. nel quale l'autore sottolinea come i principi generali della cooperazione (la gestione di servizio, il carattere libero della partecipazione, limitazione dell'interesse sul capitale investito, organizzazione democratica) si ritrovano nelle idee di Rochdale.

¹² Successo dovuto non solo da ragioni ideologiche, i nuovi soci infatti entravano in società anche per ragioni pragmatiche quali ad esempio l'ottenimento di vantaggi immediati.

I soci erano contrari a che tutti gli utili derivanti dall'attività venissero immessi nel capitale sociale e la soluzione intrapresa dai fondatori fu quella di “optare per una ripartizione trimestrale dei ricavi conseguiti dedotte però le spese per l'amministrazione, gli interessi sui prestiti, gli aumenti di capitale e un 2,5% che veniva destinato a scopi educativi¹³”.

Le idee della Rochdale sopravvivono nel tempo grazie anche al contributo apportato dall'Alleanza Cooperativa Internazionale, nata nel 1895, per mano del movimento cooperativo inglese, alla quale possono aderire tutte le cooperative di tutto il mondo; tra i compiti dell'Alleanza vi rientra ovviamente l'individuazione dei principi identitari di tale struttura¹⁴.

Lo strumento della cooperazione sembrava non destare, inizialmente, nessun tipo di pericolo per la classe borghese, anzi si pensava potesse essere un mezzo attraverso il quale distogliere il proletariato dall'idea di compiere gesti estremisti ed in tal modo se ne agevolò lo sviluppo.

Altresì importanti sono le esperienze dei paesi del Nord Europa, su tutte quella tedesca; qui la cooperazione nasce grazie all'opera dei conservatori sociali come Schultze Delitsch, Huber ed Haas, a difesa degli artigiani e dei commercianti che correvano il pericolo di una “retrocessione sociale”¹⁵. In Germania lo strumento era particolarmente utilizzato anche nel settore del credito¹⁶, nonostante, in realtà, la prima cooperativa, nata nel 1849, fosse stata costituita per l'acquisto di materie prime per calzolai e falegnami.

Simili sono le circostanze che diedero vita al movimento cooperativo in Italia, in proposito, alcuni autori¹⁷ attribuiscono un ruolo chiave alla figura di Giuseppe Mazzini, il quale trascorse parte della sua vita in esilio proprio in Inghilterra con la conseguente possibilità di conoscere direttamente l'esperienza cooperativa¹⁸.

Mazzini, rimasto affascinato dal nuovo *modus operandi*, decise di fondare, insieme a Giuseppe Cesio, l'associazione Artistico-Vetraria di Altare con sede a Savona nel 1856.

¹³ Così, R. Fratini, *cooperative: una breve storia*, 2017.

¹⁴ Così Fici, *L'identità delle società cooperative, i Principi dell'Alleanza Cooperativa Internazionale e le legislazioni nazionali europee*, in RDS, 2012, p.428 ss.

¹⁵ L'espressione è di G. Bonfante, in *La società cooperativa*, op. ult. Cit.

¹⁶ Nel 1864 le banche popolari erano circa 337.

¹⁷ Così, R. Fratini, *cooperative: una breve storia*, 2017

¹⁸ Simile contributo venne apportato anche da Francesco Viganò, anch'esso rientrato dall'Inghilterra con l'obiettivo di riproporre le idee di Rochdale.

Oltre a Mazzini, in verità, è da segnalare anche il contributo di personaggi come Andrea Costa, esponente del pensiero socialista, che vedeva nella cooperativa uno strumento di emancipazione dei lavoratori; nonché di Luigi Luzzatti, un liberale che considerava la cooperazione un modello produttivo capace di garantire stabilità in ottica prevalentemente economicista¹⁹.

Alcuni autori²⁰ trovano, invero, analogie tra l'avvento della cooperativa nell'esperienza tedesca e in quella italiana grazie proprio alla figura di Luzzatti, il quale fu capace di ripercorrere, per grandi linee, l'opera di Shultze Delisch e di contribuire in maniera decisiva alla nascita delle banche popolari.

Grazie a queste spinte, dal 1850 in poi il fenomeno cooperativo si diffonde con estrema velocità nella penisola, ed è così che vengono fondati nel 1854 a Torino il "Magazzino di previdenza", nel 1856 a Genova una cooperativa di produzione fra sarti, nel 1859 a Torino la stamperia dei compositori tipografi²¹.

La cooperativa venne disciplinata per la prima volta, in modo assolutamente *sui generis*²², nel 1882 con il Codice di commercio; nacque, infatti, in tale periodo, l'esigenza di regolamentare lo strumento a seguito della proliferazione di una legislazione speciale tesa a concedere benefici fiscali.

La molteplicità di visioni ed una rapida espansione del modello societario portarono al Congresso di Milano del 1886, nel quale cento delegati di 248 società si riunirono per costituire una struttura organizzativa per lo sviluppo delle cooperative e venne fondata la Federazione Nazionale delle Cooperative, successivamente trasformata in Lega delle Cooperative, all'interno della quale si trovava un'altra visione della cooperazione, quella cattolica²³.

La cooperazione nasce, dunque, in un contesto di turbolenza economica e sociale della seconda metà dell'ottocento, periodo nel quale vi furono profonde trasformazioni sociali che portarono alla seconda rivoluzione industriale ed alla nascita dei sindacati. Momento storico in cui, il mondo cattolico, non poteva intervenire nella vita politica a causa del "non expedit", il divieto imposto ai fedeli di partecipare all'azione politica.

Tuttavia vi furono associazioni cattoliche tra le quali "*L'opera dei congressi*" che, tra le attività proposte ed intraprese per porre rimedio alla grave situazione economico e

¹⁹ Così, G. Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna in *La società cooperativa*, cit.

²⁰ Su tutti G. Bonfante, op. ult. cit.

²¹ Il riferimento è sempre a R. Fratini, cit.

²² Per l'approfondimento si rinvia al paragrafo 4 del presente capitolo.

²³ <https://www.legacoop.coop/associazione2/associazione/legacoop-nazionale/chi-siamo/storia/>.

sociale delle classi più povere, diedero vita alle c.d. casse rurali, precursori del credito cooperativo odierno: un nuovo modello di credito improntato sul principio di sussidiarietà orizzontale²⁴.

Tra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento dunque sono diversi i filoni che si incontrano nel tema della cooperazione, da un lato abbiamo un pensiero liberale, dall'altro un pensiero socialista ed infine quello cattolico, pensieri che come vedremo segneranno la nascita dell'articolo 45 della Carta Costituzionale.

Per tale via si affermano nuovi modelli economici che nascono dall'idea che l'utile generato non debba essere distribuito, ma possa essere accumulato per aumentare le risorse della società, garantendo solidità alla stessa; modelli nati intorno alla metà dell'Ottocento e che ancora oggi svolgono un ruolo importante nel nostro Stato.

2. La funzione sociale.

Per comprendere a fondo l'importanza del modello cooperativo è opportuno avere riguardo ad alcuni dati che caratterizzano questa realtà.

Le società cooperative sono una realtà mondiale, non solamente italiana.

Secondo uno studio²⁵ le società cooperative esistenti nel mondo sono circa 750 milioni, contano un miliardo di soci ed offrono lavoro ad oltre 100 milioni di persone.

Nell'Unione europea esistono circa 300.000 cooperative, il 30 % delle quali situate nel nostro Stato ed *un italiano su cinque è socio di una società cooperativa mentre uno su tre acquista prodotti e servizi dalle cooperative*²⁶.

La funzione sociale della società cooperativa nel corso del tempo si è progressivamente evoluta ed è importante ripercorrere queste tappe in maniera introduttiva, contestualizzandole nel relativo momento storico, prima di passare ad analizzare da un punto di vista giuridico i singoli cambiamenti delle stesse.

Come analizzato nel primo paragrafo, la finalità del nuovo modello societario, al momento della nascita del movimento cooperativo, era improntata sulla possibilità di offrire alla classe più povera un'emancipazione, con contestuale avvicinamento alle classi più ricche. La prima cooperativa ufficiale, la "*Rochdale Pioneers Society*", rappresenta la

²⁴ Così, M. Cartabia in *Cooperazione e mutualità: la costituzione come storia di un popolo*.2019.

²⁵ "*Diritto delle società cooperative*" ad opera degli autori Vella, Genco e Morara, il Mulino 2018.

²⁶ Così, F.Vella, R.Genco, P.Morara, *Diritto delle società cooperative*, il mulino 2018 pag. 2.

meta di un percorso iniziato agli inizi del milleottocento che faticava ad affermarsi dato il carattere sovversivo delle nuove idee.

In un momento successivo la funzione sociale mutò e, sul finire del 1800 e la metà del 1900, venne individuato nelle cooperative uno degli strumenti atto a fronteggiare le diverse crisi: la grande crisi agraria, la crisi sociale di fine secolo, il primo conflitto mondiale ed infine la crisi democratica che portò alla nascita di regimi totalitari.

In questo momento storico lo Stato incentivava lo sviluppo delle cooperative tramite forti agevolazioni, anche al fine di sopperire alla mancanza di strumenti di assistenza che potessero andare a beneficio delle varie classi sociali.

Anche durante il fascismo le cooperative hanno avuto un ruolo particolarmente importante; dopo aver osteggiato lo strumento cooperativo, il fascismo vide infatti nella cooperazione uno strumento di governo nell'ambito dell'ideologia corporativa. Con il regio decreto del 30/12/1926 n2288 si costituì l'ente nazionale fascista della cooperazione²⁷.

L'ultimo atto di tale tappa, iniziato nel 1882 con il codice di commercio, fu l'emanazione del codice civile nel 1942 con l'effettiva e precisa regolamentazione della disciplina delle cooperative.

È infine a partire dall'inizio dei lavori per l'emanazione della carta costituzionale e sino ai giorni odierni, che si sviluppa un nuovo modo di intendere la cooperazione, come una rete di inclusione²⁸.

Questo percorso è stato segnato da alcune essenziali tappe normative: in un primo momento venne emanato il D.lgs. n 1577/1947, la c.d. legge Basevi; successivamente, la carta costituzionale al cui interno troviamo l'art. 45 con il riconoscimento e la tutela della cooperazione; la legge n. 59/1992 che introdusse i Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione; la riforma del diritto societario ex D. lgs. 17 gennaio 2003 n. 6 con l'introduzione di un nuovo concetto di mutualità.

Tutte queste tappe meritano di essere approfondite dal punto di vista giuridico, andando a soffermare la nostra attenzione sull'evoluzione normativa.

²⁷ Sul punto sempre F.Vella, R.Genco, P.Morara, op. ult. cit., pag. 22.

²⁸ Così F.Vella, R.Genco, P.Morara, *diritto delle società cooperative*, il mulino 2018 pag. 23

3. Il primo ingresso nell'ordinamento giuridico, il codice di commercio.

Nel periodo antecedente al 1882²⁹, riguardo al tema cooperativo, vigevano esclusivamente alcune disposizioni normative in materia fiscale quali, ad esempio, la legge sul dazio del 1870³⁰ e sul registro e sul bollo del 1874³¹.

La prima codificazione contenente al suo interno una disciplina della società cooperativa, seppur in maniera sommaria, fu il Codice di Commercio del 1882.

Dal punto di vista sistemico, la disciplina delle cooperative viene collocata nel Titolo IX “Delle società commerciali”, sezione VII “*Disposizioni riguardanti le società cooperative*” e trattata negli artt. 219- 228.

Dallo studio delle menzionate disposizioni e dal dettato dell'art. 221 comma 1³², emerge come la cooperativa venga originariamente disciplinata sulla falsariga della società anonima. Ciò al fine di non creare una tipologia di società assai differente dalle società capitalistiche.

Proprio per questa ragione autorevole dottrina³³ sostiene che “*la società cooperativa entra nel codice di commercio quale variante democratica e a capitale variabile della società anonima*”.

Le altre disposizioni riguardano per lo più la struttura e l'organizzazione societaria; ai sensi dell'art. 220 si prevede, in particolare, l'obbligo di costituzione mediante atto pubblico, il quale deve contenere anche le condizioni per l'ammissione dei nuovi soci, le condizioni per il recesso e per l'esclusione dei soci, le forme di convocazioni delle assemblee generali.

L' art. 224 stabilisce che nessuno può avere in una società cooperativa una quota sociale maggiore di 5000 lire, né tante azioni che eccedano tal somma al valore nominale. Al secondo comma si prevedono inoltre dei vincoli al trasferimento delle azioni laddove non siano state interamente pagate o laddove, comunque, la cessione non sia stata autorizzata dall'assemblea o dal consiglio di amministrazione.

²⁹ Sul tema si veda M. Travaglione, “*La disciplina tributaria delle società cooperative*”, edizioni scientifiche, Napoli, 2009.

³⁰ Art 5 L. n. 5784/1870.

³¹ Art 26 L. n. 2077/1874.

³² Il quale recita “le società cooperative sono sempre soggette alle disposizioni riguardanti le società anonime quanto alla pubblicazione dei loro atti costitutivi e dei posteriori cambiamenti, e quanto alle obbligazioni ed alla responsabilità degli amministratori”

³³ F. Pepe nel manuale “*La fiscalità delle cooperative*”, Giuffrè editore, 2009; Cfr. P. Verrucoli, “*La società cooperativa*”, Milano, 1958.

Il principio del voto capitario è situato invece nell'articolo 225 comma 2, il quale recita *“ogni socio ha un solo voto, qualunque sia il numero delle azioni che possiede”*.

Ancora, continuando nella lettura del codice, troviamo solo disposizioni organizzative della società quali: l'ammissione, il recesso e l'esclusione dei soci (ex art 226); i doveri degli amministratori (ex art 223).

La disciplina si chiude, infine, con l'art. 228 il quale prevede che *“gli atti costitutivi, gli atti di recesso e di ammissione dei soci sono esenti dalle tasse di registro e bollo.”*

Importante, sul tema, è anche sottolineare come, se da un lato vi è nel codice la presenza di articoli atti a disciplinare la struttura della società e l'organizzazione, dall'altro lato troviamo l'assenza di articoli in grado di collegare la struttura alla causa del contratto³⁴.

Le considerazioni che si possono svolgere sul tema sono per lo più critiche; d'altronde, sin dalla sua promulgazione, il Codice di commercio suscitò diverse polemiche.

Già nei primi anni del Novecento i commercianti accusavano i cooperatori di indebiti vantaggi fiscali capaci di sfociare in un'alterazione della concorrenza; tali proteste erano alimentate non solo dall'articolo 228 ma anche dall'esenzione dall'imposta di dazio, concessa dall'art. 5 della legge 11 Agosto 1870 a favore delle cooperative che *“provvedono e distribuiscono [i prodotti] fra i soci esclusivamente per scopi di beneficenza”*; ed ancora dall'esenzione riguardante le imposte di bollo e di registro prevista dall'articolo 26 comma 8 del 13 Settembre 1874.

Il nuovo dettato del codice aveva il compito di attribuire un significato sostanziale al tema delle cooperative in modo tale da consentire una facile e puntuale indicazione dei soggetti che avevano diritto a tali agevolazioni; tuttavia il risultato ottenuto non solo non chiariva tale perimetro di applicazione ma consentiva alla più spuria delle cooperative notevoli possibilità per ottenere i vantaggi precedentemente sanciti dal legislatore³⁵.

La giurisprudenza del tempo cercò di risolvere i menzionati problemi attraverso l'attività ermeneutica, senonché lo scarso supporto normativo comportò la nascita di innumerevoli filoni interpretativi, con il risultato di rendere ancora più incerta una disciplina già di per sé lacunosa.

Dall'incertezza del diritto nascono, ovviamente, più possibilità per un uso distorto dello strumento; è infatti in questi anni che prende vita il fenomeno delle false cooperative³⁶

³⁴ Così, Racugno, G. (2012). *L'evoluzione nel tempo della legislazione cooperativa. Il Nuovo Diritto delle Società*, p.123-132.

³⁵ *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984.

³⁶ Sul tema si rinvia al secondo capitolo dell'elaborato.

ed uno dei motivi principali risiede, senza dubbio, nella mancata definizione del presupposto della mutualità per poter usufruire delle “agevolazioni” fiscali concesse.

La ragione, forse più importante, del parziale insuccesso del codice di commercio è l’aver delineato lo strumento alla stregua di una società capitalista con l’intento di aprire lo stesso anche al ceto medio; tale politica entrò immediatamente in crisi; l’affermarsi della questione operaia³⁷ nella seconda rivoluzione industriale comportò un “*invecchiamento precoce*” del codice³⁸.

Nel periodo successivo, proprio per far fronte alle tensioni sociali, venne ripensata l’idea della cooperazione; la cooperativa doveva essere uno strumento con il quale dare sostegno economico ai ceti più svantaggiati; il codice era uno strumento insufficiente da questo punto di vista e, nei primi anni del 1900, si crearono nuovi e specifici modelli societari attraverso leggi speciali³⁹.

È in questo periodo che venne a crearsi dunque un modello cooperativo dualista⁴⁰: da un lato la cooperazione per il ceto medio, dall’altro quella delle leggi speciali per i ceti svantaggiati nelle quali venivano ripresi gli aspetti caratterizzanti dell’agire cooperativo.

Tale dualismo viene rafforzato successivamente dalla legislazione fascista attraverso l’emanazione del T.U per le casse rurali e artigiane nel 1937⁴¹ e del T.U per le cooperative edilizie del 1938⁴².

La nostra analisi dunque può concludersi affermando che la disciplina normativa delle società cooperative nasce sin dal principio come una legislazione frastagliata, colma di leggi speciali tese a superare quanto (non) previsto a livello codicistico ed i fattori principali che hanno reso possibile tale circostanza sono da rinvenirsi principalmente nel tessuto sociale, economico e politico che, d’altronde, ancora oggi accompagnano l’argomento.

³⁷ Le condizioni economico e lavorativo in cui versava la classe lavorativa che portarono a scioperi e all’affermazione delle organizzazioni di resistenza.

³⁸ Così G. Bonfante in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi, op. cit.*

³⁹ A titolo esemplificativo la legge n. 6216 del 1889, n.178 del 1904.

⁴⁰ Sul punto si rinvia a G. Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014, p. 44.

⁴¹ R.d. 26 agosto 1937.

⁴² T.U. n.1165 del 1938.

4. Il codice civile del 1942, l'ambiguità della disciplina giuridica.

Il successivo passo nella storia della disciplina delle società cooperative è l'emanazione, nel 1942⁴³, del Codice Civile.

I lavori per il codice presero avvio nel 1939 ed il primo progetto⁴⁴ fu trasmesso alla Commissione delle Assemblee legislative nel giugno del 1940.

Tale progetto sembrava non risolvere i problemi pregressi e, sulla stessa lunghezza del codice di commercio, riproponeva confusione del modello cooperativo con le altre società previste dal codice.

Il testo dedicava 12 articoli all'istituto della società cooperativa, nei quali vi era solamente una menzione sui fini mutualistici e qualche aggiustamento rispetto al 1882, tra i quali merita di essere riportato il tentativo di eliminazione del voto capitario: l'art. 349 specificava, infatti, che ogni socio aveva un voto ogni 5 azioni possedute ed uno ogni 10 se possedeva in totale più di 100 azioni.

Il progetto fu soggetto a forti critiche e, pertanto, venne modificato.

Tale rielaborazione comportò, sì, qualche modifica⁴⁵, tuttavia, il risultato di fondo continuava ad essere lo stesso: disciplinare una cooperativa senza distinguerla dalle società di capitali.

Seguirono due ulteriori progetti, il primo del dicembre del 1940 e l'ultimo del 30 gennaio 1941; quest'ultimo venne poi riportato integralmente nel codice emanato attraverso il R.d. 16 marzo del 1942 n. 262⁴⁶.

Il codice dedica alla cooperazione un titolo apposito, il Titolo VI, acquistando dunque a differenza di quanto precedentemente esposto, un'emancipazione rispetto alle società commerciali.

La disciplina è sancita dagli artt. 2511- 2548 c.c.

⁴³ Sul tema si vedano: M. Travaglione, *“La disciplina tributaria delle società cooperative”*, edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2009; Guido Bonfante, *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Giuffrè 1984; *Le Società*, n. 1, 1 gennaio 2023, p. 102, Commento alla normativa a cura di Guido Bonfante

⁴⁴ Progetto Asquini.

⁴⁵ Modifiche soprattutto in tema di vigilanza, l'intento era il principio di centralizzazione dei controlli istituendo un ente apposito; venne introdotto nuovamente il voto capitario.

⁴⁶ Così in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984.

La prima novità introdotta ex art. 2511 è l'introduzione del requisito di mutualità, concetto questo oscuro nel codice di commercio, ma che anche in questa occasione pone non pochi problemi all'interprete.

Recitava, infatti, l'art 2511: *“Le imprese che hanno scopo mutualistico possono costituirsi come società cooperative a responsabilità illimitata o limitata, secondo le disposizioni seguenti”*.

Orbene andando ad esaminare i restanti articoli nulla troviamo in merito alla specificazione del requisito della mutualità, andando così a generare una profonda *“contraddizione interiore”*⁴⁷⁴⁸.

Infatti se da un lato abbiamo un richiamo esplicito al concetto di mutualità, intesa quale funzione e come tratto distintivo rispetto alle società commerciali caratterizzate dallo scopo di lucro, dall'altro non troviamo nessuna definizione e nessuna indicazione normativa sui più importanti aspetti dell'agire mutualistico quali il diritto dei soci alla prestazione ovvero il limite della distribuzione degli utili⁴⁹.

Date dunque queste premesse si considerava dubbia o addirittura sconfessata l'incidenza effettiva dello scopo di cui all'art 2511 cc.

Una delle cause secondo gli studiosi che ha prodotto una disciplina lacunosa, tanto nel codice di commercio quanto nel codice del 1942, è da ricollegarsi alla genesi del fenomeno⁵⁰.

Abbiamo visto come le società cooperative siano dotate di una forte connotazione ideologica, caratterizzate da una contrapposizione tra gli interessi della borghesia e quelli del proletariato. La volontà della classe borghese di impedire la crescita e lo sviluppo di questo fenomeno venne tuttavia interrotta dall'enorme diffusione che la cooperazione ebbe nel nostro Stato e la classe dirigente nulla poteva fare se non cambiare la strategia in materia.

Perciò di fronte a questa situazione si optò, sì, per una sua disciplina all'interno dell'ordinamento, ma una disciplina che evitava di determinare in diritto gli aspetti

⁴⁷ Così F. Pepe nel in *“La fiscalità delle cooperative”*, op.cit.

⁴⁸ Se è vero che negli articoli del codice nulla si trovava in merito ad una definizione sostanziale, questa poteva essere desunta dalla relazione del Guardasigilli che riguardo allo scopo mutualistico recitava: *“Alla gestione capitalistica dell'impresa, preordinata alla ricerca del profitto è sostituita l'autogestione dell'impresa da parte degli utenti o dei lavoratori: il gruppo organizzato mira a fornire beni o servizi o occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero sul mercato”*.

⁴⁹ Così anche in F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*,

⁵⁰ F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*, op.cit pag 124

principali, dando vita, come vedremo ⁵¹successivamente, ad un difficile lavoro da parte dalla dottrina atto a colmare questo vuoto.

Non fu questa l'unica causa che, in sede di elaborazione del Codice Civile, contribuì alla stesura di una disciplina lacunosa.

Il legislatore del '42 aveva il grande compito di procedere ad una regolamentazione organica trovandosi però in un contesto in cui la realtà sociale ed economica era già regolata dalla prassi, dove la società cooperativa aveva una connotazione fortemente eterogenea⁵².

Negli anni che hanno preceduto il 1942 la cooperazione aveva assunto una funzione variegata dal momento in cui veniva utilizzata talvolta come strumento di risoluzione delle crisi sociali ed economiche.

Lo stesso concetto di mutualità nella prassi era mutato, andando a integrare nel suo significato anche la mutualità c.d. esterna ovvero sia l'estensione anche a terzi dei vantaggi mutualistici⁵³.

A fronte di tutte queste premesse il legislatore preferì dettare una disciplina generale⁵⁴ in merito ai principi cooperativi, confidando in un suo approfondimento ad opera della legislazione speciale che, tuttavia, causa fattori esterni, per diversi anni non arrivò⁵⁵.

Sul tema si può concludere affermando che: *“il legislatore del '42[...] intendeva creare un reticolo giuridico estremamente flessibile da integrarsi con una legislazione speciale [...]. Il venir meno degli assetti politico- istituzionali del tempo ha travolto questo disegno facendo assumere al codice un ruolo di normativa generale (non di semplice riferimento) per il quale non era stato predisposto.”*⁵⁶.

4.1 Gli apporti della dottrina alle lacune del codice civile.

Seppur le modifiche apportate dalla riforma del codice civile in tema cooperativo sono di notevole rilievo, continuano a non trovarsi disposizioni che chiaramente definiscono lo scopo mutualistico.

L'ambiguità della disciplina genera nella dottrina teorie tra di loro contrapposte.

⁵¹ Si rinvia al sotto paragrafo 5.1

⁵² G. Bonfante, *cooperazione ed imprese cooperative*, cit.,152.

⁵³ Così in F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore, 2009, pag 127.

⁵⁴ Ad esempio veniva limitata la distribuzione degli utili, era però assente qualsiasi riferimento in materia di ristorni.

⁵⁵ Secondo F. Galgano, *“Diritto commerciale”*, Vol II, Le società, Bologna, 1986, pag.441 la formulazione normativa aveva permesso al legislatore del tempo di disciplinare l'istituto della cooperativa con il tentativo di sabotarlo dall'interno, introducendo una logica capitalistica al suo interno.

⁵⁶ G. Bonfante in *“Cooperazione e imprese cooperative”*, cit.

Un primo orientamento minoritario incentrava la sua analisi sul valore letterale delle disposizioni, svalutando completamente lo scopo mutualistico.

Della cooperativa si affermò, in tal modo, la sua neutralità funzionale, una società lucrativa democratica, ricollegando la mutualità ad una finalità di compressione del lucro soggettivo quale scopo sociale ultimo; si collegava lo scopo mutualistico dunque non al contratto sociale ma all'impresa stessa.

Il perché questa teoria fosse minoritaria può essere compreso alla luce della evidente contraddizione che portava al suo interno. Seguendo questo pensiero infatti la compromissione del lucro soggettivo si poneva come scopo sociale ultimo e pertanto, irrazionalmente, i soci avrebbero agito con la finalità di limitare l'utile⁵⁷.

Il punto debole di questa tesi consisteva nel negare giuridicamente un fenomeno sociale ed economico imponente, ampiamente diffuso e sviluppato⁵⁸.

La dottrina maggioritaria, invece, muoveva le sue ragioni proprio dall'esigenza di riconoscere la realtà cooperativa, presupponendo la nozione di mutualità in modo tale dunque da non dover rintracciare la definizione nel testo legislativo quanto piuttosto nella sua storia e prassi economica.

Questa teoria dunque basava l'interpretazione ad esempio sulle Relazioni ministeriali al codice civile.

In particolare le relazioni n.1227 e la n. 1025.

La prima, n. 1227, spiega che l'obbligo di determinare nell'atto costitutivo le condizioni per l'ammissione dei nuovi soci è l'applicazione del *“principio che l'appartenenza ad una cooperativa è giustificata soltanto per quelle persone che rientrano nelle categorie sociali ai cui bisogni essa si propone di sopperire”*⁵⁹

La seconda, la relazione al codice civile n.1025, specificava che lo scopo mutualistico fosse *“una gestione di servizio”* ovvero sia *“fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato”*.

⁵⁷ Il riferimento è sempre a F. Pepe, pt cit., pag 128.

⁵⁸ Bonfante, op. ult. Cit., 67.

⁵⁹ Cusa, E. (2002). *“Riforma del diritto societario e scopo mutualistico”*. In S. Patriarca, F. Ghezzi, S. Patriarca, P. Benazzo (a cura di), *“Verso un nuovo diritto societario. Contributi per un dibattito”* (pp. 213-233). Bologna, Il Mulino.

Queste relazioni potevano costituire un indizio sul significato dello scopo mutualistico, senonché non si può parlare in questo caso di una definizione normativa e di conseguenza non è giuridicamente vincolante.

Il problema del significato da attribuire alla mutualità risulta essere un problema tanto dal punto di vista civilistico quanto da quello fiscale, il concetto rimane oscuro anche con il codice civile del 1942, d'altronde, come precedentemente esaminato⁶⁰, l'intento del legislatore del tempo era di confermare e al contempo esaltare il dualismo⁶¹ della cooperativa. Il codice da un lato, la legislazione speciale dall'altro.

5. La legge Basevi.

Nel 1947, con il Decreto Legislativo del capo provvisorio dello Stato n. 1577, viene emanata la c.d legge Basevi.

La legge prende il nome da Alberto Basevi nato a Modena nel 1882 il quale diede un importantissimo contributo allo sviluppo della società cooperativa.

Basevi fu allievo di Luigi Luzzatti che, altrove evidenziato (par.1.), è ritenuto tra le persone che maggiormente hanno contribuito alla nascita dello strumento cooperativo quale possibile soluzione alla distanza tra classi sociali.

Basevi nacque in una famiglia ebraica e durante il fascismo dovette abbandonare le cariche ricoperte, ma una volta terminato il regime totalitario contribuì fortemente alla rinascita del movimento cooperativo, in particolare alla rinascita della Lega delle Cooperative, di cui fu il Direttore e per l'appunto alla emanazione della legge Basevi.

La legge nei suoi primi articoli si concentrava soprattutto sull'aspetto della vigilanza restituendo un ruolo importante alle associazioni cooperative e prevedendo l'obbligatorietà per le società di iscriversi al registro prefettizio, obbligo precedentemente previsto solamente per le società che volessero partecipare agli appalti pubblici; prevedeva i poteri degli ispettori ai sensi dell'articolo 10 tra cui l'esibizione dei libri, registri e documenti, stabilendo il segreto d'ufficio degli ispettori e l'obbligo di redigere il processo verbale; in tal modo si trovò una soluzione intermedia sul tema che, nei lavori dell'Assemblea costituente era oggetto di vivaci discussioni⁶².

⁶⁰ Tanto nel paragrafo 4 quanto nel 5 del presente elaborato.

⁶¹ Così G. Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, , 2014, p 44.

⁶² Si rinvia al paragrafo 7.2 per i lavori dell'Assemblea costituente.

Ai sensi dell'articolo 22 veniva fissato a 9 il numero minimo di soci necessario per la legale costituzione della società, specificando che laddove questo numero fosse diminuito la società era tenuta a reintegrarlo entro il termine massimo di un anno altrimenti la società veniva posta in liquidazione.

Il D. LGS C. P. S n. 1577/47 assume un'importanza notevole nel nostro discorso storico, tesa a superare soprattutto le lacune lasciate dal codice civile del 1942.

Abbiamo esaminato infatti le problematiche riguardanti le precedenti disposizioni, sottolineando come uno dei problemi più rilevanti, se non il più importante, fosse la mancanza di una definizione o quantomeno di una disposizione sul requisito della mutualità.

Questa legge ha il pregio di contenere all'art 26 i "Requisiti mutualistici" da rispettare ai fini tributari⁶³.

L'art 26 recita⁶⁴: *"Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole: a) divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; b) divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale; c) devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale -- dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati -- a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico. In caso di controversia decide il Ministro per il lavoro e la previdenza sociale, d'intesa con quelli per le finanze e per il tesoro, udita la Commissione centrale per le cooperative⁶⁵."*

Dobbiamo seguire tre punti nell'analisi di questa disposizione, il primo attinente al discorso delle clausole statutarie, il secondo alla strumentalità per le agevolazioni fiscali, l'ultimo al perimetro dell'articolo.

Infatti, tra le caratteristiche strutturali che abbiamo analizzato nel paragrafo 2 del presente elaborato vi era la forte autonomia statutaria delle società cooperative.

L'art 26 primo comma, dunque, subordina la presenza dei requisiti mutualistici alle clausole previste negli statuti delle società, libere di apporle o meno dato che l'unica conseguenza sarebbe un trattamento fiscale non "agevolato".

⁶³ Confermando così il dualismo sul tema cooperativo.

⁶⁴ Art. 26 D. LGS C. P. S n. 1577/47

⁶⁵ Attraverso la legge "Basevi" vennero infatti reintrodotti, con funzioni consultive: La commissione centrale, il comitato centrale e le commissioni provinciali di vigilanza.

Queste clausole, in sintesi, hanno un minimo comune denominatore ovverosia comprimere il c.d lucro soggettivo dei soci, limitando la distribuzione dei dividendi nella lettera A), vietando la distribuzione delle riserve durante la vita della società alla lettera B) ed infine garantendo la devoluzione a scopi di pubblica utilità una volta determinato lo scioglimento della società lettera C).

Il secondo e il terzo punto dell'analisi si intersecano, importante infatti è una sottolineatura: queste condizioni della disposizione sono necessarie, come dice la stessa lettera dell'articolo, per la sussistenza della mutualità e sono strumentali all'ottenimento delle agevolazioni in materia di imposte sul reddito previste dal sistema tributario.

Infatti la disposizione ex art. 26 è di natura tributaria ed è peculiare come possa essere questa l'unica disposizione che sancisca, per la prima volta, il concetto di mutualità, mancando una disposizione civilistica in materia e rischiando così di far assumere alla legge Basevi una funzione, un perimetro, più ampio di quanto previsto dallo stesso legislatore.

I requisiti ex art 26 sono stati richiamati successivamente più volte in ulteriori leggi in materia fiscale⁶⁶, ad esempio ex art 14 D.P.R n. 601/73⁶⁷ rubricato “Condizioni di applicabilità delle agevolazioni” che nel secondo comma prevede espressamente “*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*”

Un ulteriore richiamo è effettuato dall'art 12 D.P.R n. 904/77 il quale contiene una delle più importanti disposizioni prevedendo che “*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 ai soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento*” dunque esattamente le lettere B) e C) dell'art 26 della legge Basevi.

Il tema della legge Basevi è importante anche dal punto di vista temporale, siamo negli anni di forti cambiamenti per la società cooperativa, il più importante sicuramente è la nascita dell'art 45 della Carta Costituzionale che viene promulgata proprio pochi giorni dopo l'emanazione del D.LGS.C.P.S n.1577/47, a seguito dei lavori dell'assemblea costituente, che analizzeremo nel successivo capitolo, ed è sintomatico come la legge

⁶⁶ Così in L. Salvini, in “*La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario*” (2005).

⁶⁷ Il tema verrà richiamato nel paragrafo 1 del capitolo 2 dell'elaborato.

Basevi sia considerata come una legge in grado di anticipare l'articolo 45 e, al contempo, come una delle leggi attuative del medesimo, seppur in realtà, non si possa effettivamente e tecnicamente considerare tale, data l'entrata in vigore antecedente alla Costituzione stessa.

6. L'articolo 45 della Costituzione.

“In questa Costituzione c'è dentro tutta la nostra storia, tutto il nostro passato, tutti i nostri dolori, le nostre sciagure, le nostre gioie. Sono tutti sfociati in questi articoli; e, a sapere intendere, dietro questi articoli ci si sentono delle voci lontane...

Quando io leggo nell'art. 2 [...] o quando leggo nell'art. 11 [...] questa è la voce di Mazzini!

Quando leggo nell'art. 8 [...] questo è Cavour! [...]

Quanto sangue, quanto dolore per arrivare a questa Costituzione. [...]

Questa [...] non è una carta morta, è un testamento, è un testamento di centomila morti.”

Le parole di Piero Calamandrei, pronunciate in un discorso rivolto agli studenti milanesi, sottolineano il valore della nostra Carta Costituzionale.

Così come gli artt. sopra citati, anche l'art 45 della Costituzione non è il frutto di una scelta istantanea, nata dal lavoro dell'assemblea costituente, bensì di una realtà sociale e giuridica già radicata nel territorio.

Abbiamo infatti esaminato come già nel 1800 la cooperazione attraverso il pensiero cattolico⁶⁸, l'idea di Mazzini di riproporre lo strumento cooperativo ed anche tutte le correnti che sul tema si sono man mano sviluppate fossero un argomento attuale.

Il testo costituzionale è dunque l'affermazione di quanto già si fosse sviluppato, dunque una realtà che, come avremo modo di sottolineare, si è dovuta riconoscere e non fondare, affine dunque all'impostazione della filosofia del diritto di Santi Romano il quale coglieva la genesi del fenomeno giuridico dal basso della società, quale realtà che si era affermata e veniva recepita dal potere legislativo⁶⁹.

Infatti, la disposizione costituzionale⁷⁰ afferma: “La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione

⁶⁸ Vedi paragrafo 1 del presente elaborato.

⁶⁹ S.Romano, *l'ordinamento giuridico* 1918, *L'ultimo Santi Romano*, Giuffrè, Milano 2013.

⁷⁰ Sul tema si veda: G. Marongiu, *Il regime fiscale delle cooperative, profili costituzionali*, in *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, a cura di Schiano, Di Pepe e Graziano, Padova, 1977, nel quale

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”.

L'approvazione da parte dell'Assemblea Costituente, avvenuta il 22 Dicembre 1947, e la sua promulgazione, avvenuta il 27 Dicembre del medesimo anno, sanciscono dunque un ulteriore e sicuramente il più importante passo per la cooperazione.

È necessario procedere prima con un'analisi, tanto dal punto di vista sistematico quanto letterale, della disposizione.

Il primo e il secondo comma dell'articolo 45 completano il quadro dell'attività economica tutelata dalla Costituzione.

La questione economica è stata oggetto di un intenso dibattito che ha riguardato tutti gli esponenti delle diverse correnti politiche e religiose, i socialisti, i comunisti, i liberali e i cattolici; ciascuna ha apportato la sua specifica visione sul tema, tanto dal punto di vista della cooperazione quanto di un assetto generale all'economia⁷¹.

Da un lato i partiti socialisti e comunisti invocavano un'economia regolata dallo Stato, dall'altra i liberali tendevano a considerare esclusivamente il mercato come regolatore assoluto delle logiche economiche.

Queste diverse correnti hanno comportato un notevole sforzo durante i lavori dell'assemblea costituente, lodevole dunque il lavoro svolto, dal momento che non si limitarono esclusivamente a trovare un compromesso politico bensì ricercarono una soluzione unificante e ampiamente condivisa⁷².

La disposizione costituzionale della cooperazione e la sua collocazione nei rapporti economici non sono caratteristiche comuni all'interno del territorio europeo. Una simile situazione può infatti rinvenirsi nella costituzione portoghese⁷³.

Significativo è il tenore letterale dell'articolo: *“La Repubblica riconosce la funzione sociale [...]”*. Riconoscere è il verbo forse più importante della disposizione, è un verbo che ricorre anche in altri principi costituzionali, basti pensare all'articolo 2 il quale

l'autore ritiene che lo specifico regime tributario applicabile alle società cooperative si fonda sul suo riconoscimento costituzionale.

⁷¹ Così Marta Cartabia in *Cooperazione e mutualità: la Costituzione come storia di popolo*, Ecra, 2019, p.9

⁷² Il riferimento è sempre a Marta Cartabia, op. cit. p.38.

⁷³ L'articolo 85 della Costituzione portoghese recita: “1. Lo Stato stimola e sostiene la creazione e le attività delle cooperative.

2. La legge definirà i benefici fiscali e finanziari delle cooperative, nonché le condizioni più favorevoli per ottenere credito e ausilio tecnico.”

3. Sono sostenute dallo Stato le esperienze praticabili di autogestione.

recita per l'appunto *“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo”*; in tale occasione l'intento era sottolineare il principio secondo il quale non è la Repubblica a costituire i diritti della persona, ma è l'individuo che possiede, in quanto tale, tali inviolabili diritti e dunque il compito della Repubblica è teso esclusivamente a riconoscere un qualcosa di già preesistente.

Riconoscere implica dunque che ci sia già un qualcosa di preesistente nella società ed allora il compito della norma è di seguire e di regolare tale situazione⁷⁴.

Un altro importantissimo punto da esaminare nell'analisi riguarda la funzione sociale.

La funzione sociale tramite questa disposizione assume un rilievo causale nel contratto di cooperativa dovendosi rivolgere ad un interesse socialmente utile e pertanto meritevole di tutela⁷⁵.

La definizione di tale espressione è stata altresì oggetto di chiarimenti da parte della Corte Costituzionale con la sentenza n.408 del 1989,ove si afferma: *“alla protezione costituzionale della cooperazione si attribuisce una finalità che va oltre la generica tutela di categorie produttive deboli, in quanto si estende al riconoscimento e alla promozione di una forma di produzione alternativa a quella capitalistica [...] funzione sociale che viene individuata nella congiunta realizzazione del decentramento democratico del potere di organizzazione e gestione della produzione e della maggiore diffusione e più equa distribuzione del risultato utile della produzione stessa.”*

Altresì importante è il secondo periodo del primo comma dell'art 45, secondo cui *“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”*. In queste righe troviamo due principi importanti, il primo riguarda un'assunzione di un'obbligazione di fare in positivo da parte dello Stato atta a promuovere e favorire l'incremento delle cooperative; la seconda invece è la presenza anche nella carta Costituzionale della vigilanza tramite la quale può essere garantita l'autenticità e la genuinità della cooperazione⁷⁶.

L'art. 45 assolve ulteriormente a due finalità, porre i principi per cui una società può rientrare nell'alveo delle società cooperative e accentua ancora di più la scelta di approcciarsi all'economia con la centralità e la supremazia dei lavoratori.

⁷⁴ Il riferimento è sempre a Marta Cartabia, op. cit. p.36-37.

⁷⁵ Commentario “l'articolo 45 della Costituzione”, Massimo Palazzo, 7 gennaio 2022.

⁷⁶ Il riferimento è sempre a Marta Cartabia, op. cit.

Quanto alla prima finalità la disposizione sancisce la *“funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata”*.

In merito alla seconda finalità, il favor per il lavoro e la persona porta a leggere la norma nell’ottica dell’articolo 1 della stessa Costituzione che sancisce *“L’Italia è una Repubblica fondata sul lavoro”* ed anche all’articolo 4 nel quale è previsto che *“La Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendono effettivo questo diritto. 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.”*

Il riconoscimento costituzionale delle cooperative è fondamentale anche e soprattutto in ottica tributaria.

Quando si parla di agevolazioni in materia fiscale, bisogna infatti tenere in considerazione un altro principio Costituzionale sancito dall’articolo 53, il quale recita: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”* e pertanto un diverso trattamento fiscale potrebbe integrare una questione di incostituzionalità.

Ecco perché il favor concesso dall’articolo 45 assume un’importanza notevole in questo tema, dal momento che, secondo un’impostazione tradizionale, le agevolazioni possono essere considerate legittime quando la finalità, lo scopo di tali trattamenti, sia in grado di soddisfare valori di rilevanza costituzionale, determinando quindi una sorta di bilanciamento tra l’articolo 53 cost. ed in questo specifico caso l’art 45⁷⁷ ⁷⁸. Tale spiegazione si intende riferire solo al tema attinente alla legittimità costituzionale di un’agevolazione od esenzione, prescindendo dunque dal più ampio discorso sulla capacità dell’articolo 53 di fungere da parametro rilevante nell’individuazione del concetto di “agevolazione” il quale è tema oggetto di studio nel paragrafo 5 del secondo capitolo dell’elaborato.

Dopo aver esaminato dunque il complesso articolo 45 tanto sotto un aspetto interpretativo quanto alla sua collocazione e interconnessione all’interno della Costituzione, appare opportuno dare rilevanza ed approfondire due tematiche: il significato della Costituzione ed i lavori svolti dall’assemblea costituente, tali da attribuire maggior risalto al complesso e storico lavoro in tema di cooperazione.

⁷⁷ A.Carinci, T.Tassani, *Manuale di diritto tributario*, terza edizione 2020.

⁷⁸ Sul tema si rinvia per approfondita analisi al capitolo due dell’elaborato.

6.1 Nei lavori dell'assemblea costituente.

La formulazione dell'articolo 45 della Costituzione che oggi conosciamo è frutto del lavoro svolto dalla terza sottocommissione sui rapporti economici e sociali, presieduta da Gustavo Ghidini.

L'articolo della Carta e il provvedimento del Capo provvisorio dello stato⁷⁹ sono i primi provvedimenti presi dalla Repubblica in tema di cooperazione; d'altronde lo sforzo degli uomini della Resistenza, nell'imminente dopo guerra, non portò ad un provvedimento di carattere generale, dovendosi piuttosto ricostruire la vita politica, civile ed economica del nostro Paese⁸⁰.

Il grande lavoro svolto dall'Assemblea costituente prevedeva, in un momento iniziale, l'inserimento della cooperazione all'interno di nozioni che oggi invece ritroviamo in appositi articoli della Costituzione, precisamente il 41 ed il 42, il principio di libera iniziativa economica e le concezioni di proprietà.

Nel 1946 veniva approvato il testo dei lavori svolti dalla terza sottocommissione, due disposizioni utilizzano l'aggettivo cooperativo, l'art 9 riguardante il diritto di proprietà, e l'art 11 riguardante l'impresa.⁸¹

L'art 9 prevedeva che *“I beni economici possono essere oggetto di proprietà privata, cooperativistica e collettiva”*; l'art 11 invece che *“Le imprese economiche possono essere private, cooperativistiche, collettive [...] l'impresa cooperativa deve rispondere alla funzione di mutualità ed è sottoposta a vigilanza stabilita per legge. Lo Stato ne favorisce l'incremento con i mezzi più idonei”*.

Tuttavia gli articoli frutto del lavoro della sottocommissione vennero vagliati dal Comitato di coordinamento tra la Prima e la Terza Commissione ed il termine cooperativo venne eliminato da tali disposizioni, tanto che, nel Progetto di Costituzione, troverà autonomo rilievo separandosi dunque dalle nozioni di beni economici ed impresa, confluendo nell'articolo 42 il quale recitava *“ La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione; ne favorisce l'incremento e la sottopone alla vigilanza, stabilita con legge, per assicurarne i caratteri e le finalità.”*

⁷⁹ La c.d legge Basevi

⁸⁰ Così in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984, p.137.

⁸¹ Marta Cartabia, *Cooperazione e mutualità: la Costituzione come storia di un popolo*. 2019

Il 14 maggio 1947 l'Assemblea Costituente, presieduta da Umberto Tupini⁸², discusse degli ultimi emendamenti proposti che portarono a qualche ritocco formale della disposizione.⁸³

L'onorevole Fiorenzo Cimenti nella seduta sostenne che affrontare il discorso della cooperazione significava concedere *“un riconoscimento essenziale all'importanza di un fenomeno economico e sociale”* e proseguì *“Intervenendo, come membro di questa Assemblea, nella discussione di questo articolo, non posso naturalmente dimenticare di essere l'esponente del movimento cooperativo che si ispira ai principi ed al metodo della scuola sociale-cristiana. Questo movimento, che non riconosce soltanto la cooperazione proletaria ed operaia, [...]”*⁸⁴ mettendo in evidenza come sul tema cooperativo vi fossero diverse correnti di pensiero.

Cimenti viene anche ricordato per aver apportato un emendamento che tendeva, da un lato, ad eliminare il tema della vigilanza dal lavoro prodotto dalla Commissione⁸⁵, dall'altro a sottolineare il carattere della mutualità; più precisamente la motivazione con la quale venne proposta tale modifica risiedeva nell'ingerenza dello stato nella gestione dell'impresa che si sarebbe verificata⁸⁶.

Per venire incontro a tale diversa visione un importante lavoro di mediazione venne svolto dall'onorevole Bibolotti, vengono così spiegati le motivazioni per cui, oggi, nell'articolo 45 troviamo la locuzione *“opportuni controlli”* in sostituzione della parola vigilanza e *“del carattere mutualistico e senza fini di speculazione privata”* in sostituzione del carattere mutualistico assicurato da apposite forme di legge⁸⁷.

Anche nel partito socialista Carmagnola sottolineava l'entusiasmo e la soddisfazione per essere riusciti nell'intento di dedicare un apposito articolo in Costituzione alla cooperazione, soffermandosi anch'esso sul tema della vigilanza, dichiarando che la regolamentazione sia compito del legislatore e non della Costituzione.

Una differenza di vedute tuttavia messa in secondo piano perché, come affermato precedentemente, il lavoro svolto dall'Assemblea Costituente non si limitò a ricercare un

⁸² Vicepresidente dell'Assemblea Costituente e presidente della prima sottocommissione.

⁸³ Art 45, Nascitadellacostituzione.it, Fabrizio Calzaretti.

⁸⁴ Parte del discorso dell'onorevole Cimenti nella seduta del 14 maggio del 1947, così in <https://www.nascitacostituzione.it/02p1/03t3/045/index.htm?art045-021.htm&2>

⁸⁵ L'emendamento recitava *“La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione, ne favorisce l'incremento e ne assicura il carattere mutualistico con apposite forme di legge”*

⁸⁶ Così in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984, p. 140 ss.

⁸⁷ Il riferimento è sempre a Guido Bonfante, op. ult. Cit, pag 141.

compromesso politico, bensì l'intento fu quello di trovare una soluzione unificante sul tema della cooperazione.

Da questo dibattito politico scaturisce l'art. 45 della Costituzione, una disposizione che individua le caratteristiche a cui deve uniformarsi il fatto cooperativo, demandando al legislatore ordinario di delineare in dettaglio, permettendo così alla cooperazione di mutare, attraverso l'emanazione di atti successivi, senza dover rimanere vincolata alla concezione di partenza dei costituenti⁸⁸.

Rimane, alla fine, un dubbio nella lettera della norma enunciata, se il termine cooperazione debba riferirsi solo alla società cooperativa⁸⁹ ovvero alla cooperazione come esercizio d'impresa in forma mutualistica, capace di integrare anche tutti i fenomeni diversi dalle società cooperative⁹⁰.

7. La riforma del diritto societario del 2003.

Nel periodo successivo all'emanazione della Carta Costituzionale sono state promulgate una serie di leggi atte a riformare, seppur parzialmente, il modello societario cooperativo; vengono infatti emanate: una miniriforma del 1971, la legge Pandolfi del 1977⁹¹, la legge Visentini bis⁹² nel 1983 ed infine la legge 59 del 1992.

I tempi non erano ancora maturi per permettere al legislatore di sancire normativamente i tratti identitari dello strumento cooperativo⁹³, nonostante una simile situazione si stesse già verificando in diversi paesi europei⁹⁴.

Importante è sottolineare come queste leggi siano, in parte, anche incentrate su nuove possibilità per la cooperativa di ottenere risorse finanziarie e l'introduzione della figura del socio sovventore⁹⁵ ne è l'esempio più lampante.

⁸⁸ Il riferimento è sempre a Guido Bonfante, op. ult. Cit, pag 147.

⁸⁹ Così A. Pizzorusso in *Problemi costituzionali dell'affidamento delle cooperative*, p. 89.

⁹⁰ Così A. Nigro in *commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, 1980, p.26.

⁹¹ Legge n 904 del 1977.

⁹² Legge n.72 del 1983.

⁹³ Così in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984, p. 60 e ss.

⁹⁴ Si rinvia al Capitolo terzo dell'elaborato.

⁹⁵ Tramite la legge n. 59 del 1992 venivano istituite due figure: il socio sovventore (art. 4) e le azioni di partecipazione cooperativa (art.5); la differenza tra le due riguarda l'attribuzione del diritto di voto assembleare, presente esclusivamente e limitatamente per il socio sovventore ed escluso per i possessori di azioni di partecipazione cooperativa. Questa introduzione è stata una forte innovazione poiché attribuiva lo status di socio a soggetti non portatori di interessi mutualistici. (così F. Vella, R. Genco, P. Morara, in *Diritto delle società cooperative*, op. cit.); Si veda sul punto anche E. Cusa, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, Giuffrè, Milano, 2006, pag.20 nel quale si specifica sia che il socio sovventore non solo doveva essere qualificato come socio della cooperativa, ma aveva anche una portata generale, sia che questa figura poteva essere utilizzata da tutte le cooperative la cui disciplina non ne vietasse l'utilizzo;

Queste leggi, inoltre, ricoprono un ruolo fondamentale anche nel discorso attinente al trattamento fiscale della società cooperativa, per la quale, ai fini di un'analisi organizzata, si rinvia al Capitolo secondo del presente elaborato.

Una delle modifiche più importanti in tema di società cooperative avvenne, invece, con la riforma del diritto societario in data 17 Gennaio 2003 ed attuata con il D.lgs n. 6⁹⁶.

La nuova società cooperativa viene definita nel libro V "Del lavoro" titolo IV "Delle società cooperative e delle mutue assicuratrici", dagli articoli 2511 sino al 2548.

In precedenza abbiamo osservato come il codice civile del 1942 non permettesse una definizione della cooperativa. Ulteriormente, nella precedente lettera dell'articolo 2511, veniva, sì, usato il termine mutualità, ma a tale concetto non seguiva una definizione, né tantomeno veniva assolto tale compito dalla legislazione speciale.

È allora che, con la suddetta riforma, tale concetto viene definito per la prima volta nel codice, comportando dunque un cambio di tecnica legislativa rispetto al passato; cambiamento che però, come vedremo⁹⁷, opera a livello indiretto, essendo comunque lontani dal panorama legislativo europeo.

Lo scopo mutualistico, invero, costituisce una delle caratteristiche principali della cooperativa. Sin dalle prime esperienze⁹⁸ abbiamo notato come esso fosse strettamente interconnesso alla logica stessa dell'agire in cooperazione ed è con la riforma del diritto societario che quest'aspetto assume maggior valore.

Nel riformato contesto normativo infatti l'art 2511 c.c. recita: *"Le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative di cui all'art 2512 secondo comma, e all'art 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice"*.

Attualmente questi principi sono insiti, con le relative modifiche, nell'articolo 2526 del c.c. nel quale viene disciplinata la figura del socio finanziatore; l'articolo prevede: "1. L'atto costitutivo può prevedere l'emissione di strumenti finanziari, secondo la disciplina prevista per le società per azioni. 2. L'atto costitutivo stabilisce i diritti patrimoniali o anche amministrativi attribuiti ai possessori degli strumenti finanziari e le eventuali condizioni cui è sottoposto il loro trasferimento. I privilegi previsti nella ripartizione degli utili e nel rimborso del capitale non si estendono alle riserve indivisibili a norma dell'articolo 2545-ter. Ai possessori di strumenti finanziari non può, in ogni caso, essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti ovvero rappresentati in ciascuna assemblea generale. 3. Il recesso dei possessori di strumenti finanziari forniti del diritto di voto è disciplinato dagli articoli 2437 e seguenti. 4. La cooperativa cui si applicano le norme sulla società a responsabilità limitata può offrire in sottoscrizione strumenti privi di diritti di amministrazione solo a investitori qualificati."

⁹⁶ Nello stesso senso A. Bianchi, *"Manuale delle società di capitali"*, Cedam, 2012, pag. 1070.

⁹⁷ Si rinvia al Paragrafo 8.1 del presente elaborato.

⁹⁸ Si pensi ai Pionieri di Rochdale.

La mutualità dunque è il determinato modo di operare della società, la quale svolge la propria attività con i soci e nell'interesse dei soci, distaccandosi dalla gestione di resa ed approdando in una gestione di servizio⁹⁹.

La finalità dell'attività sociale viene individuata, così, nel soddisfacimento dei bisogni del socio e non più soltanto da finalità improntate sul capitale; finalità che naturalmente sarà diversa a seconda del tipo di cooperativa prescelto. Infatti nella cooperativa di lavoro, ad esempio, questo rapporto verterà sull'esigenza occupazionale dello stesso, laddove invece nella cooperativa di consumo verterà nella fruizione di beni o servizi.

L'interesse dei soci inoltre può essere soddisfatto in maniera diretta, attraverso l'acquisto di beni a prezzo inferiore o la remunerazione delle produzioni lavorative superiore a quella del mercato; ovvero in maniera indiretta, mediante l'erogazione alla fine dell'esercizio dei c.d ristorni, di somme che sono atte a ridurre il prezzo sostenuto dai soci nell'acquisto dei beni oppure in un incremento del salario percepito da questi ultimi.

Dall'art 2511 c.c. è possibile ricavare un ulteriore tratto caratteristico delle società cooperative: la variabilità del capitale sociale¹⁰⁰.

Essa è invero richiamata e delineata nell'art 2524 c.c. il quale permette alla società sia di avere un capitale sociale che non è determinato in ammontare prestabilito, sia di ammettere agevolmente nuovi soci, incrementando così il capitale sociale.

La differenza con la disciplina delle altre società consiste nel fatto che qui l'accesso sarà consentito al solo ricorrere dei requisiti soggettivi che siano coerenti con l'attività sociale, senza che sia necessario modificare l'atto costitutivo a seguito dell'ammissione.

Questo principio è strettamente collegato al concetto dello scopo mutualistico, trattandosi a ben vedere di una facilitazione organizzativa a seguito dell'ingresso e/o uscita dei soci, data la loro diretta partecipazione nella società. Non solo, tramite siffatta disposizione si permette di garantire l'idoneità della società a soddisfare il medesimo bisogno per un numero indeterminato di persone così che l'attività sociale risulta incline a

⁹⁹ Il riferimento è sempre a *F.Pepe, cit., pag. 113*; sul punto si veda anche P. Verrucoli, *Cooperative (imprese)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, 557.

¹⁰⁰ Senza pretesa di esaustività, si v., tra gli altri A. Bassi, *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, pag. 221 e ss.; S. Merz, *Manuale pratico e formulario delle società cooperative*, Cedam, Vicenza, 2016, pag. 53 e ss.; G. Oppo, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, ora in *scritti giuridici, diritto delle Società*, II, Padova, 1992; Filippo Preite in *Cooperative, consorzi e società consortili*, Giuffrè editore, 2018, pag. 85 e ss.; F. Vella, R. Genco, P. Morara, in *Diritto delle società cooperative*, op. cit, pag. 36 e ss.; L. Macri, *Le società cooperative e consorzi*, Ipsoa, 2018, pag. 234 e ss; A. Bianchi, *Manuale delle società di capitali*, Cedam, 2012.

porsi a servizio astrattamente di tutti coloro che appartengono alla categoria sancita dall'atto costitutivo¹⁰¹.

Nel contesto riformato del 2003 quest'ultimo carattere strutturale viene rafforzato con l'art. 2528 c.c, il quale prevede che la competenza ad ammettere nuovi soci spetti agli amministratori, evitando così possibili scelte arbitrarie o discriminatorie nei confronti dei nuovi soci.

Di conseguenza gli amministratori per assumere le decisioni in merito all'instaurazione o cessazione del rapporto sociale devono prendere come parametro di riferimento l'oggetto sociale che la società persegue.

Quanto al tema dell'ammissione di nuovi soci vige, inoltre, un obbligo in capo agli amministratori nel caso in cui all'esito della richiesta di ammissione di un nuovo socio si giunga ad una decisione di segno negativo; infatti, in caso di diniego sono obbligati a motivare la propria deliberazione entro sessanta giorni, nonché, in via generale, sono tenuti ad illustrare le ragioni riguardanti l'ammissione dei nuovi soci nella relazione del bilancio dell'esercizio annuale¹⁰². Infine, sempre l'articolo 2528 c.c. stabilisce che gli amministratori siano tenuti ad illustrare anche le ragioni che hanno condotto all'ammissione di nuovi soci.

Siffatto principio costituisce uno dei principali tratti identitari della cooperazione che permette alla società di recuperare, in un certo senso, il gap con le società commerciali; infatti grazie alla variabilità del capitale sociale risulta notevolmente semplificato l'ingresso dei nuovi soci, i quali sono in grado di apportare sia maggiore ricchezza finanziaria alla società sia di creare, ad esempio nel caso di una cooperativa di lavoro, una maggior forza lavoro. È questo il motivo principale per cui, come avremo modo di osservare, il tema degli apporti al capitale sociale della cooperativa gode di una disciplina fiscale diversa rispetto alle società lucrative¹⁰³.

Sempre sul tema attinente alla mutualità, gli articoli 2512, 2513, 2514 hanno una portata rivoluzionaria; essi dividono l'agire mutualistico in due forme, le società cooperative a mutualità prevalente e le cooperative a mutualità non prevalente,

¹⁰¹ Così G. Oppo, "L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti", ora in "scritti giuridici, diritto delle Società", II, Padova, 1992

¹⁰² P. Marano, *Gli organi di amministrazione e controllo delle società cooperative*, in *La riforma delle società. Società cooperative*, a cura di Sandulli e Santoro, Torino, 2003, p. 15.

¹⁰³ Così Filippo Preite in *Cooperative, consorzi e società consortili*, Giuffrè editore, 2018. Sul punto si veda anche F. Galgano, *Il nuovo diritto societario*, 2006.

individuando espressamente i requisiti necessari ai fini della sussistenza del primo modo di agire riportato¹⁰⁴.

Così facendo il legislatore supera la distinzione, vigente fino a questo momento, tra cooperative c.d. “Basevi” e cooperative non “Basevi”, ancorando pertanto l’attività mutualistica ad una nozione civilistica e non più a norme di carattere fiscale.

In entrambe le tipologie delineate dal legislatore si rinviene la funzione sociale insita nell’elemento causale della società cooperativa: lo scopo mutualistico, l’assenza di fini speculativi e l’organizzazione democratica¹⁰⁵

In realtà tale distinzione assume importanza esclusivamente ai fini delle agevolazioni fiscali come sancito dall’art 223-duodecies comma 6 delle disposizioni transitorie del codice civile; infatti le agevolazioni extrafiscali si riferiscono a tutte le società cooperative rendendo evidente l’intento del legislatore di connotare tutte le cooperative in maniera funzionale allo scopo mutualistico¹⁰⁶.

Ulteriore carattere strutturale delineato dal legislatore è, come anticipato in precedenza, la democraticità. L’art 2538 c.c infatti, dopo aver nel primo comma posto una misura di tutela che attribuisce il diritto di voto ai soli soci che siano stati iscritti nel registro dei soci da almeno novanta giorni, recita “*ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore della quota o del numero delle azioni possedute.*” Viene sancita normativamente la regola una testa-un voto, slegandosi, a ben vedere, dalle logiche sottese alle società lucrative nelle quali, invece, il peso del socio in assemblea è proporzionale alla partecipazione che esso possiede nel capitale della società.

È possibile, tuttavia, che talvolta la società possa derogare¹⁰⁷ il principio del voto per teste; nonostante ciò, anche nei casi previsti espressamente sempre dall’art. 2538 c.c., non viene meno l’elemento caratterizzante la società cooperativa, il carattere democratico

¹⁰⁴ Il tema verrà approfondito nel Capitolo 2, Paragrafo 2.2 del presente elaborato.

¹⁰⁵ Così M. Travaglione, La disciplina tributaria delle società cooperative, edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2009, pag. 36, nel quale si riporta anche la Relazione al codice civile che sancisce: “*La funzione sociale (realizzata attraverso lo strumento della mutualità) è un requisito dell’intero fenomeno, e ciò vale con riferimento alla distinzione tra cooperazione costituzionalmente riconosciuta e cooperazione diversa dalla costituzionalmente riconosciuta. Anche le cooperative diverse da quelle costituzionalmente riconosciute, se conformi alle regole e al modello legale, posseggono (anzi debbono possedere) una funzione sociale, un valore intrinseco, una meritevolezza particolare, che le distingue dalle imprese ordinarie.*”

¹⁰⁶ Così in F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*, pag 158 e ss;

¹⁰⁷ Sul tema si veda anche L. Macrì, “*Società cooperative e consorzi*”, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2018,

non viene sovvertito e non viene pertanto consentito al singolo socio di ottenere il controllo della società¹⁰⁸.

Un aspetto importante da sottolineare tra le norme in tema di società cooperative, così come delineate dal codice del 2003, è rivestito dal principio della parità di trattamento definito dall'articolo 2516 c.c.¹⁰⁹. L'articolo potrebbe astrattamente condurre l'interprete in errore, infatti la disposizione non prevede che nell'esecuzione dei rapporti mutualistici debbano essere riconosciuti i medesimi vantaggi a tutti i soci, bensì l'intento è quello di prevedere che, a parità di condizioni, non vengano fatte discriminazioni sui soci¹¹⁰.

Il tema è stato oggetto anche di pronunce in sede giurisdizionale, sul punto infatti la Cassazione ha precisato, nella sentenza n.5724 del 2004, che “Il principio di parità di trattamento, vigente nel sistema delle società cooperative già prima della novellazione dell'art. 2516 sd opera del d.lgs. 17 gennaio 2003, n.6, definisce una regola di comportamento per gli organi sociali, ma non è idoneo a riflettersi sulla validità dei singoli rapporti contrattuali per il cui tramite i singoli soci si assicurano la prestazione mutualistica loro fornita dalla cooperativa”.¹¹¹

Tale norma tuttavia, oltre ad introdurre le clausole generali di correttezza e buona fede che la società deve rispettare nei confronti dei soci cooperatori, rafforza la posizione

¹⁰⁸ Infatti l'art. 2538 c.c. prevede: “1. Nelle assemblee hanno diritto di voto coloro che risultano iscritti da almeno novanta giorni nel libro dei soci. 2. Ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore della quota o il numero delle azioni possedute. L'atto costitutivo determina i limiti al diritto di voto degli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori. 3. Ai soci cooperatori persone giuridiche l'atto costitutivo può attribuire più voti, ma non oltre cinque, in relazione all'ammontare della quota oppure al numero dei loro membri. 4. Nelle cooperative in cui i soci realizzano lo scopo mutualistico attraverso l'integrazione delle rispettive imprese o di talune fasi di esse, l'atto costitutivo può prevedere che il diritto di voto sia attribuito in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico. Lo statuto stabilisce un limite per il voto plurimo per tali categorie di soci, in modo che nessuno di essi possa esprimere più del decimo dei voti in ciascuna assemblea generale. In ogni caso, ad essi non può essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti o rappresentati in ciascuna assemblea generale. 5. Le maggioranze richieste per la costituzione delle assemblee e per la validità delle deliberazioni sono determinate dall'atto costitutivo e sono calcolate secondo il numero dei voti spettanti ai soci. 6. L'atto costitutivo può prevedere che il voto venga espresso per corrispondenza, ovvero mediante altri mezzi di telecomunicazione. In tal caso l'avviso di convocazione deve contenere per esteso la deliberazione proposta. Se sono poste in votazione proposte diverse da quelle indicate nell'avviso di convocazione, i voti espressi per corrispondenza non si computano ai fini della regolare costituzione dell'assemblea.”

¹⁰⁹ L'articolo sancisce: “Nella costituzione e nell'esecuzione dei rapporti mutualistici deve essere rispettato il principio di parità di trattamento”.

¹¹⁰ Nello stesso senso: Filippo Preite in *Cooperative, consorzi e società consortili*, Giuffrè editore, 2018; G. Bonfante, sub art. 2516 c.c., in *il nuovo diritto societario*, 2411; G. Racugno, *Le società cooperative*, Torino, 2006.

¹¹¹ Cass. 23 marzo 2004 n. 5724, in *Le soc.* 2004, 1241, con nota di R. Genco, *Pari trattamento dei soci: vicende associative e contrattuali dello scambio mutualistico*.

di questi ultimi garantendogli la possibilità di promuovere azioni risarcitorie nei confronti della stessa società¹¹².

Un'altra caratteristica molto importante nelle società cooperative è la forte autonomia statutaria, la quale può essere analizzata sotto diversi punti di vista: la possibilità di scelta, non solo, del modello societario, s.p.a ovvero s.r.l, ma anche nella disciplina patrimoniale con riferimento alla distribuzione degli utili, alle riserve e ai ristorni mutualistici.

Talvolta in qualche disposizione troviamo anche ipotesi di definizioni statutarie obbligatorie, come ad esempio l'art 2521 comma 2 c.c il quale recita "l'atto costitutivo stabilisce le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica".

La disposizione, invero, continua e nel comma 5 dispone che "*i rapporti tra la società e i soci possono essere disciplinati da regolamenti che determinano i criteri e le regole inerenti allo svolgimento dell'attività mutualistica tra la società e i soci (..)*"; risulta dunque un compito attribuito all'autonomia negoziale stabilire se delineare interamente il contenuto dell'attività mutualistica all'interno dello statuto ovvero scegliere se ricorrere anche all'adozione di regolamenti¹¹³.

Un'altra situazione in cui si manifesta il principio di autonomia statutaria è proprio la disposizione dell'art. 2538 del c.c. che, come visto precedentemente, consente di derogare in parte al principio del voto capitario.

Un aspetto altrettanto centrale e caratteristico della disciplina di questa tipologia societaria è la destinazione degli utili.

Viene previsto infatti dal legislatore un limite all'intento lucrativo, rinvenibile nell'art 2521 n.8¹¹⁴ del c.c, prevedendo che nell'atto costitutivo debbano essere indicate anche le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni.

Non solo, in termini più puntuali l'art 2545-quater prevede al primo comma l'attribuzione obbligatoria della destinazione del 30% degli utili a riserva legale, rappresentando così un accantonamento ben diverso dalla riserva obbligatoria ex lege¹¹⁵

¹¹² M. Travaglione, "La disciplina tributaria delle società cooperative", edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2009, pag. 53.

¹¹³ Così Filippo Preite in *Cooperative, consorzi e società consortili*, op. ult. Cit. nel quale viene chiarito che talvolta, come nel caso delle cooperative di lavoro, l'adozione del Regolamento sia obbligatoria così come prescritto dall'art. 6 l. n. 142/2001 in merito alla tipologia dei rapporti di lavoro che si instaurano con i soci lavoratori.

¹¹⁴ L'articolo rubricato "Atto costitutivo", al comma terzo prevede 13 voci che devono essere presenti nell'atto costitutivo.

¹¹⁵ Così previsto dall'articolo 2430 del codice civile.

riguardante le società di capitali che consiste invece in un 5% annuo fino al raggiungimento del 20% totale.

Nel comma secondo della medesima disposizione si prevede anche che una quota degli utili netti della società deve essere destinata ai fondi mutualistici per la promozione cooperativa, facendo così emergere anche la natura solidaristica quale elemento insito alla cooperazione¹¹⁶. Dall'ultimo comma invece dell'art 2545-quater cc. emergono ulteriori forme di destinazione aventi però carattere facoltativo¹¹⁷.

Risulta evidente pertanto come nelle società cooperative il legislatore abbia previsto una ingente destinazione degli utili dell'esercizio sociale ad incremento del proprio capitale con il duplice intento di coprire il rischio d'impresa e di permettere alle società un aumento costante delle dimensioni della società senza dover ricorrere a finanziamenti esterni¹¹⁸. Il tutto viene garantito attraverso l'indivisibilità che caratterizza tali riserve; quest'ultima caratteristica, per le cooperative a mutualità prevalente, deve essere esplicitata attraverso l'apposizione di apposita clausola all'interno dello statuto della società così come previsto dall'art. 2514 c.c.

Infine, non ci si può esimere dall'analisi sul tema della perdita della prevalenza.

L'articolo 2545-octies disciplina il passaggio da una categoria di cooperativa all'altra, passaggio che può avvenire sia nell'ipotesi in cui la società decida di modificare le clausole statutarie di cui all'art. 2514 c.c. sia quando la società non riesce, per due esercizi consecutivi, a soddisfare le condizioni di prevalenza quantitativa di cui all'art. 2513 c.c.

Al verificarsi di tali cause l'articolo 2545-octies attribuisce agli amministratori taluni obblighi; tra essi si fa menzione di: acquisire il parere del revisore esterno; redigere un apposito bilancio da notificare, entro sessanta giorni, al Ministero delle attività produttive che ha lo scopo di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale corrispondente alle riserve indivisibili ex art. 2545-ter c.c.; sottoporre il bilancio al giudizio di una società di revisione. Inoltre, così come modificato dall'art. 10 co.8 della L. n. 99 del 2009, l'omessa o ritardata comunicazione della perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente viene segnalata all'Amministrazione Finanziaria e comporta

¹¹⁶ La misura stabilita dalla legge 59/1992¹¹⁶ corrisponde al 3% degli utili.

¹¹⁷ Così in, F.Vella, R.Genco, P.Morara, *diritto delle società cooperative*, il mulino 2018 p. 137.

¹¹⁸ Così G. Enna in *Cooperative e enti non profit*, n. 7, 1 luglio 2016, p. 37.

l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione, per un periodo pari a sei mesi, dell'attività dell'ente.

La circostanza per cui la determinazione delle riserve indivisibili viene effettuata al momento della perdita della mutualità prevalente ed il connesso obbligo a non disporre di tali riserve finché la società si scioglie o si trasforma, costituisce ulteriore prova della volontà del legislatore di non voler creare due tipi di società cooperative diverse tra loro, trattandosi piuttosto di due sottocategorie di imprese mutualistiche che sono pertanto ascrivibili allo stesso genere¹¹⁹.

L'analisi sulla riforma del 2003 merita di essere approfondita, a questo punto, su tre punti. Infatti, in un primo momento sarà opportuno mettere in luce il modo in cui lo scopo mutualistico sia effettivamente riportato nel codice, successivamente ci soffermeremo sulle critiche della dottrina sulla riforma effettuata ed infine bisognerà osservare come sia cambiata la vigilanza sulle cooperative.

7.1 Lo scopo mutualistico

Come abbiamo potuto osservare in precedenza¹²⁰, uno dei difetti nella legislazione cooperativa italiana attiene alla mancata definizione dei contenuti identitari della società cooperativa¹²¹.

Nel 2003, con la riforma del diritto societario, questa lacuna è stata attenuata e lo scopo mutualistico è divenuto l'elemento causale del contratto di società cooperativa; tuttavia il nostro legislatore, discostandosi dalla soluzione adoperata in ambito europeo¹²², non definisce¹²³ in termini precisi gli istituti che governano la società cooperativa ma ha preferito piuttosto affidarsi esclusivamente al concetto di mutualità.

Tale circostanza, come sostenuto da parte della dottrina¹²⁴, potrebbe far cadere l'interprete nell'incertezza; infatti, il concetto di mutualità, se non precisamente definito

¹¹⁹ Così M. Travaglione, "La disciplina tributaria delle società cooperative", edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2009, pag. 61.

¹²⁰ Il riferimento è ai paragrafi 4, 5, 6, 7.

¹²¹ Così in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, Guido Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna, 2014, p. 129 e ss.

¹²² Il riferimento è alla Società cooperativa europea avvenuto tramite il Regolamento 1435/03.

¹²³ Nello stesso senso anche Manlio Inghosso in *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, 2011, p. 15 e ss., nel quale l'autore specifica altresì che la definizione di scopo mutualistico non si rinviene nemmeno nei decreti delegati. Tuttavia, a seguito della riforma, è possibile avere una visione d'insieme sui tratti determinanti la nozione di mutualità e di riconoscere la stretta relazione con la cooperazione.

¹²⁴ Il riferimento è sempre a G. Bonfante, op. ult. Cit, p. 130. Nel quale l'autore pone in evidenza come, proprio in ragione di una mancata definizione, la mutualità era intesa all'origine del movimento come identificazione del socio nel fruitore dei servizi resi dalla società; nel ventennio fascista parte della dottrina

dal legislatore, potrebbe essere inteso in modi differenti, gestione di servizio, fruibilità dei servizi per i soci, un'impresa identica alle altre con utile limitato e democratica.¹²⁵

Tale tecnica legislativa viene in parte giustificata da un fattore, consistente nel fatto che una definizione specifica della mutualità avrebbe potuto compromettere la continuazione dell'attività sociale per quelle società che si erano affermate nei centocinquanta anni precedenti¹²⁶.

In realtà, con il D.lgs. n. 6/2003, viene espressamente sancito che la mutualità è parte integrante del fatto cooperativo¹²⁷, costituendo dunque l'unico mezzo possibile per il raggiungimento della funzione sociale.

Tale situazione permette di superare il problema del dualismo in tema cooperativo, viene meno pertanto la forte distinzione che si ravvisava in passato tra le cooperative che seguivano le disposizioni del codice (che permetteva un'attività speculativa con i terzi) e le cooperative che seguivano, invece, la legislazione speciale. Ad oggi infatti l'articolo 2521 primo comma prevede, alla stregua di quanto sancito nel regolamento CE 1435/2003¹²⁸, che l'attività con i terzi debba essere espressamente prevista dallo statuto.

Se tale principio viene letto in uno con le restanti disposizioni del codice¹²⁹, si giunge alla conclusione per cui, seppur in maniera differente rispetto ad altri Paesi europei¹³⁰, viene indirettamente tutelata la gestione di servizio al socio¹³¹.

Infatti, meritano un preciso approfondimento gli articoli riguardanti lo scopo mutualistico, ovverosia gli artt. 2512, 2513 (che sancisce quali siano i criteri per definire la sussistenza o meno della prevalenza dello scopo mutualistico) ed infine il 2514 che prevede i requisiti statutari delle cooperative a mutualità prevalente.

Nella disamina del primo articolo¹³² si può notare come la nozione di mutualità prevalente sia collegata allo scambio mutualistico; a tal fine, la norma identifica diverse tipologie di scambi, e considera tali:

identificava il concetto in termini di causa; infine, nel codice civile del 1942, vengono poste dagli autori diverse concezioni che sono state in grado di generare pareri contrastanti e, al contempo, di provare l'equivocità del termine.

¹²⁵ Il riferimento è a G. Bonfante in *"Delle imprese cooperative"*, p. 60 e ss.

¹²⁶ Ad esempio una mutualità intesa come gestione di servizio, avrebbe comportato difficoltà per una cooperativa di credito che non persegue questa finalità dal momento in cui vede la mutualità in ottica di principio di democrazia.

¹²⁷ L'espressione è di G. Bonfante,

¹²⁸ il riferimento è all'articolo 1 co.4 del Regolamento.

¹²⁹ Su tutte gli artt. 2512 e 2545- sexies c.c.

¹³⁰ Il Portogallo, la Spagna e la Francia su tutte.

¹³¹ Il riferimento è sempre a G. Bonfante, op. ult. Cit., p. 133.

¹³² Il 2512 del c.c.

- le società che svolgono la loro attività prevalentemente a favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
- le società che si avvalgono prevalentemente per la loro attività delle prestazioni lavorative dei soci;
- le società che si avvalgono prevalentemente degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Viene specificato inoltre che tali rapporti sono oggetto di remunerazione in ragione della qualità e quantità degli scambi fra le cooperative e i soci e non in funzione del capitale investito¹³³ e che l'autorità di vigilanza ha la facoltà di sciogliere le società cooperative che non perseguono lo scopo mutualistico¹³⁴.

Sostiene parte della dottrina¹³⁵ che la cooperativa abbia un obbligo verso i soci di creare occasioni di lavoro e di fornitura di beni a condizioni migliori del mercato, ma l'elargizione di tali benefici è affidata al rapporto contrattuale, che, come visto precedentemente¹³⁶, lascia la possibilità agli organi sociali di preferire il terzo al socio quando questo sia utile per le finalità mutualistiche della cooperativa.

L'articolo 2513, invece, assume una rilevanza centrale nell'identificare il momento e le condizioni affinché possa essere considerata prevalente una delle attività delineate dall'articolo precedente; infatti le ricollega in concreto al superamento della soglia quantitativa del cinquanta per cento assumendo a seconda della tipologia di cooperativa: i ricavi dalle vendite, il costo del lavoro dei soci ed infine il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci.¹³⁷

Il tutto, specifica l'articolo, deve risultare dalle voci del conto economico ex art. 2425 del codice civile e la competenza nel documentare la sussistenza della mutualità è degli amministratori e dei sindaci della società da evidenziare nella nota integrativa al bilancio.

Inoltre, il secondo comma prevede che nel momento in cui si svolgano contestualmente più tipologie di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza debba essere documentata in riferimento alla media ponderata delle percentuali delle categorie indicate in precedenza.

Conclude la disposizione il terzo comma che attribuisce alla cooperazione agricola un particolare criterio di prevalenza, individuato nella circostanza per cui la quantità o il

¹³³ Articolo 2545- sexies del c.c.

¹³⁴ Il riferimento è all'articolo 2545- septies del c.c.

¹³⁵ Su tutti G. Bonfante in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, G. Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna, 2014, p 139 e ss.

¹³⁶ Il riferimento è all'articolo 2421 del c.c.

¹³⁷ Si rinvia al Capitolo 2 paragrafo 2.2

valore dei prodotti conferiti dai soci risulti superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.

Infine, l'articolo 2514 del codice prevede che nelle cooperative a mutualità prevalente debbano essere presenti delle clausole all'interno dello statuto; qui a differenza degli articoli precedenti non si presentano elementi di novità dato che tali prescrizioni erano presenti anche nell'articolo 26 della c.d. legge Basevi; prevede infatti l'articolo che debbano essere previsti:

- il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentati di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- il divieto di distribuire le riserve tra i soci cooperatori;
- l'obbligo di devolvere, in caso di scioglimento della società, l'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici.

L'unica novità rispetto alla legge Basevi si può rinvenire nella lettera b della disposizione attuale che introduce un'ulteriore limitazione consistente nel 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.

Infine, sempre ricollegato al tema della mutualità, vi è un altro tema importante: il ristorno¹³⁸¹³⁹.

Il supporto normativo del ristorno è da rinvenirsi negli articoli 2521 n.8¹⁴⁰ e 2545-sexies¹⁴¹; manca, apparentemente, una definizione legislativa di ristorno. Una simile lacuna ha portato la dottrina a dividersi in interpretazioni differenti sul tema. Secondo una parte di

¹³⁸ Senza pretesa di esaustività, si v., tra gli altri, CUSA, *"I ristorni nelle società cooperative"*, Milano, 2000; BASSI, *"Dividendi e ristorni nelle società cooperative"*, Milano, 1979. Con specifico riguardo alla nozione di ristorno alla luce della riforma del 2003, cfr. CUSA, *"La nozione civilistica di ristorno cooperativo"*, Coop. cons., 2003, p. 338; TATARANO, *"La nuova impresa cooperativa"*, in Tratt. Cicu-Messineo, Milano, 2011; MORARA, *"Qualità dello scambio mutualistico ed uso del ristorno"*, Giur. comm., 2012, I, p. 948 ss.; CAVALLO, *"L'articolazione statutaria delle clausole sui ristorni"*, Notariato n. 2/2018, p. 182.

¹³⁹ Sul quale avremo modo di ritornare nel corso del secondo capitolo, nelle singole trattazioni inerenti le diverse tipologie dell'agire mutualistico.

¹⁴⁰ Il menzionato articolo è rubricato "atto costitutivo" e alla voce n.8 prevede che debbano esservi presenti le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni.

¹⁴¹ L'articolo recita: "1. L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.
2. Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.
3. 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."

essa è corretto ritenere¹⁴² che la nozione di questo strumento debba rinvenirsi nella storia della cooperazione e pertanto rappresenta l'utile che viene realizzato nello scambio con il socio che viene successivamente, a fine dell'esercizio sociale, restituito a quest'ultimo al netto dei costi di amministrazione sostenuti¹⁴³; secondo altra dottrina¹⁴⁴, sostenuta a parere di chi scrive, il ristorno altro non sarebbe se non un costo sostenuto dalla società.

Presupposto per l'erogazione è l'esistenza di un avanzo documentato e derivante dalla "gestione mutualistica". Su tale aspetto si è pronunciata anche l'Agenzia delle entrate attraverso diverse circolari, su tutte la n.53/E/2002 nella quale viene previsto che: *"il ristorno è possibile solo se risulta in utile l'attività che la cooperativa svolge con i soci. Ciò che può essere quindi imputato è l'avanzo di gestione generato esclusivamente con le transazioni intercorse con i soci e non anche quelle con i non soci"*.

Ulteriore circolare che merita di essere richiamata è la n. 37/E del 9 luglio 2003 che precisa, a sua volta, che *"a livello contabile se lo scambio mutualistico è misurabile attraverso il costo del lavoro, si dovrà rapportare il costo relativo ai rapporti con i soci (dalla voce B9 o B7 a seconda del tipo di rapporto di lavoro) con il costo complessivo sostenuto per le prestazioni di lavoro (sempre delle voci B7 o B9)."*

Tale percentuale si deve applicare all'avanzo della gestione ordinaria; con tale ultimo termine si deve intendere, per chiarezza espositiva, il risultato della seguente operazione:

valore della produzione
(meno) costi della produzione
(più/ meno) proventi e oneri finanziari
(più/meno) rettifiche di valore di attività finanziarie.

Il ristorno, in base alle considerazioni fin qui mosse, si differenzia dell'utile¹⁴⁵, dal momento che viene erogato in proporzione agli scambi mutualistici tra società e socio, ben

¹⁴² Così Pupo, sub *art. 2545-sexies*, in Maffei Alberti, *Il nuovo diritto delle società*, IV, Padova, 2005, p.2843.

¹⁴³ Nello stesso modo G. Bonfante, op. ult. Cit., p. 142.

¹⁴⁴ Così L. Salvini *"i ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale"* in *Rassegna tributaria*, ISSN 1590-749X.- 6: (2002).

¹⁴⁵ Sulla differente natura si vedano anche le sentenze: C.civ. sent. 10641/15; C.civ. sent.9513/99, ove il principio secondo cui "in tema di società cooperativa, i cosiddetti ristorni - da tenere distinti dagli utili in senso proprio, che in quanto remunerazione del capitale sono distribuiti in proporzione ai conferimenti effettuati da ciascun socio - costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico (risparmi di spesa o maggiore retribuzione) derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa, traducendosi in un rimborso ai soci di parte del prezzo pagato per i beni o servizi acquistati dalla cooperativa (nel caso delle cooperative di consumo), ovvero in integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio (nelle cooperative di produzione e lavoro)".

differente dunque dall'utile, il quale, invece è distribuito in ragione della partecipazione al capitale sociale.

Per quanto attiene agli organi competenti per la deliberazione, questo istituto appartiene alla sfera decisionale del consiglio di amministrazione che dovrà conformarsi alle previsioni di legge ed a quanto stabilito dall'atto costitutivo.

I ristorni devono essere inseriti nella bozza di bilancio che il consiglio di amministrazione predispone per l'approvazione ad opera dei soci.

Sarà poi l'assemblea ad approvare le indicazioni dell'amministrazione ed a tale principio si ricollega l'illegittimità della clausola statutaria che deleghi agli amministratori il potere di decidere la ripartizione dei ristorni, trattandosi di competenza inderogabilmente assembleare¹⁴⁶.

Sempre su questo tema risulta interessante capire la classificazione in bilancio del ristorno. La tematica è stata lungamente discussa ed ha alimentato, come visto sopra, un vivace dibattito tra coloro che ritenevano che il ristorno dovesse essere considerato "costo" di esercizio e coloro che, al contrario, sostenevano che il ristorno costituisse una porzione dell'utile di esercizio.

Su quest'ultimo tema è intervenuto recentemente l'OIC¹⁴⁷ prevedendo che il ristorno debba essere contabilizzato:

- tra i debiti, quando in base all'atto costitutivo, allo statuto, e/o al regolamento di cui all'art 2521 c.c., sussiste un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla cooperativa alla ripartizione dei ristorni.
- se, al contrario, alla data di chiusura dell'esercizio non sussiste un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci, poiché non previsto da atto costitutivo, statuto e/o regolamento di cui all'art. 2521 c.c., i ristorni sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla ripartizione degli stessi.

Il quadro delle norme sul ristorno, in materia fiscale, è rappresentato invece dal D.P.R 601/73¹⁴⁸ negli artt. 11 e 12 ed inoltre dall'articolo 3 L n.142/2001 ed infine

¹⁴⁶ Consiglio Nazionale del Notariato, Studio di Impresa n. 5308/I, "*I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*", in CNN Notizie del 29.10.2004.

¹⁴⁷ par. 23.B., OIC 28

¹⁴⁸ Il d.p.r verrà analizzato più nel dettaglio in seguito, pertanto si rinvia al Capitolo 2 del presente elaborato.

dall'articolo 6 del D.L n.63/02; il ristorno, sinteticamente, incide sulla base imponibile della cooperativa, dovendosi però distinguere la situazione in cui consista in un maggior salario¹⁴⁹ dalla situazione in cui esso rappresenti una restituzione di parte del prezzo sostenuto¹⁵⁰.

Questa disamina assume importanza se ricollegata all'art. 223-duodecies delle disposizioni transitorie al codice civile; nel quale si prevede che le “*disposizioni di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente*”, sul tema soffermeremo la nostra analisi nel capitolo secondo dell'elaborato, potendo qui anticipare che le agevolazioni cui si riferisce il suddetto articolo sono quelle previste esclusivamente per le cooperative, dal momento che le agevolazioni che non hanno riguardo del tipo societario si applicano naturalmente anche alle società cooperative a mutualità non prevalente.¹⁵¹

Per concludere possiamo dunque osservare come oggi si veda corrispondere allo scopo mutualistico il concetto di mutualità interna, ovverosia una gestione di servizio, superando così l'annosa discussione sulla corretta definizione di mutualità che è stata al centro del dibattito grazie soprattutto alle lacune presenti nella legislazione cooperativa.

7.2 Le teorie svalutative della riforma.

Come tutti gli interventi legislativi, anche la riforma Vietti del 2003 porta con sé taluni punti critici, che vengono analizzati da parte della dottrina.

Il primo di questi viene individuato soprattutto nel possibile uso a scopo esclusivamente lucrativo della società, dal momento in cui, il codice nulla dispone sul merito.¹⁵²

Infatti l'art 2545-quinquies, per le società cooperative non a mutualità prevalente, prevede al suo primo comma che sia l'atto costitutivo ad indicare le modalità e la percentuale di ripartizione dei dividendi tra i soci cooperatori, affermando nuovamente il principio di autonomia statutaria il quale potrebbe frammentare il concetto stesso di società cooperativa.¹⁵³

¹⁴⁹ Nelle cooperative di lavoro.

¹⁵⁰ Nelle cooperative di consumo.

¹⁵¹ Livia Salvini, “*La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario*”, 2005.

¹⁵² Così G.Bonfante, art 2511.

¹⁵³ F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative pag 163*

Ciò non può invece riferirsi alle società a mutualità prevalente, in quanto, come esposto precedentemente, l'articolo 2514 pone dei requisiti statutarî quali per l'appunto il divieto di distribuire i dividendi oltre un certo limite.

Sul tema la dottrina esamina la disposizione dell'articolo 2545-quinquies sottolineando come questi limiti “*presentino confini meno estesi di quanto, prima facie, possa immaginarsi*”¹⁵⁴; infatti tali vincoli dovrebbero essere riferiti esclusivamente ai soci-cooperatori e non anche ai soci finanziatori¹⁵⁵, il che dunque sta a significare che per questi ultimi non esista un limite all'impiego lucrativo della cooperativa; rafforzando così chi sostiene¹⁵⁶ che, con la riforma del 2003, si sia comunque mantenuta una causa mista, mutualistica e lucrativa

A rinforzare il dubbio sul se e come la società cooperativa possa agire con scopo lucrativo o quantomeno con intento capitalistico, contribuisce l'articolo 2545-sexies comma terzo, il quale attribuisce all'assemblea dei soci la possibilità di deliberare la ripartizione dei ristorni mediante un aumento del capitale sociale. Sul tema parte della dottrina sottolinea come un simile meccanismo sposterebbe l'azione sociale sul capitale anziché verso la remunerazione della prestazione mutualistica.¹⁵⁷

Anche riguardo al tema dei ristorni, la dottrina¹⁵⁸ tende ad evidenziare talune criticità; la figura del ristorno è stata per lungo tempo oscura nella nostra legislazione, comportando un atteggiamento di diffidenza nei suoi confronti. Secondo tale orientamento di pensiero¹⁵⁹ sarebbe stato utile, in virtù della mancata separazione contabile fra attività svolta con i soci e attività svolta con i terzi, continuare a considerare lo strumento in modo forfettario come avveniva prima della riforma del 2003, ovvero sarebbe stata opportuna¹⁶⁰ una precisazione del legislatore riguardante la circostanza che i ristorni debbano essere sempre superiori ai dividendi.

Il tutto non è un discorso di poco conto, una simile lacuna potrebbe essere astrattamente in grado di restringere notevolmente il ruolo dello scopo mutualistico e di conseguenza avvicinare le società cooperative alle società di capitali.

¹⁵⁴ Citando le parole di Francesco Pepe nel manuale “*La fiscalità delle cooperative*”, cit.

¹⁵⁵ Introdotti nella riforma del 2003.

¹⁵⁶ Così G. Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, , 2014, p 187.

¹⁵⁷ F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*, pag 164

¹⁵⁸ Su tutti G. Bonfante in *La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*, Guido Bonfante, Giuffrè 1984, p. 147 e ss.

¹⁵⁹ Il riferimento è sempre a G. Bonfante, op. ult. Cit.

¹⁶⁰ Il riferimento è a Belviso, p. 128.

Questa dottrina tende tuttavia ad interpretare la disciplina riformata esclusivamente da un punto di vista letterale delle disposizioni, idonea a mettere in luce come ancora oggi queste società possono tanto orientarsi in un'ottica mutualistica quanto anche lucrativa¹⁶¹.

Ulteriore critica che viene mossa nei confronti della riforma attiene alla questione delle scritture contabili delle società cooperative; infatti, come sottolinea la dottrina, il legislatore del 2003 ha prescritto la medesima forma delle società di capitali, comportando così una *vacuità dello scopo mutualistico*¹⁶², e, le sole piccole correzioni¹⁶³ hanno portato altri autori a ritenere le prescrizioni normative come inadeguate rispetto alla specificità dell'istituto¹⁶⁴.

7.3 La nuova vigilanza

Il tema della vigilanza¹⁶⁵ è, come si può ben intendere, un argomento centrale nell'analisi delle società cooperative.

Il trattamento fiscale "agevolato" ovvero sotto forma di esclusioni è sicuramente tra le ragioni principali di questo controllo.

Spesso è infatti accaduto che alcune società utilizzassero la forma sociale cooperativa non essendo tuttavia presente, nello svolgimento concreto dell'attività, nessun requisito sostanziale, creando così il fenomeno delle c.d. false cooperative¹⁶⁶.

¹⁶¹ Il riferimento è sempre a F. Pepe, *la fiscalità delle cooperative*.

¹⁶² L'espressione è di Belviso in *Scopo mutualistico e capitale variabile nelle società cooperative*; Giuffrè editore; 2012.

¹⁶³ L'obbligo per gli amministratori e sindaci, previsto dall'articolo 2545 di illustrare nella loro relazione i criteri seguiti dalla società per il perseguimento dello scopo mutualistico; l'obbligo sempre per gli amministratori (ex articolo 2513) di documentare in nota integrativa la condizione di prevalenza della cooperativa; Obbligo per amministratori ex 2528 di relazionare in ordine al carattere aperto della società; Obbligo ex 2545-sexies di "riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche". Così si è voluto imporre che in una cooperativa di lavoro ad esempio, il costo del lavoro debba scomporsi in poste separate riferite ai soci e non; Obbligo aggiuntivo di deposito del bilancio all'albo delle società cooperative tenuto presso il ministero dello sviluppo economico a cui va notificato altresì il bilancio straordinario da redigersi in caso di perdita della mutualità prevalente.

¹⁶⁴ Così in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, Guido Bonfante - E. Cusa - R.Genco - M. Iengo - M. Cavanna, 2014, p 405 e ss.

¹⁶⁵ Sul tema si vedano: L. Paolucci, *Le società cooperative*, UTET giuridica, 2012, pag. 221 e ss; Tosoni, *Vigilanza più rigorosa sulla mutualità delle cooperative*, SO, 6.11.2009,30; V. Pallotti, *La riforma del sistema di vigilanza delle cooperative alla luce del d.lgs. n. 220/2002 (primi approcci operativi)*, RDImpresa, 2004, 55 ss.; Brunori, "La riforma della vigilanza in materia di cooperazione", in Riv. Coop., 2003, p. 56; F.Vella, R.Genco, P Morara, *diritto delle società cooperative*, il mulino, 2018.

¹⁶⁶ Si rinvia al capitolo 2 paragrafo 2.3.

L'esigenza venne avvertita anche dall'Assemblea Costituente tanto da introdurre il concetto stesso all'interno dell'articolo 45, *“La legge [...] ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità.”*

Da questa premessa parte il legislatore con l'intento di vigilare in concreto sul tipo di attività svolta, tanto da prevedere sia una vigilanza amministrativa sia, ovviamente, una vigilanza inerente ai controlli interni alla società.

Il modello prescelto di vigilanza amministrativa è un sistema ibrido, frutto di due correnti di pensiero sviluppatesi in ambito europeo: da un lato la cultura tedesca, la quale tende ad affidare il controllo alle associazioni di rappresentanza delle cooperative, dall'altro invece il modello anglosassone, che tende ad affidare tale compito direttamente allo Stato¹⁶⁷.

Il nostro Stato li recepisce entrambi prevedendo che il compito principale spetti allo Stato con una possibilità, però, di delegare tale vigilanza alle associazioni di rappresentanza delle cooperative.

Le fonti della vigilanza sulle società cooperative sono rinvenibili da un lato nel D.lgs n 220 del 2002, dall'altro negli artt. 2545-quaterdecies e successivi del codice civile.

L'Autorità di riferimento per il controllo sulle cooperative è il Ministero dello Sviluppo Economico, il quale procede nella sua attività sia tramite revisioni ordinarie sia tramite ispezioni straordinarie.

Come emerge dall'art. 4 del D.lgs 220/02 le revisioni ordinarie si sostanziano nell'accertamento della natura mutualistica dell'ente; la partecipazione dei soci alla vita sociale; l'accertamento della legittimazione a beneficiare delle agevolazioni fiscali.

Riguardo invece alle ispezioni straordinarie, l'articolo 8 prevede che esse siano disposte dal Ministero su programmati accertamenti a campione, per esigenze di approfondimento ed ogni qualvolta ve ne sia la necessità. Le ispezioni straordinarie non possono essere delegate alle Associazioni di rappresentanza, la competenza è esclusivamente dei funzionari dello Stato e l'accertamento deve riguardare quanto prescritto nell'articolo 9 del decreto legislativo.

L'art 15 prevede l'iscrizione nell'Albo nazionale delle cooperative, istituito sia per fini anagrafici quanto soprattutto per la fruizione dei benefici fiscali; l'albo prevede due distinte sezioni: per le società cooperative a mutualità prevalente e non.

¹⁶⁷ Così F.Vella, R.Genco, P.Morara, *diritto delle società cooperative*, il mulino, 2018.

Al termine dell'attività di controllo, naturalmente, possono essere irrogate delle sanzioni che vengono disciplinate sia dal codice civile agli articoli 2545-sexdecies, 2545-septiesdecies che dall'articolo 12 del D.lgs 220/02. Queste sanzioni contemplano la cancellazione dall'Albo nazionale degli enti cooperativi, la gestione commissariale, lo scioglimento coattivo della società.

Esaminando l'articolo 2545-sexdecies, novellato dalla L n. 135/12 si nota che in caso di gravi irregolarità di funzionamento ed in caso di fondati indizi di crisi, l'autorità di vigilanza può revocare amministratori e sindaci e affidare la società ad un commissario al quale possono anche essere conferiti i poteri dell'assemblea previa approvazione dell'autorità di vigilanza. Una sanzione che non pregiudica la continuità dell'impresa, ma incide sull'organizzazione societaria.

Simbolica è proprio la novella dell'articolo avvenuta nel 2012 circa i fondati indizi di crisi, improntata in un'ottica di prevenzione esattamente come la nuova disciplina della crisi d'impresa prevede oggi, a seguito della riforma entrata in vigore nel Luglio 2022.

L'articolo 2545-septiesdecies prevede, d'altra parte, lo scioglimento della società per atto dell'autorità di vigilanza nel momento in cui venga accertato che la società non persegua lo scopo mutualistico ovvero non sia in condizione di poter raggiungere gli scopi per cui sia stata costituita o che per i due anni successivi non sia stato depositato il bilancio o compiuti atti di gestione.

Strettamente connesso al tema della vigilanza è la questione delle riserve indivisibili; queste ultime, come abbiamo già visto e come avremo meglio modo di approfondire in seguito¹⁶⁸, vengono sottratte ex lege dalla divisibilità dei soci siccome devono essere accantonate in vista della loro futura devoluzione ai Fondi mutualistici.

Tuttavia nella pratica questa separazione potrebbe non essere effettiva, rischiando di non essere rispettata. L'attività erosiva può essere portata avanti tanto dagli amministratori quanto anche direttamente dai soci, come ad esempio avviene nel caso in cui una società, in vista del suo futuro scioglimento, decida di deliberare la distribuzione di tali riserve indivisibili.

Tale pratica, nella prassi viene evitata tramite la nuova disciplina in tema di vigilanza che pertanto risulta essere estremamente importante; tuttavia, secondo autorevole dottrina¹⁶⁹ si potrebbe facilitare il compito alla vigilanza amministrativa, unico mezzo di

¹⁶⁸ Si rinvia al capitolo 2 dell'elaborato.

¹⁶⁹ Così F.Vella, R.Genco, P.Morara, *diritto delle società cooperative*, op. cit.

contrasto ad oggi previsto, conferendo ai fondi mutualistici voce nella “governance” societaria, essendo i destinatari di tali riserve.

I nuovi interventi legislativi, da un lato il D.lgs. n 220/02 e il novellato codice civile del 2003, comportano un cambio significativo sul tema della vigilanza, tema che precedentemente veniva trattato in maniera generica dall’art 9 della c.d. legge Basevi soprattutto riguardo l’oggetto del controllo.

8 Il regolamento europeo delle cooperative (SCE) 1435/03.

Nel primo paragrafo del presente elaborato abbiamo constatato come la cooperazione affondi le sue radici in un contesto internazionale, lungi dunque dall’essere un modello societario soltanto nel nostro paese.

I pionieri di Rochdale testimoniano la vocazione internazionale del fenomeno ed i richiami alla cooperazione degli articoli costituzionali di altri Paesi conducono alla stessa affermazione.

Sembra dunque opportuno concludere questa prima parte storica, tesa a chiarire quale sia stata l’evoluzione legislativa nel corso degli anni di questo strumento, con l’ultima tappa, l’emanazione nel Luglio del 2003 del Regolamento europeo numero 1435.

Attraverso quest’atto viene riconosciuta la Società cooperativa europea (SCE)¹⁷⁰ finalizzata all’integrazione tra le imprese con collaborazione transfrontaliera fra cooperative.

Il Regolamento persegue la finalità di proseguire il lavoro svolto dall’Unione europea nel riconoscimento di società sovranazionali, iniziato con il Gruppo europeo di interesse economico ai sensi del Regolamento 2137/1985, a cui faceva seguito, nel 2001, il Regolamento 2157 tramite cui venne istituita la Società europea.

Il modello cooperativo, date le sue peculiarità, non poteva essere ricompreso nelle forme già previste dal legislatore europeo, il carattere mutualistico, il carattere aperto della società e la preminenza della persona attraverso il voto per testa ne sono i più lampanti esempi.

La base giuridica del Regolamento è contenuta nell’articolo 308 del trattato CE, norma che consente alle Istituzioni dell’Unione di legiferare quando l’azione risulti essere

¹⁷⁰ Sul tema si veda anche: L. Macrì, *Società cooperative e consorzi*, Ipsoa, 2018, pag. 43 e ss.; A. Bianchi, *Manuale delle società di capitali*, Cedam, 2012, pag. 1072 e ss.

necessaria per il raggiungimento di uno degli scopi in tema di funzionamento del mercato unico¹⁷¹.

Il Regolamento si occupa da subito della natura delle SCE¹⁷² prevedendo che il numero dei soci e del capitale sociale sia variabile.

La società ha come oggetto principale *“il soddisfacimento dei bisogni e/o la promozione delle attività economiche e sociali dei propri soci, in particolare mediante la conclusione di accordi con questi ultimi per la fornitura di beni o di servizi o l’esecuzione di lavori nell’ambito dell’attività che la SCE esercita o fa esercitare.”*¹⁷³.

Se leggiamo il combinato disposto del comma terzo con il comma quarto emerge una precisa scelta del legislatore europeo, ovvero sia favorire lo scopo mutualistico, inteso, quest’ultimo, come gestione di servizio¹⁷⁴; infatti il quarto comma, prevedendo che *“Salvo disposizioni contrarie dello statuto, la SCE non può ammettere terzi non soci a beneficiare delle proprie attività o a partecipare alla realizzazione delle proprie operazioni”*, afferma che ,se la società vuole operare con terzi, questa possibilità debba essere prevista dallo statuto.

Una SCE può essere costituita da cinque o più persone o società con sede in almeno due paesi interni allo Spazio economico europeo, costituite secondo la legge di un paese dell’UE, disciplinate dalla legge di almeno due paesi dell’Unione¹⁷⁵; tale disposizione, oltre a stabilire dunque il numero minimo obbligatorio di soci, prevede l’opportunità anche per le persone giuridiche di far parte della compagine sociale.

È necessario a questo punto un chiarimento, il socio della SCE può, sì, essere un’altra società, tuttavia l’articolo 14¹⁷⁶ specifica che, in tale caso, i soci di quest’ultima debbano essere gli utilizzatori dei servizi della società cooperativa europea¹⁷⁷.

La costituzione della società può avvenire *“mediante fusione di cooperative costituite secondo la legge di uno Stato membro e aventi la sede sociale e l’amministrazione centrale nella Comunità, se almeno due di esse sono soggette alla legge di Stati membri diversi”* ovvero *“mediante trasformazione di una cooperativa, costituita secondo la legge di uno Stato membro ed avente la sede sociale e l’amministrazione*

¹⁷¹ Così C. Troianiello, *La società cooperativa europea*, in *Quaderni di Cooperative e Consorzi*, Milano, s.d, p. 33.

¹⁷² Articolo 1 del Regolamento 1435/2003.

¹⁷³ Così il comma 3 dell’articolo 1.

¹⁷⁴ Così G. Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna in *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014, p 79.

¹⁷⁵ Ai sensi dell’articolo 2 del Regolamento 1435/2003.

¹⁷⁶ Sempre del regolamento 1435/03.

¹⁷⁷ Il riferimento è sempre a Guido Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna, op.cit, p.80

centrale nella Comunità, se ha da almeno due anni una filiazione o una succursale soggetti alla legge di un altro Stato membro.”¹⁷⁸

L’analisi del regolamento prosegue con l’articolo 8¹⁷⁹ tramite cui viene specificata quale sia la legge applicabile per le società, non senza difficoltà per l’interprete.

In tale disposizione è prevista l’osservanza tanto delle disposizioni del regolamento (lettera a) quanto delle disposizioni dello statuto (lettera b) ed inoltre un richiamo costante alle leggi adottate dallo stato membro dove la società ha la sua sede.

Il richiamo alle leggi degli Stati membri non ha solamente valenza integrativa rispetto a quanto previsto nel Regolamento, ma in alcuni casi¹⁸⁰, precisamente quando si è in presenza di norme nazionali di carattere imperativo, ne viene sancito il carattere di prevalenza rispetto al Regolamento stesso; ciò avviene ad esempio in materia di controlli pubblici, pubblicità legale, destinazione degli utili, di bilanci e relativi controlli¹⁸¹.

Il Regolamento europeo offre, dunque, un quadro giuridico particolarmente complesso.

Tale difficoltà ha richiesto, come anche indicato dall’articolo 78¹⁸² del regolamento, un intervento da parte dello Stato italiano, avvenuto tramite la Circolare del 30 giugno 2006 n. 0019203.

Quest’ultima nella premessa pone in evidenza il carattere internazionale della cooperativa, specificando però che ogni Paese ha le proprie tradizioni sull’istituto, tale da giustificare l’ingente quantità di richiami alle norme del singolo stato membro.

¹⁷⁸ Art 2 comma 1 Regolamento 1435/03.

¹⁷⁹ Recita l’articolo 8 del regolamento: “1. La SCE è disciplinata:

- a) dalle disposizioni del presente regolamento;
- b) ove espressamente previsto dal presente regolamento, dalle disposizioni dello statuto della SCE;
- c) per le materie non disciplinate dal presente regolamento o, qualora una materia lo sia parzialmente, per gli aspetti ai quali non si applica il presente regolamento:
 - i) dalle leggi adottate dagli Stati membri in applicazione di misure comunitarie concernenti specificamente le SCE;
 - ii) dalle leggi degli Stati membri che si applicherebbero ad una cooperativa costituita in conformità della legge dello Stato membro in cui la SCE ha la sede sociale;
 - iii) dalle disposizioni dello statuto della SCE, alle stesse condizioni previste per una cooperativa costituita conformemente alla legge dello Stato membro in cui la SCE ha la sede sociale.”

¹⁸⁰ Come sancito dall’articolo 8 comma 2

¹⁸¹ Così in F.Vella, R.Genco, P.Morara, *diritto delle società cooperative*, il mulino.

¹⁸² Al comma 1 infatti viene sancito “Gli Stati membri prendono le disposizioni appropriate per assicurare un’attuazione efficace del presente regolamento.”

Sempre nella premessa¹⁸³ rinvia ad alcune importanti note che emergono dalle “Considerazioni generali del Regolamento”; tra queste citiamo il punto 16 che recita *“Il presente regolamento non include altri settori del diritto quali la fiscalità, la concorrenza, la proprietà intellettuale o l’insolvenza. Pertanto nei settori su indicati e in altri settori non contemplati dal presente regolamento si applicano le disposizioni normative degli Stati membri e comunitarie.”*

Anche il punto 17 merita di essere richiamato; infatti nell’ottica della partecipazione dei lavoratori nella società cooperativa, rinvia alla direttiva 2003/72/CE¹⁸⁴ le cui disposizioni formano pertanto un complemento indissociabile del presente regolamento.

Seguono poi nella circolare una serie di articoli atti ad armonizzare la disciplina. Interessante ad esempio è l’integrazione all’articolo 1 comma 4 del Regolamento europeo, il quale specifica che laddove la società preveda di usufruire della facoltà statutaria della SCE di svolgere la sua attività economica anche nei confronti di terzi non soci, questo comporta nella nostra disciplina il rinvio alla distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e non, previsto dal codice civile; pertanto solo se la società decida di recepire le clausole mutualistiche di cui all’articolo 2514 c.c. e dimostri il requisito della prevalenza dell’attività mutualistica di cui all’articolo 2513 c.c. essa potrà essere iscritta nella Sezione dedicata nell’albo delle società cooperative.

L’articolo 6 del Regolamento prevede anche che la sede sociale debba essere situata all’interno della Comunità europea, nello stesso stato membro dell’amministrazione centrale. Riferendosi a tale disposizione la Circolare prevede che non sia opportuno far coincidere l’ubicazione dell’amministrazione centrale con la sede sociale, soprattutto ai fini di evitare discriminazioni con altre cooperative o con altre tipologie di società.

Infine, l’ultima disposizione interessante, soprattutto ai fini del trattamento fiscale, è la specificazione della circolare in merito all’art 7 del Regolamento, relativo al trasferimento della sede sociale dallo Stato Italiano ad un altro Stato membro. Questo comporta ex art. 8 l’applicazione della disciplina normativa di quest’ultimo e la sottrazione dunque alla legislazione italiana. Qualora questa società abbia beneficiato nel territorio italiano delle agevolazioni fiscali previste per le società a mutualità prevalente di fatto si sottrae alla verifica del rispetto delle condizioni mutualistiche. Pertanto, al patrimonio indivisibile della società si applicheranno le disposizioni dell’articolo 17 della legge

¹⁸³ Circolare del 30 giugno 2006 n. 0019203

¹⁸⁴ Recepita in Italia con il Dlgs 48/07 che prevede il coinvolgimento dei lavoratori nei processi decisionali della società.

388/2000 e dell'articolo 16 della legge 220/2002; ne consegue dunque che, esattamente come per le cooperative italiane, se la SCE passa dalla mutualità prevalente alla non mutualità prevalente si applicheranno gli articoli 2545-undecies e successivi del codice civile; per la SCE che si trasforma da società cooperativa non a mutualità prevalente in un'altra forma societaria non cooperativa e per la SCE che trasferisce la sua sede in altro stato membro si applicheranno sempre gli articoli 2545-undecies e successivi del codice civile.

La ratio di preservare al sistema cooperativo nazionale il patrimonio indivisibile accumulato grazie ad agevolazioni fiscali, sancisce la circolare, rientra nel più ampio concetto di interesse pubblico.

Dal punto di vista della realtà sociale le Società cooperative europee sono state scarsamente utilizzate, i dati che emergono dalla Relazione della Commissione europea segnalano come nel 2011 risultassero iscritte solamente 24 SCE, cinque di queste nel territorio italiano.

Tra i fattori evidenziati dalla Commissione nella relazione viene qui riportato quello attinente alla fiscalità, il quale permette da un lato di concludere il seguente capitolo, incentrato sulla evoluzione della società cooperativa, ma al tempo stesso di introdurre il successivo capitolo dell'elaborato, dedicato invece ad un'analisi specifica sul trattamento fiscale di questa forma societaria.

Sancisce infatti la Commissione che *“Al momento di decidere sull'opportunità di creare una cooperativa nazionale o una SCE o di determinare il migliore paese per registrare una SCE, uno degli elementi più importanti da prendere in considerazione è la fiscalità. Lo statuto della SCE non disciplina tuttavia la fiscalità, considerando che quest'ultima è disciplinata dalla legislazione del paese in cui la SCE è basata. Pertanto, l'imposta sui redditi delle cooperative, l'imposta sulle società, l'imposta sugli utili o sulle eccedenze realizzate dai soci e l'imposta sulle riserve indivisibili sono ancora diverse da un paese all'altro.”*¹⁸⁵

¹⁸⁵ Relazione della Commissione al Parlamento europeo, al consiglio, al comitato economico e sociale europeo e al comitato delle regioni sull'applicazione del regolamento (CE) n 1435/2003. Document 52012DC0072

CAPITOLO 2.

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE.

Sommario: Introduzione - **1.** La differenza tra il trattamento fiscale ante e post riforma del diritto societario – **1.1** La legislazione ante riforma – **1.2** La legislazione intermedia – **1.3** La legislazione post riforma del 2003 – **2.** I presupposti generali di fruizione delle agevolazioni ai fini delle imposte sul reddito– **2.1.** La compressione del lucro soggettivo – **2.2** La prevalenza della mutualità – **2.3** Il problema delle false cooperative –**3.** La non imponibilità delle riserve indivisibili –**4.** Il regime fiscale nelle varie tipologie di cooperazione – **4.1** La società cooperativa di consumo – **4.2** La società cooperativa di lavoro – **4.3** Le cooperative di produzione – **4.4** Le cooperative di credito – **4.5** Le cooperative agricole – **4.6** Le cooperative sociali – **5.** Il concetto di agevolazione fiscale, un'affermazione tanto diffusa quanto poco verificata – **6.** La società cooperativa tra riforma societaria e riforma fiscale.

Introduzione.

Il presente capitolo riguarda il trattamento fiscale delle società cooperative.

Quest'ultimo è stato spesso oggetto di forti critiche, che hanno dato luogo a numerosi interventi legislativi tesi, soprattutto nell'ultimo periodo, a restringere le “agevolazioni” concesse a tale forma societaria.

Il lavoro svolto prende le mosse dall'analisi di questa evoluzione, soffermandosi sull'esposizione dei presupposti necessari per poter usufruire del regime fiscale di favore previsto per le società cooperative.

In un secondo momento costituiranno oggetto di specifica analisi le diverse tipologie dell'agire mutualistico presenti nel nostro ordinamento ed i connessi riflessi fiscali.

Solo alla fine di questo percorso, una volta dunque precisato il trattamento applicabile a tali società, sarà possibile soffermarsi sulla natura del regime fiscale ad esse riferibile, e pertanto valutare se si debba ritenere che la cooperazione sia soggetta ad un regime agevolativo ovvero ad un trattamento composto da mere esclusioni, dovute al *modus operandi* che le caratterizza.

1. La differenza tra il trattamento fiscale ante e post riforma del diritto societario.

Le società cooperative godono, come vedremo, di un trattamento fiscale *sui generis*, caratterizzato dalla previsione di diverse e frastagliate norme, che attribuiscono agevolazioni o esclusioni¹⁸⁶ tributarie a seconda del tipo di attività svolta.

Ai sensi dell'art 73¹⁸⁷ del T.U.I.R lettera a), tali società sono soggette all'imposta sul reddito IRES.

Questo comporta che, come tutti i soggetti passivi, il reddito complessivo netto debba essere determinato apportando al risultato di esercizio le variazioni fiscali in aumento ed in diminuzione previste dal T.U.I.R.

Anche riguardo agli adempimenti formali non si notano disposizioni differenti rispetto a quelle previste per la generalità dei soggetti passivi IRES. Ciò che invece è previsto è per l'appunto una serie di norme attuative del favor costituzionale ai sensi dell'articolo 45 per la tutela e promozione della cooperazione¹⁸⁸.

Il trattamento fiscale delle società cooperative ha subito diverse modifiche nel corso del tempo. Per chiarezza espositiva è quindi opportuno anteporre alla trattazione una breve e preliminare indicazione delle fonti legislative che verranno, successivamente, analizzate nello specifico.

Le norme attinenti al trattamento fiscale delle cooperative risultano essere:

- 1) la legge Basevi del 1947¹⁸⁹;
- 2) il D.P.R 601 del 1973¹⁹⁰;
- 3) la legge n. 904/1977¹⁹¹;

¹⁸⁶ Il tema sarà oggetto di studio nel paragrafo 5 del presente capitolo.

¹⁸⁷ Recita il primo comma dell'articolo:

“1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.”

¹⁸⁸ Livia Salvini, *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli 2022.

¹⁸⁹ Si rinvia al paragrafo 6 del capitolo 1.

¹⁹⁰ Disposizione che prevede agevolazioni fiscali a favore di particolari categorie.

¹⁹¹ La quale pone in via generale la detassazione degli utili accantonati a riserve indivisibili;

4) la legge n. 59/1992¹⁹²;

Questi primi atti normativi costituiranno il punto di partenza del nostro discorso, alle quali farà seguito l'analisi del:

- D.L n. 63 del 2002¹⁹³;
- della riforma Vietti¹⁹⁴;
- della legge finanziaria del 2005 L. 311/2004¹⁹⁵;
- della legge n. 148 del 2011 commi 36 bis, 36 ter, 36 quater¹⁹⁶;
- della L. n. 148/2011, del D.L n. 138/2011 e dell'art. 17-bis del D.L 91/2014¹⁹⁷.

Risulta dunque utile dividere la seguente trattazione in tre parti, la prima delle quali inerente al trattamento fiscale ante riforma Vietti, la seconda in cui ripercorreremo il periodo intermedio con la legge del 2002 ed infine la terza parte attinente al periodo post riforma di diritto societario.

1.1 legislazione ante riforma

Partendo dunque dall'inizio, risulta necessaria da subito una contestualizzazione di tipo temporale: siamo infatti nel periodo antecedente non solo alla riforma Vietti ma anche alla riforma fiscale, tale per cui le imposte sul reddito in detto periodo erano l'IRPEF, l'IRPEG e l'ILOR.

L'IRPEG era un'imposta personale che colpiva il medesimo presupposto dell'IRPEF, con le differenze che da un lato i soggetti passivi erano le persone giuridiche e dall'altro che l'imposta non era progressiva bensì proporzionale¹⁹⁸.

L'ILOR, invece, era un'imposta locale a carattere reale e venne sostituita nel 1997 con l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

¹⁹² Di cui importante è l'analisi dell'articolo 11 in tema di deducibilità delle somme versate ai fondi mutualistici in misura del 3%

¹⁹³ Convertito in legge numero 112/2002, emanato dopo la legge delega per la riforma del diritto societario e prima della riforma stessa

¹⁹⁴ Come analizzato precedentemente, divide l'agire cooperativo in due modalità: a mutualità prevalente e non

¹⁹⁵ La quale apporta modifiche alla legge 904/1977

¹⁹⁶ Restringe la detassazione prevista dalla legge finanziaria del 2005.

¹⁹⁷ Disposizioni tese a limitare maggiormente le misure previste.

¹⁹⁸ Così anche in: Livia Salvini, *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli 2022

Solamente in un momento successivo, nel 2004, verrà istituita l'attuale IRES in sostituzione dell'IRPEG comportando un ridimensionamento della figura del socio, andando così a rendere centrale la società stessa.

Sono premesse necessarie ai fini delle analisi delle disposizioni del primo dei tre periodi dal momento che oltre ad essere lontani dalla riforma del codice civile ci troviamo in un periodo antecedente anche alla riforma fiscale.

Tale periodo è caratterizzato da provvedimenti che tendono a rinforzare le potenzialità economiche delle cooperative, considerando l'istituto come democratico e correttivo della redistribuzione della ricchezza¹⁹⁹; oltre alla legge Basevi, che abbiamo analizzato nel primo capitolo dell'elaborato, molto importanti, infatti, sono: il D.P.R n. 601 del 1973, la legge n. 904/1977, la legge n. 59/1992 e la legge n. 449/1997.

Il D.P.R n. 601/73 nel suo titolo III, rubricato “Agevolazione per le cooperative”, prevedeva una esenzione per specifiche categorie di società cooperativa.

Tra queste, occorre qui brevemente ricordare l'esenzione totale o parziale del reddito delle cooperative agricole e della piccola pesca (ex art 10²⁰⁰), di produzione e di lavoro (ex art 11).

Agevolazioni sono previste anche nei confronti dei ristorni effettuati in favore dei soci ex articolo 12 del D.P.R n. 601/73 e sugli interessi corrisposti ai soci finanziatori ai sensi dell'articolo 13.

Ulteriore e fondamentale previsione, che consente alle società cooperative di avere un trattamento *sui generis*, venne introdotta con la legge 904/1977; in tal caso è di particolare rilevanza l'articolo 12 che sancisce il principio di non imponibilità delle riserve indivisibili. Prevede infatti la norma che “*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 [...]*”.

In questo contesto, occorre brevemente anticipare che la norma dell'articolo 12 sembra essere, più che una norma agevolativa, una norma di esclusione²⁰¹ dal momento che i soci delle cooperative sono obbligati all'accantonamento di tali somme e risulta dunque

¹⁹⁹ Così, Guido Bonfante, E. Cusa, R. Genco, M. Iengo, M. Cavanna in: *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014, p. 58 e ss.

²⁰⁰ Recitava parte della disposizione dell'articolo 10 “*Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi i redditi conseguiti da società cooperative [...]*”.

²⁰¹ Sul punto anche: Francesco Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore 2009.

impossibile ravvisare un'effettiva capacità contributiva data la loro destinazione e la loro indivisibilità a differenza invece di quanto avviene nelle società di capitali²⁰².

Ma soprattutto, poiché l'imposta era considerata un acconto del reddito tassabile in capo al socio, tassare le riserve che la società non poteva dividere tra i soci, data la caratteristica di indivisibilità, non sarebbe stato coerente né con la stessa natura di acconto né tantomeno sarebbe stata espressione del principio di capacità contributiva.

I destinatari di tali disposizioni vengono previsti dall'articolo 14 del D.P.R. n. 601/73²⁰³, il quale afferma che esse si possono applicare esclusivamente alle società in cui sia previsto il rispetto del requisito di mutualità come delineato dalle leggi dello Stato, specificando, al secondo comma, che i requisiti di mutualità si ritengono soddisfatti quando negli statuti sono presenti le condizioni prescritte dall'articolo 26 della legge Basevi.

L'atto successivo si ebbe nel 1992 con l'emanazione della legge n. 59; tale provvedimento conteneva disposizioni atte ad integrare e modificare i principi che emergevano dalla legge Basevi e dal codice civile, prevedendo altresì norme in materia di rafforzamento finanziario della cooperativa²⁰⁴.

Ai sensi dell'articolo 11 veniva specificata un'ulteriore questione fiscale; dopo aver, infatti, esplicitato il concetto dei fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione²⁰⁵ nei primi commi, al comma 9²⁰⁶, la norma sancisce che i versamenti

²⁰² Si rinvia al paragrafo 3 del presente elaborato per un'approfondita analisi sul tema.

²⁰³ Recita l'articolo 14: "1. Le agevolazioni previste in questo titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano disciplinate dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.

2. 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.

3. I presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del lavoro e gli altri organi di vigilanza."

²⁰⁴ Introducendo ad esempio la figura del socio sovventore.

²⁰⁵ Il comma 1 recita: "Le associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, riconosciute ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, e quelle riconosciute in base a leggi emanate da regioni a statuto speciale possono costituire fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. I fondi possono essere gestiti senza scopo di lucro da società per azioni o da associazioni."

²⁰⁶ Comma 9 "I versamenti ai fondi effettuati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono esenti da imposte e sono deducibili, nel limite del 3 per cento, dalla base imponibile del soggetto che effettua l'erogazione."

effettuati ai fondi sono esenti da imposte e sono deducibili, nel limite del 3% dalla base imponibile del soggetto che effettua l'erogazione.

Infine, nel 1997 con la legge n. 449 si rende applicabile l'esenzione a tutte le cooperative, dall'imposta sul reddito della quota della stessa imposta generata dalle variazioni in aumento previste dal TUIR; l'articolo²⁰⁷ infatti recita *“Ai fini dell'applicazione dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, 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 [...]”*; di conseguenza, la disposizione si applica solamente se le variazioni determinano un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili.

Risulta utile dunque una breve ricapitolazione; in questo primo periodo, antecedente alla legge delega per la riforma del diritto societario, erano previste, da un lato, una totale esenzione per alcune tipologie di cooperative²⁰⁸ (agricole, piccola pesca, produzione e lavoro), dall'altro era presente la non concorrenza nella base imponibile delle riserve indivisibili per tutte le società cooperative che rispettassero i requisiti della mutualità della legge Basevi²⁰⁹ ed infine vigeva un'esenzione da imposte per i versamenti effettuati ai fondi mutualistici e la loro deducibilità per il soggetto che effettua l'erogazione²¹⁰.

1.2 legislazione intermedia del 2002.

La situazione muta rapidamente a partire dalla legge delega per la riforma del diritto societario²¹¹, la quale in realtà sancisce, a livello fiscale, un periodo intermedio, che collega ed anticipa alcuni effetti della riforma.

Il decreto legge n. 63 del 2002, convertito in legge n.112/2002, è il protagonista di tale momento.

L'articolo 6²¹² prevede che l'applicazione dell'art 12 L. n 904/77 avvenga *“in ogni caso alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria”*.

²⁰⁷ Ai sensi del comma 10 dell'articolo 21

²⁰⁸ Il D.P.R 601/73.

²⁰⁹ Art 12 l. 904/1977

²¹⁰ Art 11 l. 59/1992

²¹¹ L. 366/2001.

²¹² Il primo comma recita *“L'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, si applica in ogni caso alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria”*.

Ciò significa, sostanzialmente, da un lato estendere a tutte le società cooperative il regime che prima era previsto solo per le cooperative Basevi, escludendo però dall'altro, per le cooperative civilistiche, la detassazione degli utili portati a riserva indivisibile che eccedono la riserva obbligatoria.

Sempre la medesima norma ha, invero, previsto una restrizione per le cooperative Basevi.

Infatti la norma prevede che, seppur solo per i periodi d'imposta 2002 e 2003²¹³, la detassazione di cui all'articolo 12 cit. si applica, per le società che hanno la mutualità ex legge Basevi:

- al 39% della restante quota degli utili accantonati a riserva indivisibile per ogni cooperativa,
- al 60% per le società agricole e quelle di piccola pesca.

Dunque, mentre nel periodo antecedente per le cooperative che rispettavano la condizione della mutualità era prevista una detassazione totale degli utili portati a riserva indivisibile eccedente la parte obbligatoria, ora per questi periodi d'imposta, tale possibilità risulta essere limitata nella misura in percentuale indicata.

In questo periodo intermedio dunque vediamo come sia presente, per entrambe le società cooperative, che da lì a breve saranno divise in mutualità prevalente e non, l'indicazione secondo cui non concorrono a formare il reddito imponibile le riserve indivisibili obbligatorie; per quanto riguarda, invece, la parte eccedente (dunque utili deliberatamente imputati a riserva) per le cooperative ex legge Basevi è prevista una detassazione ridotta rispetto al passato laddove invece per le società che non rispettano i requisiti dell'articolo 26 cit., tali utili concorrono interamente alla formazione del reddito.

²¹³ Infatti il comma 4 della disposizione sancisce: "4. In attesa di un più' compiuto riordino del trattamento tributario delle società cooperative e loro consorzi, in coerenza con la generale riforma della disciplina delle società cooperative di cui al titolo VI del libro V del codice civile, per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2001: a) l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, salvo quanto previsto dal comma 1, si applica al 39 per cento della rimanente quota degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile; b) per le cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi la quota di cui alla lettera a) è elevata al 60 per cento; c) non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 10, limitatamente alle precedenti lettere a) e b), e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601; per le cooperative di produzione e di lavoro e loro consorzi resta ferma l'applicazione del predetto articolo 11 relativamente al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive."

1.3 legislazione post riforma del 2003.

Arriviamo dunque alla disciplina finale, il post riforma del 2003.

Il decreto legge n. 63/2002, analizzato in precedenza, aveva, per una parte della disposizione, valenza solo nei periodi d'imposta del 2002 e del 2003; il compito di recare una disciplina stabile nel tempo venne assolto, invece, dalla legge finanziaria del 2005, L. 311/2004, che nei commi 460 fino al 465 rimodella la disciplina fiscale della cooperativa.

Più nello specifico, il comma 460 prevede che:

“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, 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:

- *per la quota del 20% degli utili netti annuali delle cooperative agricole, di piccola pesca e loro consorzi.*
- *Per la quota del 30% per le altre cooperative e loro consorzi.”*

Sul tema meritano di essere svolte alcune osservazioni.

La parte iniziale di tale comma, facendo riferimento (*“fermo restando quanto previsto”*) alle precedenti disposizioni, evidenzia come il legislatore intenda, da un lato, mantenere il principio secondo il quale per ogni cooperativa (mutualità prevalente e non) non concorra a formare il reddito la quota prevista per la riserva indivisibile obbligatoria; dall’altro come intenda assoggettare a parziale tassazione le società a mutualità prevalente, nello specifico per la parte di utili eccedente la riserva obbligatoria.

Tuttavia, questa volta, la formulazione dell’articolo è posta in negativo, *“non si applica”*, il che significa sostanzialmente che per le società cooperative a mutualità prevalente è prevista la detassazione del 70 % degli utili netti annuali a differenza di quelle a mutualità non prevalente la cui misura invece è del 30%²¹⁴.

Nell’articolo 6 della legge del 2002 era prevista la detassazione per *“la rimanente quota degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile”* ed in tale modo era facile

²¹⁴ Livia Salvini, *La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario*, 2005.

comprendere il rapporto tra detassazione per riserva legale (obbligatoria) e riserve eccedenti, era prevista quindi una non concorrenza al reddito per la riserva legale ed un'ulteriore detassazione per la parte eccedente; qui invece, nel comma 460 della legge finanziaria, il testo è meno chiaro sul suddetto rapporto.

Su questo tema vi è parte della dottrina secondo cui il riferimento alla locuzione “*fermo restando quanto disposto dall'articolo 6 comma 1,2,3 della legge 112/2002*²¹⁵”, porterebbe a ritenere che venga mantenuta la detassazione per le somme destinate a riserva obbligatoria, ed in tal modo la percentuale indicata andrebbe calcolata al netto di quest'ultima, comportando dunque una prima detassazione del 30% per la riserva legale (per il primo comma), ed una successiva tassazione del 30% sul restante 70% degli utili accantonati a riserva indivisibile (in virtù del secondo comma).

Secondo altra dottrina, invece, la detassazione del 70% assorbirebbe invece la detassazione prevista dal primo comma, dunque della riserva legale.

L'Agenzia delle Entrate²¹⁶ ha chiarito poi che se il 70% degli utili netti annuali è oggetto, per le società a mutualità prevalente, di detassazione, comunque la residua parte del 30% concorre a formare reddito IRES.

Proseguendo nella disamina della legge finanziaria citata, il comma 461 richiama inoltre l'art 10 D.P.R n. 601/73²¹⁷ prevedendo che questo non si applichi limitatamente al primo comma lettera a), dunque le cooperative agricole e di piccola pesca sono soggette a tassazione solo sul 20% degli utili netti.

²¹⁵ Si riportano nella versione integrale:

“Co.1. L'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, si applica in ogni caso alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.”

Co.2. “Le somme di cui all'articolo 3, comma 2, lettera b), della legge 3 aprile 2001, n. 142, e all'articolo 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'articolo 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.”

Co 3.” La ritenuta prevista dall'articolo 26, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si applica in ogni caso a titolo d'imposta 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.”

²¹⁶ Con la circ. n.34/E del 2005.

²¹⁷ L'articolo 10 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.601, e successive modificazioni, non si applica limitatamente alla lettera a) del comma 1.

Il comma 462, invece, applica una limitazione all'articolo 11 del D.P.R n. 601/73, prevedendo che per le società cooperative di produzione e lavoro l'esenzione IRES venga mantenuta solo al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'IRAP.

Per le cooperative sociali, il comma 463, prevede che non si applichino i commi da 460 a 462, rimanendo, pertanto, invariate le agevolazioni già previste.

Il comma 464 invece è dedicato alle cooperative a mutualità non prevalente e prevede che l'articolo 12 della L. n. 904/77, in deroga all'art. 223 duodecies cod civ²¹⁸, sia limitato solo alla quota del 30% degli utili netti annuali a condizione che questa quota sia destinata a riserva indivisibile prevista dallo statuto.

Tale disposizione è stata sottoposta a diverse critiche. Il principale problema che sussiste è l'incomprensibilità di tale articolo letto in combinato disposto con il comma 460; qui infatti si fa riferimento ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto, nel comma 460 invece ad una riserva legale. Tale circostanza ha posto dubbi in dottrina, ove si è ipotizzato che i due articoli potessero cumularsi, arrivando così ad una detassazione totale del 60%. Tale interpretazione naturalmente non poteva essere condivisa dal momento che uno degli obiettivi della legge era creare una forte distinzione fiscale tra società a mutualità prevalente e non.

Infine, l'analisi della legge finanziaria si conclude con il comma 465 che introduce una forma di ineducibilità degli interessi sulle somme che i soci versano alle società cooperative per la parte che eccede l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90%.

Per concludere il lungo iter legislativo in merito al trattamento fiscale delle società cooperative dobbiamo citare anche gli ultimi provvedimenti che il legislatore ha emanato: la L. n. 148/2011, il D.L n. 138/2011 ed infine il D.L n. 91/2014

Con i commi 36-bis, 36-ter, 36-quater della L n.148/11 si è incrementata la quota utile tassabile prevista dalla legge finanziaria del 2005.

Le quote utili tassabili risultano infatti ad oggi:

- per le società cooperative a mutualità prevalente al 40% (precedentemente 30%);
- per quelle di consumo un aumento dal 55% al 65%;

²¹⁸ Il quale prevede che “Le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente.”

- confermata la quota del 20% per le agricole;
- confermata l'esenzione totale per le sociali.

Tramite il decreto legge 138/2011²¹⁹ invece, il legislatore ha ridimensionato ancora una volta le “agevolazioni” fiscali previste; precisamente si è ristretto il campo di applicazione dell'articolo 6 del D.L 63/2002. È previsto che l'esclusione di cui all'articolo 12 L. 904/77 non si applichi alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati a riserva obbligatoria ex art 2545-quater del codice civile.

Dal momento che dunque tale riserva è prevista nella misura del 30% dell'utile netto annuale, ne consegue che le società cooperative dovranno assoggettare a tassazione anche il 3% della quota destinata a tale riserva.

Infine, con riguardo alle società cooperative a mutualità non prevalente, rimane ad oggi ancora in vigore la misura introdotta nel 2002, dunque non concorre alla formazione del reddito la quota destinata a riserva obbligatoria, tuttavia anche in questo caso, il legislatore ultimamente ha rivisitato la disciplina. Infatti, con l'art. 17-bis del D.L 91/2014 è passata al 23%.

2. I presupposti generali di fruizione delle agevolazioni ai fini delle imposte sul reddito.

La disciplina delle società cooperative illustrata in precedenza²²⁰, sia da un punto di vista civilistico sia tributario, risulta quanto mai utile ai fini dell'individuazione dei presupposti generali per la fruizione del trattamento fiscale di favore.

Dal momento in cui venne emanata la legge c.d. Basevi la legislazione tributaria vide una prima e fondamentale modifica; infatti, con l'articolo 26 viene introdotto un primo presupposto consistente nella compressione del lucro soggettivo da attuare attraverso l'inserimento di apposite clausole nello statuto della società.

L'articolo 26 è stato più volte richiamato dalle disposizioni che il legislatore ha emanato negli anni successivi. Il primo dei quali avvenne con il D.P.R n. 601/73, che, all'articolo 14 prevedeva tra le condizioni di applicabilità delle agevolazioni, la sussistenza dei requisiti Basevi²²¹.

²¹⁹ Cfr. G.Provaggi “*Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*” in *Corriere Tributario* n.37/2011, pagg. 3085 e ss.

²²⁰ Capitolo 1 per la parte civilistica; capitolo 2 paragrafo 1 per la parte tributaria.

²²¹ Vedi paragrafo 1 del presente capitolo.

Anche l'articolo 12 della legge n. 904/77 e l'art 6 del D. L n. 63/2002 ne fanno espresso richiamo.

Solamente con la riforma del diritto societario viene aggiunto l'ulteriore vincolo, la prevalenza della mutualità di cui agli artt. 2512 e 2513 del codice civile, con la conseguente differenziazione tra cooperativa a mutualità prevalente e non.

Pertanto, per potersi considerare beneficiari della disciplina di favore prevista dal legislatore sono oggi indispensabili due requisiti: 1) la compressione del lucro soggettivo; 2) la prevalenza della mutualità.

2.1 La compressione del lucro soggettivo.

L'articolo 2514 del c.c. ha richiamato e, al contempo, novellato i presupposti statuari dell'art 26 della legge Basevi²²²; per quanto riguarda la puntuale esposizione civilistica si rinvia al Capitolo 1, paragrafo 8 ed 8.1 del presente elaborato.

Lo spazio qui dedicato a tale argomento verterà, invece, sul tema della funzionalità di tale limitazione nell'ottica tributaria.

La compressione del lucro soggettivo ai sensi del codice civile sembrerebbe ispirarsi all'esigenza di limitare le agevolazioni fiscali al solo strumento societario, impedendo che questo vantaggio possa giungere ai soci²²³.

Se si guarda, infatti, l'articolo 2514 c.c. la limitazione della ripartizione dei dividendi, il divieto di distribuire le riserve tra i soci cooperatori, il divieto di remunerare gli strumenti finanziari al di sopra di determinati limiti e l'obbligo di devoluzione dell'intero patrimonio sociale ai fondi mutualistici al momento dello scioglimento della società ne sono la conferma.

Ulteriore prova di suddetto intento del legislatore è rinvenibile nel tema riguardante la perdita della qualifica di società a mutualità prevalente disciplinato all'articolo 2545-octies del codice civile.

La disposizione infatti prevede, al primo comma, che il requisito di prevalenza venga meno allorquando non si rispettino i requisiti ex articolo 2514 ovvero 2512 e 2513; si prevede, in sostanza, che la sola perdita di una tra le due condizioni (limitazione del lucro soggettivo o prevalenza della mutualità) sia idonea a far venir meno la qualifica della società.

²²² Cfr. A.Bassi, "Le società cooperative", in V.Buonocore (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003, 238.

²²³ F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore 2009.

Tuttavia, per dare rinforzo a quanto precedentemente affermato, l'articolo sancisce che se a venir meno siano le condizioni prescritte dal 2514 c.c. la qualifica si perde immediatamente, a differenza invece di quanto avviene se a venir meno sia l'elemento della prevalenza della mutualità dato che, in questo caso, come vedremo meglio in seguito, la qualifica si perde solamente al termine del secondo anno²²⁴.

A tale tema è strettamente collegato il comma secondo dell'articolo 2545 octies²²⁵, il quale prescrive che debba essere imputato a riserva indivisibile tutto l'attivo dello stato patrimoniale, con l'evidente intento di impedire che la società possa beneficiare dell'attivo prodotto al tempo in cui, sussistendo i requisiti, godeva di benefici fiscali.

Lo stesso discorso, seppur con le relative differenze, si può dire in merito agli articoli 2545-decies e 2545-undecies in tema di trasformazione della società; la prima delle citate disposizioni infatti prevede che solamente la società cooperativa a mutualità non prevalente possa trasformarsi in una società lucrativa, possibilità che è invece preclusa alla cooperativa a mutualità prevalente. Anche qui la finalità di tale disposizione è tesa ad evitare indebiti vantaggi derivanti dalla possibilità di godere di benefici fiscali che risultano tuttavia non più spettanti data la trasformazione dell'ente.

Rinforza tale discorso l'articolo 2545-undecies che impone alle cooperative a mutualità non prevalente di devolvere il valore del patrimonio ai fondi mutualistici.

Semberebbe dunque evidente come la limitazione del lucro soggettivo, descritto dall'articolo 2514, abbia non solo una funzione civilistica (tesa ad incentivare indirettamente una gestione di servizio anziché di resa) ma anche una funzionalità ai fini fiscali volta a evitare indebiti abusi di tale strumento.

²²⁴ L. Salvini, *La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario*, op. ult. cit.

²²⁵ Il comma secondo sancisce: In questo caso, sentito il parere del revisore esterno, ove presente, gli amministratori devono redigere un apposito bilancio, da notificarsi 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.

2.2 La prevalenza della mutualità.

L'analisi degli articoli 2512 e 2513 del codice civile è già stata svolta nel capitolo 1 del presente elaborato, in tale sede occorre soffermare l'analisi sull'aleatorietà di tale previsione e sull'irrelevanza del vantaggio mutualistico ai fini della disciplina tributaria.

L'articolo 2513 àncora i criteri per le condizioni di prevalenza della mutualità alle risultanze contabili; siffatta formulazione della disposizione conduce l'interprete a ritenere che la società possa accertare la sua qualifica solamente in un momento postumo all'esercizio sociale, rendendo fortemente aleatorio il requisito della prevalenza mutualistica.

Tale discorso dunque si collega facilmente al già esposto articolo 2545-octies in tema di perdita della qualifica; il legislatore infatti, per evitare che questa aleatorietà possa comportare un'incertezza per la società sul quale regime tributario debba essere applicato, prevede che il venir meno delle condizioni di cui agli articoli 2512 e 2513 non sia di per sé idoneo a giustificare l'immediato cambiamento della qualifica di prevalenza, necessitando invece a tale fine che il risultato debba sussistere per almeno due esercizi consecutivi. La norma prende in considerazione l'ipotesi che una società cooperativa possa trovarsi, involontariamente, per un anno senza il soddisfacimento del requisito di prevalenza della mutualità e, nel caso in cui questa sia una situazione transitoria destinata ad essere ripristinata in breve tempo, non ne modifica la sua qualifica.

L'altra osservazione in merito a tale requisito riguarda il vantaggio mutualistico. Se si osserva attentamente l'articolo 2513 si può notare come la disposizione si riferisca esclusivamente a criteri di tipo quantitativo e non anche qualitativi; è previsto infatti che, a seconda del tipo di cooperativa costituita, i ricavi dalle vendite dei beni o prestazioni di servizi verso i soci debbano essere superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi ovvero che il costo del lavoro dei soci sia superiore al cinquanta per cento del costo del lavoro totale. A ben vedere dunque non vi è nessun riferimento al vantaggio mutualistico, il legislatore guarda allo scambio con il socio ma non anche al tipo di vantaggio che lo caratterizza. Ne deriva che ai fini tributari sono fiscalmente agevolate le società che favoriscono una cooperazione solo per il prevalente operare dei soci²²⁶.

²²⁶ Sul punto si veda F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore 2009.

2.3 Il problema delle false cooperative.

Le agevolazioni, gli incentivi e le esenzioni hanno da sempre caratterizzato le società cooperative, il tutto giustificato da ragioni differenti fra loro; inizialmente venivano concesse per aumentare le dimensioni del fenomeno, successivamente per dare attuazione al *favor* costituzionale sancito dall'articolo 45 della Costituzione.

Si discuterà in seguito sul come debbano essere definite tali misure fiscali, se agevolazioni ovvero esclusioni dovute al funzionamento della società, qui invece bisogna soffermarsi sulla dannosa prassi che sin dai primi anni ha accompagnato il tema delle cooperative.

Se è vero che si può avere una differenza di vedute sull'inquadramento delle misure fiscali, tutti concordano invece sul fatto che gli operatori debbano essere meritevoli, evitando di godere del trattamento di favore non rispettando le condizioni previste dalla legge.

Non è infatti così remoto il rischio che anche "*false cooperative*" possano ottenere illegittimamente dei benefici fiscali.

Gli abusi del diritto nascono con maggiore facilità nei settori in cui la legislazione si presenta imperfetta, lacunosa e, come abbiamo avuto modo di esaminare nel corso del primo capitolo, la società cooperativa ben potrebbe essere considerata uno degli esempi più lampanti del nostro ordinamento.

Basti pensare al codice civile del 1942²²⁷ nel quale non venne data una definizione di scopo mutualistico, mancava una chiara limitazione alla distribuzione dei dividendi, non bisognava distinguere nel bilancio gli scambi avvenuti con i soci da quelli dei terzi; risulta semplice immaginare come, con una così ambigua disciplina, molteplici fossero le possibilità di aggirare dei requisiti che, anche se si fossero voluti seguire canoni di correttezza, risultavano difficilmente comprensibili²²⁸.

Sin da subito dunque, anche nell'opinione pubblica, si manifestò un senso di intolleranza nei confronti di tale situazione, numerosi erano gli imprenditori commerciali che lamentavano una situazione di svantaggio²²⁹.

La situazione generava un problema "a due facce"²³⁰, in grado di ledere, non soltanto il rispetto del requisito mutualistico previsto dal codice civile ma anche la tutela degli interessi fiscali.

²²⁷ Così M.Ingrosso "*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*", Giappichelli, Torino, 2011, pag. 4.

²²⁸ Capitolo 1 paragrafo 5.

²²⁹ Sul punto si veda F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore 2009

²³⁰ L'espressione è di F. Pepe nel libro "*La fiscalità delle cooperative*", op. ult. cit.

Per rimediare a ciò, nel corso del tempo sono stati vari gli interventi del legislatore: la Legge Basevi, l'introduzione di forme di vigilanza amministrativa²³¹, l'emanazione di leggi antielusivo come l'articolo 14 della L. n. 127 del 1971²³².

Come si è visto al paragrafo 8.3 del capitolo 1 le fonti della vigilanza sulle società cooperative sono rinvenibili da un lato nel D. lgs n 220 del 2002, dall'altro negli artt. 2545-46 del codice civile e successivi del codice civile.

Un cambiamento importante, teso a contrastare ulteriormente le false cooperative, si è raggiunto con il Decreto Sviluppo, D. L n. 83/2012, il quale ha introdotto il comma 5-ter nell'articolo 12 del D. L. 220/2002, tramite cui è stato modificato il trattamento sanzionatorio; l'articolo 46 del Decreto, infatti, prevede l'irrogazione di sanzioni amministrative che variano da 50.000 a 500.000 euro nei confronti delle società che si sottraggono alle verifiche di vigilanza o risultano irreperibili al momento della verifica.

Anche a livello giurisprudenziale il lavoro interpretativo delle menzionate disposizioni si è mostrato particolarmente importante.

Nel 2015 la Corte di Cassazione si è pronunciata con sentenza n. 3653/15 sulla legittimità del disconoscimento delle agevolazioni fiscali previste per il sistema cooperativo ad opera dell'Amministrazione finanziaria. La Corte, secondo i criteri interpretativi vincolanti dettati dalla Corte di giustizia²³³, ha stabilito che per valutare se dietro la struttura si nasconde in realtà un'attività lucrativa, il giudice nazionale deve valutare il carattere selettivo e la giustificazione delle esenzioni fiscali verificando se effettivamente i beneficiari siano: enti a finalità mutualistica, che operano nell'interesse economico dei soci, con cui intrattengono una relazione non solo commerciale ma personale particolare, che essi partecipano attivamente ed abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati²³⁴

²³⁵

²³¹ Capitolo 1 paragrafo 8.3.

²³² Il quale vietava la trasformazione eterogenea da società cooperativa a società lucrativa, con la previsione di una serie di indici di mutualità prima dell'avvento dell'articolo 2513 del codice civile.

²³³ In virtù della sentenza della CGUE n. C-78/08 per la quale si rinvia la trattazione al paragrafo 4 del capitolo 3.

²³⁴ Sentenza cassazione Sentenza n. 3653/2015.

²³⁵ Tale potere di disconoscimento viene recepito, in seguito, anche dalla Commissione Tributaria regionale del Lazio con la sentenza n. 597 del 2019; in questa occasione veniva proposto appello per i seguenti motivi: da un lato il ricorrente asserisce di avere la qualifica di società cooperativa e che tale qualifica non può essere disconosciuta dall'Ufficio, ma soltanto dal Ministero dello sviluppo economico, organo vigilante, competente per materia in via esclusiva sull'accertamento dei requisiti mutualistici, ai sensi dell'articolo 1 del D. lgs 220/2002.

Oggi, nonostante la stretta operata tanto dal legislatore quanto dalla giurisprudenza, il problema delle false cooperative rimane attuale e la conferma perviene dai fatti di cronaca.

Nell'ultimo periodo sono emersi, a seguito di indagini e studi della Guardia di Finanza²³⁶, nuovi e più complessi schemi evasivi.

L'ultimo disegno criminoso si manifesta, secondo il menzionato studio, attraverso la costituzione di false società cooperative di lavoro, destinate a stipulare contratti di appalto di manodopera con la/le società realmente operanti, spesso S.r.l; in tal modo, queste ultime società sono in grado di alterare artificiosamente sia il rapporto tra imprenditore e lavoratore che tra imprenditore ed erario.

Le società filtro, *rectius* false cooperative, a loro volta emettono fatture false in modo tale da appiattare la base imponibile ed accumulare altresì un credito IVA fittizio teso a compensare altri oneri tributari.

Tale disegno, descritto nelle sue caratteristiche essenziali, si caratterizza dunque per la funzione di esternalizzare i rischi imprenditoriali nonché gli oneri tributari dalla società realmente operante alle società cooperative fittizie.

Il tema delle false cooperative, in conclusione, risulta essere uno dei punti critici del sistema che rischia di minare lo strumento cooperativo. Di questo ne sono consapevoli in primis le medesime società che svolgono l'attività in regola con le prescrizioni legislative, le quali condannano fermamente tale attività evasiva, consapevoli anche che, agli occhi dell'opinione pubblica, soprattutto in tempi in cui si tende a generalizzare le criticità e le accuse, il termine cooperativa sia un minimo comune denominatore.

Dall'altro sostiene che per quanto riguarda i requisiti di mutualità prevalente l'Agenzia delle entrate è competente, ai sensi dell'articolo 14 del DPR 601/1973, ai soli fini della spettanza delle agevolazioni fiscali, ma deve sentire preventivamente il Ministero predetto, il quale nella fattispecie non sarebbe stato sentito. I giudici della commissione tributaria regionale rigettano tale appello, richiamando tra l'altro la sentenza n. 3653/15 della Cassazione, sancendo che *“resta sempre salva la facoltà dell'amministrazione di disconoscere le agevolazioni, per ogni singolo periodo d'imposta, in base di dati concreti, idonei cioè a dimostrare che la veste mutualistica funge da copertura a una normale attività imprenditoriale. Quindi l'attività degli organi di vigilanza riguarda i soli requisiti soggettivi della società cooperativa, mentre l'ordinario potere di accertamento degli uffici finanziari ha per oggetto la natura e i modi di svolgimento dell'attività produttiva della cooperativa stessa.”*

²³⁶ Relazione sul tema *“Disfunzioni e patologie delle cooperative di lavoro”* ad opera del Maggiore Felice Salsano, 4 Luglio 2022.

3. La non imponibilità delle riserve indivisibili.

Com'è stato osservato in precedenza, una delle disposizioni che ha sollevato dibattiti nella dottrina è la principale “agevolazione” (tuttora) spettante alle cooperative a mutualità prevalente, ovverosia quella prevista dall'art. 12 della L. n. 904/1977, riguardante la non imponibilità delle riserve.

Per poter comprendere se tale disposizione debba essere vista come agevolazione o meno è necessario soffermarsi sul concetto di riserve in tema societario.

Le riserve, nelle società di capitali, hanno la finalità di riassorbire eventuali perdite che si possono generare in successivi momenti di crisi; la loro natura dunque consiste, in un certo senso, in un autofinanziamento obbligatorio, che può avvenire per prescrizione di legge, per previsione dello statuto ed infine per volontà dei soci.

Le riserve si distinguono in riserve da utili e da capitale; le prime riguardano l'andamento economico, rinvenibile nel conto economico, della società; le seconde sono invece conseguenza di incrementi delle voci dello stato patrimoniale, ad esempio somme versate dai soci per aumentare il patrimonio della società.

Le riserve nelle società cooperative²³⁷, invece, devono essere trattate alla luce del loro scopo sociale; così, se in una società di capitali lo scopo può consistere tanto in un lucro oggettivo quanto in un lucro soggettivo, qui, nelle cooperative, è ben noto che l'unico scopo consentito sia quello mutualistico.

Dunque il legislatore prevede per le società di capitali una riserva legale ex articolo 2424 del codice civile, che rientra nel passivo dello stato patrimoniale, e subordina la sua indisponibilità solo al momento in cui l'assemblea dei soci delibera la copertura di una perdita d'esercizio mediante tale riserva.

Ben diverso è l'articolo 2545-quater c.c il quale prevede un permanente obbligo di accantonamento degli utili, tra l'altro in misura superiore rispetto alla percentuale delle società di capitali; infatti, per tutte le cooperative, mutualità prevalente e non, è previsto, attualmente, l'obbligo di destinare almeno il 30% degli utili netti annuali a riserva legale; la destinazione della restante parte degli utili può poi essere determinata dall'assemblea, in virtù di quanto previsto dall'atto costitutivo.

²³⁷ Sul tema si v.: B. Monachini, “Le riserve di bilancio dopo la riforma”, in *Cooperative e consorzi*, n.10, 1 ottobre 2004, pag. 569.

Il vincolo dell'indivisibilità delle riserve, inoltre, si pone come strumento a garanzia della mutualità, permettendo alla società di avere maggiori risorse proprie, esercizio sociale dopo esercizio sociale, garantendo così ai soci le aspettative che avevano riposto nella società al momento del loro ingresso²³⁸. L'articolo 2514 del codice civile, infatti, per le cooperative a mutualità prevalente, prevede che nell'atto costitutivo debba essere presente l'esplicito divieto di distribuzione delle riserve fra i soci cooperatori.

Tale riserva risulta essere indivisibile ed indisponibile; con il primo termine s'intende che la società non può distribuire tale quota tra i soci, con il secondo invece si prevede che la stessa non possa essere utilizzata dalla società per il perseguimento degli interessi sociali²³⁹.

A dire il vero, se la nozione di indivisibilità risulta essere facilmente comprensibile, così non è per la disponibilità di tali riserve; stabilire il limite in cui possa essere utilizzata dalla società cooperativa non è così semplice. L'articolo 2545-ter del c. c prevede esclusivamente che le riserve non possano essere ripartite tra i soci neanche in modo indiretto, se non in alcune circostanze, comportando dunque la possibilità che, nelle società cooperative a mutualità prevalente, possano esservi riserve indivisibili ma disponibili.

Invero²⁴⁰, un chiarimento sull'utilizzabilità di dette riserve è arrivato direttamente dal legislatore con la L. n. 28/1999²⁴¹. Ai sensi dell'art. 3²⁴² co.1 della menzionata legge viene infatti previsto che i fondi delle riserve indivisibili possono essere utilizzati soltanto a copertura delle perdite e che, nel caso in cui ciò avvenga, sarà necessario ripristinare il valore delle stesse prima di poter procedere ad una ripartizione degli utili tra i soci. Peraltro oggi detto principio è rinvenibile altresì nell'art. 2545-ter co. 2 del c.c. che prevede detta utilizzabilità a condizione che non si celi dietro una simile operazione l'intento di distribuire indirettamente utili ai soci.

²³⁸ Così R. Lolli in *Le riserve divisibili e indivisibili nelle società cooperative*, CEDAM 2010, p.10.

²³⁹ Il riferimento è sempre a R. Lolli, op. ult. cit, p.82

²⁴⁰ Così anche M. Ingrosso, *“Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali”*, Giappichelli, Torino, 2011, pag.91.

²⁴¹ Si veda altresì: L. Macrì, *“Riserve indivisibili: modificato il vincolo alla distribuzione degli utili”*, in *Cooperative ed Enti non profit*, n.10, 1 ottobre 2014, pag.35. Nel quale viene specificato che nel 2014 il legislatore ha integrato la disposizione dell'art. 3 l. 28/1999. Tale intervento si è verificato con l'emanazione dell'art. 4 del D.L n. 66/2014 nel quale sono state aggiunte al citato art.3, le parole “soci cooperatori” dopo le parole “distribuzione di utili”. Secondo l'autore, pertanto, risulta ad oggi consentito alle società cooperative utilizzare le riserve indivisibili a copertura delle perdite senza perdere il diritto alle agevolazioni sempre che prima del risanamento della riserva non vengano distribuiti utili ai (soli) soci cooperatori.

²⁴² Si v. G. Gavelli, *“La copertura delle perdite nelle società cooperative e l'utilizzo delle riserve indivisibili”*, in *Il fisco*, 6 marzo 2000, pag.2821.

Sul rapporto tra l'art. 3 della L. n. 28/1999 e l'art. 2545-ter del c.c. è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 216/E/2009²⁴³. L'Ufficio ha chiarito che l'emanazione dell'art. 2545-ter del c.c. non comporta l'abrogazione dell'art. 3 cit. non essendo stata prevista tale possibilità né in maniera esplicita né in maniera implicita dal legislatore. Pertanto, le due norme devono considerarsi come complementari, non intercorrendo tra loro nessuna incompatibilità. Ne consegue da questo ragionamento che la norma civilistica disciplina quando è consentito alla società poter ricorrere all'utilizzo delle riserve indivisibili, la norma fiscale, invece, si occupa del momento successivo a tale utilizzo.

Date queste premesse, sin dalla legge Basevi, è stato applicato alle società cooperative un regime tributario agevolato, incentrato sulla indivisibilità delle riserve²⁴⁴. Premettendo quanto poi verrà esaminato in seguito, parte della dottrina tributaria²⁴⁵ ritiene che tali disposizioni non abbiano le caratteristiche dell'agevolazione quanto piuttosto una funzione riequilibratrice, trovando il loro presupposto, non soltanto nell'articolo 45, ma anche e soprattutto negli articoli 3 e 53 della Costituzione. Le ragioni asserite vertono soprattutto sulla considerazione per cui le caratteristiche proprie della cooperativa, senza tali disposizioni, comporterebbero uno svantaggio soprattutto in termini di competitività con le società di capitali, tale da giustificare l'intervento del legislatore con la finalità di riallineare tale situazione di scapenso.

Nonostante questi ragionamenti, diverse sono state le critiche e le pressioni per modificare tale regime fiscale; vedremo successivamente che anche a livello comunitario il loro trattamento ha sollevato dubbi di legittimità, specialmente in tema di aiuti di stato e di libertà di concorrenza.

In realtà, come già sottolineato, le cooperative sono soggette alle stesse imposte a cui sono soggette le società di capitali, salvo taluni aggiustamenti, che dovrebbero essere giustificati in virtù della loro diversità civilistica²⁴⁶.

La non concorrenza delle riserve indivisibili nella base imponibile deriva dalla previsione dell'articolo 12 della legge n. 904 del 1977; *“non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle*

²⁴³ Sul tema si v. anche L. Macrì, G. Gardella, *“Copertura di perdite: limite alla distribuzione degli utili”*, in *Cooperative e consorzi*, n.11, 1 novembre 2009, pag. 12.

²⁴⁴ Senza pretesa di esaustività sul tema si veda A.Costa, *la riserva legale nelle cooperative e l'art.12 della l. 16 dicembre 1997, n.904*, in *Giur. Comm.*, 1986, II, p.314; G.Marongiu, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in AA.VV., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, (a cura di Schiano Di Pepe e F.Graziano) Padova, 1997; M.Ingrosso *“Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali”*, Giappichelli, Torino, 2011.

²⁴⁵ V. Gallo, *l'accumulazione indivisibile e l'art 12 della legge n. 904/77*, in *Rass. Trib.*, 2, 1997, 413;

²⁴⁶ Il riferimento è sempre a R. Lolli, op. ult. cit, p.122 e ss.

riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle". Ecco dunque che, in tale periodo, la norma si riferiva, non solo, alle riserve legali, ma anche alle riserve statutarie o volontarie purché caratterizzate dal vincolo dell'indivisibilità.

In tale momento la non divisibilità risultava essere, sì, un requisito indispensabile per la detassazione, ma anche, in virtù del richiamo dell'art. 14 del D.P.R all'articolo 26 della l. Basevi, un indice di mutualità²⁴⁷.

La non imponibilità, dunque, si giustifica anche dal fatto che per il socio cooperatore, quest'ultima, risulta essere l'unico vantaggio. Infatti, a differenza di quanto accade nelle società di capitali, qui, il vantaggio non può essere l'aspettativa di un reddito futuro che aumenta il valore delle azioni²⁴⁸.

Come già trattato in precedenza²⁴⁹, il legislatore nel corso del tempo è tornato più volte su tale aspetto; infatti, alla legge del 1997 ha fatto seguito il decreto legge n. n.63 del 2002.

Tale atto fu il frutto di una forte pressione delle commissioni cooperative, le quali hanno portato il legislatore ad intervenire immediatamente, senza aspettare la riforma del diritto societario dell'anno successivo.

Ai sensi dell'articolo 6 viene estesa la non concorrenza nella base imponibile delle riserve indivisibili a tutte le società cooperative, dunque anche a quelle non a mutualità prevalente.

Il comma 4 dell'articolo 6 prevedeva inoltre che, per le cooperative che rispettassero le condizioni per la mutualità prevalente, la detassazione dell'art. 12 del D.P.R si applicasse anche per la quota del 39% della restante parte di utili accantonati a riserva indivisibile, che ammontava al 60% per quelle agricole e di piccola pesca.

Succedono a tali disposizioni quelle previste in un primo momento dalla legge finanziaria del 2005²⁵⁰ modificate a loro volta dalla legge n.133 del 2008²⁵¹ ed infine dalla legge. n.148 del 2011.

Quest'ultima, come si è già avuto modo di vedere, è l'ultima modifica apportata dal legislatore in tema di non concorrenza nella base imponibile delle riserve indivisibili e

²⁴⁷ Si veda il paragrafo 1 del presente capitolo.

²⁴⁸ V. Gallo, *l'accumulazione indivisibile e l'art 12 della legge n. 904/77*, in *Rass. Trib.*, 2/1997, p. 413-422.

²⁴⁹ Per la puntuale ricostruzione storica si rinvia al Paragrafo 1 del presente Capitolo.

²⁵⁰ che stabiliscono l'esclusione dall'imposta diretta degli utili destinati a riserva indivisibile nella misura del 70% per le società a mutualità prevalente, del 30%, dunque corrispondente alla riserva legale, per le diverse a condizione che lo statuto ne preveda l'indivisibilità.

²⁵¹ Aumentando il reddito minimo imponibile per le cooperative di consumo dal 30% al 55%

prevede, per le società cooperative a mutualità prevalente, un aumento della base imponibile dal 30% al 40% e per quelle di consumo un aumento dal 55% al 65%.

Con riguardo invece alle società a mutualità non prevalente l'art. 17-bis del D.L. 91/2014 determina la riduzione della detassazione al 23% anziché il 30% precedentemente previsto, comportando anche in tal caso un aumento della base imponibile pari al 7% in più rispetto al passato.

La considerazione finale sull'argomento prende le mosse proprio dai recenti interventi del legislatore; la riduzione dei benefici fiscali per le società cooperative, consistente in una riduzione della detassazione di cui all'articolo 12, pone il quesito se tale parte che ad oggi concorre a tassazione, sia divenuta o meno di disponibilità dei soci.

In virtù di quanto premesso, il discorso inoltre assume ad oggi maggior rilievo se si volge lo sguardo anche a quanto recentemente affermato dalla giurisprudenza.

La Suprema Corte di Cassazione si è, infatti, recentemente espressa con una pronuncia molto significativa che pone maggiormente l'accento sulla differenza tra agevolazione e esclusione.

Con la sentenza n. 4595 del 2023 la Corte, nell'accogliere le doglianze prospettate dal contribuente (una società cooperativa a mutualità prevalente) ha così argomentato: *“Invero, l'esenzione in esame è diretta ad escludere dall'imposta sul reddito quote di utile vincolate indissolubilmente, in base alla normativa civilistica, al rafforzamento del patrimonio sociale delle società cooperative e dei loro consorzi, sicché si tratta di una misura perequativa, piuttosto che agevolativa. Infatti, l'indivisibilità delle riserve, imposta alle cooperative dalla normativa civilistica, ostacola le possibilità di afflusso del capitale di rischio (non consentendone al socio il pieno recupero) e rende opportuno attenuare tale effetto negativo con la previsione della non concorrenza alla formazione del reddito degli utili necessariamente accantonati a riserve”*.

A parere di chi scrive, anche e soprattutto sulla base di questa sentenza, risulta ancora più chiaro che l'art. 12 della L. n. 904/1977 sia una norma di fondamentale importanza per il corretto funzionamento del fenomeno cooperativo e che, pertanto, le progressive restrizioni di tale disposizione suscitano non pochi dubbi di legittimità in merito agli artt. 3, 53 e 45 della Costituzione. Se tanto è vero, appare ancora più difficile trovare delle fondanti logiche nei discorsi di chi continua a sostenere che dette norme debbano essere viste in termini *agevolativi*.

4. Il regime fiscale nelle varie tipologie di cooperazione.

La normativa in tema di trattamento fiscale delle società cooperative deve essere analizzata partendo dalla considerazione per cui esistono disposizioni aventi carattere generale²⁵² e disposizioni di carattere speciale²⁵³.

In queste ultime è possibile identificare, da un lato, norme che si applicano in via trasversale a tutte le cooperative, dall'altro, norme che si riferiscono esclusivamente a determinati settori dell'agire mutualistico²⁵⁴.

Le disposizioni di carattere generale sono state già oggetto di trattazione e lo stesso può dirsi con riguardo alle disposizioni che trasversalmente si applicano a tutte le cooperative²⁵⁵.

In tale sede devono essere svolti gli approfondimenti in merito alle diverse tipologie dell'agire mutualistico, d'altronde, nel nostro paese, sin dagli albori della cooperazione si è cercato di non circoscrivere l'attività ad un determinato settore.

4.1 Le cooperative di consumo.

Diversi sono dunque i settori di operatività delle società cooperative; ciò che in questo paragrafo si vuole porre in evidenza è come, di tipologia in tipologia, non cambi esclusivamente la finalità, ma anche la conseguente situazione a livello fiscale.

Sembra opportuno iniziare questa discussione con la società cooperativa di consumo, che, come abbiamo posto in evidenza nel percorso storico, costituisce l'archetipo dell'agire cooperativo^{256 257}.

La finalità di questa tipologia di cooperazione è da rinvenirsi nell'art. 2512 del codice civile e consiste *nello svolgimento dell'attività "prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi."*

²⁵² S'intende in tal senso le disposizioni in materia di IRES, IVA, registro ecc.

²⁵³ S'intende disposizioni riferite solo alle società cooperative.

²⁵⁴ Negli stessi termini anche Francesco Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Giuffrè editore 2009, p. 200.

²⁵⁵ Il riferimento è alla non imponibilità delle riserve.

²⁵⁶ La prima società cooperativa, costituita dai Probi pionieri di rochdale, fu infatti una cooperativa di consumo.

²⁵⁷ Sul tema delle cooperative di consumo si v. anche: G.Bonfante, *"La società cooperativa"*, Cedam, 2014, pag.601

Dal punto di vista tributario, il discorso cambia a seconda del focus sul quale ci si vuole soffermare; di fiscalità delle cooperative di consumo infatti può parlarsi sia con riguardo all'attività mutualistica sia all'attività lucrativa; ed ancora, tanto soffermandosi sulla figura del socio quanto su quella della società.

Appare opportuno allora procedere con ordine.

Dal punto di vista dell'attività mutualistica è importante innanzitutto ribadire il concetto secondo cui essa possa avvenire in due forme: in maniera diretta (consistendo in una vendita a prezzo ridotto rispetto a quello sul mercato) ovvero indiretta (attraverso i ristorni distribuibili tra i soci). Quest'ultima modalità merita un'analisi della sua disciplina fiscale.

Tale vantaggio, infatti, risulterebbe essere in linea di massima fiscalmente irrilevante; tuttavia bisogna osservare come il socio, che percepisca tale somma, ben potrebbe essere un socio consumatore ovvero un socio imprenditore o professionista.

Nel momento in cui ci troviamo nella prima situazione prospettata, manca una specifica disciplina del risparmio di spesa e pertanto risulta essere effettivamente non incidente sul piano fiscale; nella seconda fattispecie, invece, il socio è un imprenditore e dunque tale risparmio comporterà o una contrazione delle componenti negative²⁵⁸ ovvero un aumento delle componenti positive²⁵⁹, incidendo pertanto sulla determinazione della base imponibile.

Inoltre, sempre per quanto riguarda la figura del socio bisogna altresì citare l'articolo 6 comma 2 del D.L. n. 63/2002; tale disposizione prevede un'esclusione temporanea dal reddito imponibile dei ristorni che sono stati imputati ad incremento del capitale sociale, assoggettandoli a tassazione solo nel momento in cui verranno restituiti ai soci con una ritenuta a titolo d'imposta del 12,50%²⁶⁰. Sul tema occorre svolgere due osservazioni.

La prima consiste nel fatto che, con questa misura, non si prevede, dunque, un'esclusione dell'imposta per il socio, infatti la tassazione viene esclusivamente differita nel tempo fino a quando avverrà la liquidazione della somma, che si verificherà, in sostanza, quando il socio uscirà dalla cooperativa²⁶¹.

²⁵⁸ Costituendo una riduzione di un costo.

²⁵⁹ Costituendo una sopravvenienza attiva.

²⁶⁰ Così F. Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, op. cit., pag. 219.; L. Salvini, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1912-1916.

²⁶¹ Così M. Ingresso, *“Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali”*, Giappichelli, Torino, 2011, pagg 108 e ss.

La seconda osservazione, invece, consiste nell'operatività di tale disposizione. Infatti, come chiarito anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E, questa deve essere analizzata alla luce della figura del socio percettore del ristorno; così, se esso è un imprenditore è corretto ragionare in termini di sospensione temporanea dell'imposta, ciò in base al presupposto che il ristorno comunque sarebbe stato soggetto a tassazione; d'altra parte, se il socio è, invece, un consumatore non può parlarsi di temporaneità dell'esclusione dal momento in cui, essendo il risparmio di spesa fiscalmente irrilevante, mai verrà assoggettato a tassazione. Pertanto, si può concludere affermando che, sì, la disposizione prevede un'esclusione temporanea dal reddito imponibile del socio, ma ciò esclusivamente nel caso in cui esso sia tassabile in capo al socio.

Dal lato della società invece, il ristorno erogato al socio è disciplinato all'interno dell'articolo 12 del D.P.R n. 601/1973²⁶²; il ristorno rappresenta, come analizzato, la parte di margine gestionale che può essere girata ai soci cooperatori in proporzione alla quantità e qualità della prestazione mutualistica effettuata nell'esercizio.²⁶³ Di conseguenza si remunera lo scambio mutualistico e, lo stesso, è proporzionato alla prestazione mutualistica del socio.

La disposizione dell'articolo 12 del menzionato decreto, come vedremo meglio nel paragrafo successivo, è una disposizione che si applica trasversalmente a tutte le cooperative e sancisce la deducibilità del ristorno dal reddito Ires²⁶⁴; naturalmente sul tema bisogna anticipare che ai fini della determinazione del ristorno erogabile si necessita che la società abbia un avanzo di gestione derivante dall'attività apportata dai soci e pertanto, nella tipologia qui di interesse, bisognerà guardare al rapporto tra le voci A1 del conto economico (ricavi dalle vendite con i soci) e il totale dei ricavi conseguiti dalla vendita dei beni.

²⁶² Recita così parte dell'articolo 12 del d.p.r 601/1973: *“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”*

²⁶³ Così E. Belbello, A. Dili in *il bilancio delle società cooperative*; FrancoAngeli, p.30-31.

²⁶⁴ Su tale disposizione la dottrina maggioritaria propende a ritenere che essa abbia natura strutturale e che pertanto non sia una norma di favore. Le ragioni asserite vertono principalmente sulla natura del ristorno che, in quanto costo sostenuto dalla società, deve essere ritenuto come deducibile (così F. Pepe, *“La fiscalità delle cooperative”* Giuffrè editore, Milano 2009; L. Salvini *“I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale”*, *Rass. Trib.*, 2002, 1924; A. Rossi *“Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo”*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, pag. 507 e ss.). Sul punto vi sarà nel proseguo dell'elaborato uno specifico approfondimento.

Con riguardo infine, alla tassazione sull'attività lucrativa²⁶⁵ svolta dalle società cooperative di consumo, non si segnalano differenze rispetto agli altri soggetti dell'imposta Ires; di conseguenza si applicano tutte le disposizioni della disciplina ordinaria salvo, ad esempio, le disposizioni che si applicano in via trasversale a tutte le cooperative.

Proprio con quest'ultimo riferimento, richiamando l'articolo 12 della L n. 904/1977 e successive modifiche, si deve segnalare come nel 2011²⁶⁶ il legislatore abbia previsto un aumento della quota utili tassabili per tale tipologia di cooperazione, precisamente si è passati dal 55% alla quota del 65%.

4.2 Le cooperative di lavoro.

La cooperativa di lavoro rappresenta una tipologia dell'agire cooperativo che ha saputo aggiornare *la propria missione mutualistica*²⁶⁷; la finalità di quest'ultima consiste nel garantire ai soci lavoratori una stabile situazione occupazionale nonché adeguate forme di retribuzione.

Nel 2001 il legislatore è intervenuto con la legge n. 142 al fine di dare, non solo norme di carattere dispositivo, ma anche norme di principio e programmatiche. Questo è il caso, ad esempio, dell'articolo 1, che definisce la nozione di tale società nel senso di *“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.”*; tale definizione è stata successivamente ripresa dalla riforma del diritto societario del 2003, infatti, ad oggi l'articolo 2512 utilizza la medesima terminologia *“2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento delle loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci”*.

Altra norma assai importante è quella che emerge dal comma terzo dell'articolo 1, nel quale, viene applicato il *“principio del rapporto di scambio ulteriore”*; con tale disposizione si prevede che accanto al rapporto associativo si affianchi il rapporto di lavoro, in forma autonoma o subordinata o in qualsiasi altra forma²⁶⁸.

²⁶⁵ con tale si intende l'attività svolta con i non soci.

²⁶⁶ Con i commi 36-bis, 36-ter, 36-quater della L n.148/11

²⁶⁷ L'espressione è di Bonfante in Guido Bonfante - E. Cusa - R.Genco - M. Iengo - M. Cavanna in: *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014.

²⁶⁸ L'articolo, emendato con la legge n.30 del 2003 prevede: *“il socio lavoratore di cooperativa stabilisce con la propria adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo un ulteriore rapporto di lavoro, in forma subordinata o autonoma o in qualsiasi altra forma, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata non occasionale, con cui contribuisce comunque al raggiungimento degli scopi sociali. Dall'instaurazione dei predetti rapporti associativi e di lavoro in qualsiasi forma derivano i relativi effetti di*

Tali tipologie possono essere instaurate solo se previste dal regolamento interno per la disciplina del rapporto di lavoro, il quale definisce la disciplina dell'ulteriore rapporto di lavoro e che è previsto come obbligatorio ai sensi dell'articolo 6 della legge 142 del 2001.

Sempre in base a tale disposizione viene sancito anche il contenuto minimo che il regolamento deve avere al suo interno, tra le cui voci bisogna menzionare il richiamo ai contratti collettivi applicabili e le modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative da parte dei soci.

La legge del 2001 sancisce altresì, all'interno dell'articolo 3, il trattamento economico del socio cooperatore; è previsto che a quest'ultimo debba essere corrisposto un trattamento proporzionato alla quantità e qualità del lavoro prestato, e, nel caso in cui la tipologia contrattuale sia di natura subordinata, il trattamento non può essere inferiore ai minimi previsti dai contratti collettivi nazionali dello stesso settore²⁶⁹.

Il legame tra le due tipologie di rapporto, da un lato associativo dall'altro di lavoro, è indissolubile; dal primo ne deriva il secondo, che può essere perfezionato contestualmente all'adesione del socio o anche successivamente.

Dall'instaurazione dei menzionati rapporti conseguono i relativi effetti di carattere fiscale e previdenziale.

Proprio su tale tema occorre approfondire taluni aspetti. Dal punto di vista previdenziale la società cooperativa di produzione e lavoro è inquadrata all'INPS secondo quanto disposto dalla generalità delle aziende ai sensi dell'articolo 49 della legge n.88/1989.

Il decreto legislativo n. 314 del 1997 prevede all'articolo 6 che ai fini della determinazione della base imponibile delle contribuzioni si applichino le norme per la generalità dei lavoratori dipendenti²⁷⁰; nel calcolo dei contributi assistenziali e previdenziali per le società cooperative di lavoro si segue, possiamo dire, in via generale la medesima disciplina delle norme previste per i lavoratori dipendenti, salvo le uniche eccezioni che si segnalano consistenti in una riduzione della contribuzione dovuta alla gestione Cassa Unica Assegni Familiari²⁷¹ ed un'altra relativa alle disposizioni per la previdenza integrativa per le forme pensionistiche complementari ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo n.252/2005 e successive integrazioni.

natura fiscale e previdenziale e tutti gli altri effetti previsti dalla presente legge, nonché, in quanto compatibili con la posizione del socio lavoratore, da altre leggi o da qualsiasi altra fonte."

²⁶⁹ Così L.Macri, R.Sabadini, D.Zannoni in *Società cooperative e consorzi*; IPSOA; 2018; p. 239 e ss.

²⁷⁰ Il riferimento è sempre a Così L. Macri, R. Sabadini, D. Zannoni in *Società cooperative e consorzi*; IPSOA; 2018; p.354 e ss.

²⁷¹ Di pochi punti percentuali rispetto alle imprese private.

Analogamente avviene per quanto riguarda l'INAIL, infatti, in relazione al rapporto assicurativo per gli infortuni e le malattie professionali, non sono previste distinzioni fra aziende private e società cooperative.

Come osservato nel precedente paragrafo, occorre anche specificare quelle che costituiscono le peculiarità della disciplina fiscale in tema di imposte sul reddito; anche per le società cooperative di lavoro, ovviamente, vale la divisione tra attività mutualistica e attività lucrativa.

Nel primo caso bisogna ribadire come il vantaggio mutualistico possa essere ottenuto tanto in maniera diretta quanto in modo indiretto tramite l'istituto dei ristorni.

Dal lato del socio lavoratore l'articolo 1 comma 3 della legge n. 142/2001 prevede che le retribuzioni siano equiparate alla categoria dei redditi di lavoro dipendente.

Dal lato della società, invece, è prevista, come visto, la deducibilità dei ristorni erogati dal reddito Ires, tuttavia con l'apposizione di un limite, non rinvenibile nelle cooperative di consumo, sancito all'articolo 11 comma 3 del D.P.R n. 601/1973: il ristorno è deducibile *“fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento.”*

Tale disposizione può essere vista anche in luce di quanto prescritto dall'articolo 3 comma 2 della legge n.142/2001; quest'ultima è una norma con finalità antielusiva, consistente nella volontà del legislatore di evitare che la cooperativa distribuisca utili mascherati da ristorni²⁷², e prevede che i trattamenti economici ulteriori erogati ai soci-lavoratori non possano superare il 30% dei trattamenti economici complessivi aumentati dai trattamenti economici ulteriori erogati a titolo di maggiorazione contributiva di cui alle lettere a) del comma 2 dell'articolo 3²⁷³.

La deducibilità dei ristorni dal reddito Ires viene vista da parte della dottrina²⁷⁴ in termini di esclusione e non di agevolazione fiscale; le ragioni asserite da tale corrente di pensiero attengono all'equiparazione sostanziale del ristorno ad un costo per prestazione lavorativa, che naturalmente è deducibile in virtù dell'articolo 95 del T.U.I.R.

Tuttavia, altra parte della dottrina²⁷⁵ non sembra condividere un simile pensiero, sostenendo piuttosto che il ristorno condivida le principali caratteristiche con i dividendi: il carattere aleatorio, l'essere una quota di avanzo della gestione, la necessaria delibera assembleare.

²⁷² L'espressione è di F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 238.

²⁷³ Come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n.37/E/2003.

²⁷⁴ Sul tema si veda la nota n. 79..

²⁷⁵ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 237.

Tale corrente di pensiero non è condivisa a parere di chi scrive. Infatti, la distinzione tra il ristorno e gli utili si potrebbe comprendere alla luce della causa che giustifica l'esborso della somma di denaro da parte della società. Detta causa nel caso del ristorno non consiste nella mera partecipazione che il socio possiede, bensì è dovuta in virtù del lavoro che il socio ha svolto per la società. Il che, in sostanza, equivale a dire che la società deve affrontare una spesa (un costo) a favore del socio giustificata dall'attività che quest'ultimo ha svolto nei suoi confronti. L'utile, d'altro canto, viene distribuito ai soci esclusivamente in virtù della partecipazione che essi detengono nel capitale, senza che sia necessaria un'attività (una prestazione) svolta del socio.

Il ristorno, pertanto, rappresenta la parte che può (e non deve)²⁷⁶ essere girata ai soci in proporzione alla quantità e qualità della prestazione mutualistica²⁷⁷.

A dare supporto a tale tesi è, peraltro, l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità con le sentenze C. civ. sent. 10641/15 e C. civ. sent. 9513/99. Ciò si evince in modo particolarmente chiaro nella prima delle citate sentenze, in cui i giudici sanciscono che *“in tema di società cooperativa, i cosiddetti ristorni - da tenere distinti dagli utili in senso proprio, che in quanto remunerazione del capitale sono distribuiti in proporzione ai conferimenti effettuati da ciascun socio - costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico (risparmio di spesa o maggiore retribuzione) derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa, traducendosi in un rimborso ai soci di parte del prezzo pagato per i beni o servizi acquistati dalla cooperativa (nel caso delle cooperative di consumo), ovvero in integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio (nelle cooperative di produzione e lavoro)”*.

Il corretto inquadramento del ristorno è, come visto²⁷⁸, un tema che da sempre divide la dottrina. Nonostante, invero, la maggior parte della dottrina era concorde nell'aderire alla prima delle tesi testé riportate, è opportuno segnalare che, al momento in cui si scrive, il dibattito in merito al corretto inquadramento sembrerebbe essere destinato a riaccendersi. Il motivo è da rinvenirsi, infatti, nelle ultime pronunce emanate della giurisprudenza che sembrerebbero ribaltare l'orientamento che man mano si stava consolidando.

²⁷⁶ La società è libera di scegliere e non ha nessuna obbligazione che la costringe alla distribuzione dei ristorni.

²⁷⁷ Così E. Belbello, A. Dili in *Il bilancio delle società cooperative*; FrancoAngeli; 2010; p. 30-31.

²⁷⁸ Si rinvia altresì al Capitolo 1 par. 7.1 del presente elaborato.

Infatti, se è vero che la giurisprudenza in passato aveva equiparato il ristorno ad un costo²⁷⁹, nelle ultime pronunce sembrerebbe esserci stato un mutamento di pensiero. Il riferimento è, *in primis*, alla sentenza del Consiglio di Stato n. 3460/2022 che, nella parte motiva della sentenza afferma *“che le cooperative sociali sono caratterizzate da meccanismi di ristorno tra i soci, assimilabili alla ripartizione degli utili. Secondo quanto stabilito a più riprese dalla Corte di Cassazione, infatti, tali ristorni costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico e hanno in comune con gli utili l’aleatorietà, in quanto la società potrà distribuire ristorni soltanto se la gestione mutualistica dell’impresa si è chiusa con una eccedenza dei ricavi rispetto ai costi.”*

La pronuncia del Consiglio di Stato, tuttavia, sembrerebbe destare ulteriori dubbi dal momento che richiama a supporto della sua motivazione l’orientamento manifestatosi nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, invero, sembrerebbe orientato ad affermare il contrario. Infatti, è vero che la giurisprudenza di legittimità riconosce l’aleatorietà quale elemento rinvenibile tanto nell’utile quanto nel ristorno, tuttavia nel fare ciò essa sottolineava come i ristorni debbano essere comunque tenuti distanti dal concetto di utile. Tuttavia, in un senso analogo alla sentenza pronunciata dal Consiglio di Stato si è pronunciata di recente anche la Suprema Corte di Cassazione. Infatti, con la sentenza n. 25495/22²⁸⁰ i giudici di legittimità, in tema di obbligo di fatturazione dell’IVA, hanno argomentato nel senso che *“il ristorno consiste in una parte di utile, inteso come avanzo di gestione: una parte che però si distingue dalla restante in quanto deriva dall’attività svolta con i soci, come prevede il sopra ricordato art. 2545-sexies, primo comma, cod. civ., laddove, correlando proporzionalmente il ristorno agli scambi mutualistici, ne conferma la distribuzione come remunerazione degli stessi”*²⁸¹.

In conclusione, il tema della deducibilità del ristorno risulta essere al giorno d’oggi argomento ancora discusso. Se, infatti, in un primo momento la tesi prevalente poteva essere quella dell’equiparazione del ristorno ad un costo, le evoluzioni dell’ultimo periodo sembrerebbero destinate ad aprire nuovamente la questione. A conferma di tale dubbio sembrerebbe porsi anche la risposta ad Interpello n. 284 del 5 aprile 2023, con cui l’Agenzia

²⁷⁹ Così le sentenze: C.civ. sent. n. 10641/15; C.civ. sent. n. 9513/99.

²⁸⁰ La sentenza in questione sancisce che *“in tema di cooperative agricole, in relazione alle quali il vantaggio mutualistico viene attribuito sotto forma di maggiori compensi per i conferimenti dei prodotti agricoli ed ittici, i ristorni ripartiti ai soci soggiacciono a fatturazione, in quanto, essendo volti a congruare corrispettivi sinallagmaticamente spettanti a detti soci a chiusura dell’esercizio per la loro partecipazione all’attività sociale, anche con riferimento ad essi trova applicazione l’art. 34, comma 7, D.p.r. n. 633/72.”*

²⁸¹ Invero, con tale affermazione bisogna sottolineare che la Corte ha *“destituito di fondamento la tesi prospettata dal controricorrente, secondo cui il ristorno consisterebbe in una mera cessione di denaro, come tale non soggetta ad Iva ai sensi del D.p.r. n. 633/1972, art. 2, co. 3, lett. A).”*

delle Entrate ha chiarito che i ristorni sono ammessi a beneficiare dell'agevolazione ex lege n. 208/2015²⁸² (imposta del 10% sostitutiva dell'Irpef ed addizionali, ridotta al 5% dal co. 63 della legge di bilancio 2023) dal momento che essi costituiscono modalità di partecipazione agli utili²⁸³.

Sul tema occorre altresì ribadire²⁸⁴ che l'OIC è intervenuto apportando significative modifiche al trattamento contabile dei ristorni. La scelta operata dall'Organismo Italiano di Contabilità circa la contabilizzazione dei ristorni non è un'univoca, ma adattata alla regolamentazione della singola cooperativa²⁸⁵. Infatti, se alla chiusura dell'esercizio sussiste un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni, essi saranno contabilizzati come debiti; se, invece, alla chiusura dell'esercizio non sussiste un'obbligazione in capo alla società, essi saranno contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile²⁸⁶.

Dal lato della tassazione per l'attività lucrativa della società cooperativa di produzione e lavoro, si deve segnalare l'esistenza di una disposizione, l'articolo 11 del D.P.R. n.601/1973, che applica un particolare regime di esenzione.

Prevede infatti la norma che *“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”*.

²⁸² La legge in questione (anche detta legge di stabilità 2016) prevede che dal periodo di imposta 2016 venga applicata una modalità di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef (nella misura del 10%, oggi 5% in virtù dell'art 1. Co. 63 della legge di bilancio 2023) *“(…) nonché alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa”*.

²⁸³ Così Odorizzi C. in *“Ristorni alle cooperative a due vie tra bilancio e tassazione sostitutiva”* in Il Sole 24 ore, sez. Norme e Tributi del 22 Maggio 2023.

²⁸⁴ Così nel Capitolo 1, Par. 7.1 del presente elaborato.

²⁸⁵ Così G. Gavelli, F. Giommoni in *“I principi Oic si adattano alle società cooperative: due strade per i ristorni”* in *NT+ fisco, il sole 24 ore*, 25 Luglio 2022.

²⁸⁶ L'intervento dell'OIC *“Specificità delle cooperative- Emendamenti ai principi contabili nazionali”* è applicabile per la prima volta a partire dal 1 giugno 2023; per maggiori approfondimenti si rinvia al Capitolo 1 del presente elaborato.

Questa esenzione è stata poi successivamente ristretta dalla legge finanziaria del 2004²⁸⁷ che, al comma 462²⁸⁸, ne riduce l'operatività alla quota di reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'Irap. Di conseguenza, ad oggi, l'esenzione nella misura del totale ovvero del 50% dell'imposta va determinata in ragione dell'Irap dovuta e non più dal reddito complessivo²⁸⁹.

Per poter usufruire di questa esenzione sono necessarie tre condizioni.

La prima di queste emerge, naturalmente, dall'articolo 14 del D.P.R che definisce il perimetro soggettivo andando così a richiedere la compressione del lucro soggettivo all'interno della società; la seconda è rinvenibile negli articoli 2512 e 2513 del codice civile, con la ben nota prevalenza dell'apporto lavorativo dei soci; ed infine, la terza è la presenza delle condizioni prescritte dall'articolo 23 della legge Basevi per i soci-lavoratori²⁹⁰ (articolo 11 D.P.R n. 601/1973).

Per quanto riguarda, invece, la non concorrenza delle riserve indivisibili alla formazione del reddito della società cooperativa di cui all'art. 12 della L. 904/1977, anche per le società cooperative di lavoro e produzione si è verificata, nel tempo, una contrazione del regime fiscale²⁹¹. Come noto infatti, nel periodo dal 1 Gennaio 2004 sino al 31 Dicembre 2011 per effetto del comma 460 della legge finanziaria del 2005 venivano assoggettati all'imposta Ires il 30% degli utili netti annuali; invece, dal periodo successivo, per intenderci dal 1 gennaio 2012 è assoggettato ad Ires il 40% degli utili netti annuali, dunque con un evidente aumento del 10% in più rispetto al passato.

Pertanto, bisogna considerare che, per la cooperativa di lavoro, la determinazione dell'imposta avverrà nel seguente modo: la società vedrà applicarsi in un primo momento la disposizione dell'art. 12 L. 904/77, tale per cui le somme destinate a riserve indivisibili non concorreranno (seppur nei limiti delle restrizioni prescritte dal legislatore nel corso del tempo) alla formazione del reddito imponibile della società; successivamente, in virtù del principio di derivazione di cui all'art. 83 del T.U.I.R, all'utile dell'esercizio dovranno essere apportate le variazioni in aumento o in diminuzione derivanti dall'applicazione delle norme tributarie. Ed è in questo momento che, per le cooperative di lavoro e produzione, verrà applicato quanto previsto dall'art. 11 del D.P.R. n.601/73, vale a dire la deducibilità

²⁸⁷ L. n.311/2004.

²⁸⁸ Già menzionata nel paragrafo 1.3 del presente capitolo.

²⁸⁹ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 240 e ss.

²⁹⁰ La condizione è la seguente: "l'essere lavoratori, esercitare l'arte o il mestiere corrispondenti alla specialità della propria cooperativa e non svolgere per conto proprio attività d'impresa identica o affine a quella svolta da quest'ultima"

²⁹¹ Così Sandro Merz in *Manuale pratico e formulario delle società cooperative*, CEDAM, 2016, p.616.

dei ristorni fissata dal co. 3 e l'ulteriore variazione in diminuzione corrispondente all'importo integrale dell'Irap indeducibile qualora il costo del lavoro per i soci costituisca più del 50% dei costi totali sostenuti, ovvero della metà dell'Irap indeducibile, qualora il costo del lavoro dei soci sia superiore al 25% ma inferiore al 50% dei costi totali²⁹².

4.3 Le cooperative di produzione.

Nelle cooperative di produzione i soci assumono la funzione di fornitori di beni e servizi che la società utilizza nella produzione a cui fa seguito l'apertura al mercato per la vendita del prodotto finito²⁹³.

In questa tipologia il vantaggio mutualistico si ottiene attraverso il trasferimento della ricchezza ottenuta dai consumatori ai soci assumendo però la forma di incremento del prezzo di acquisto delle materie prime che la cooperativa ha applicato ai soci-fornitori.

Questi ultimi sono per lo più lavoratori autonomi o imprenditori che tramite il mezzo della cooperativa riescono ad ottenere un vantaggio, diretto nel caso in cui incrementino i propri ricavi, indiretto nel momento in cui non vi è maggiore ricavo ma la possibilità di accedere ad occasioni lavorative altrimenti irraggiungibili.

La cooperativa in questo caso diviene dunque un mezzo attraverso cui esercitare la propria attività con maggiore facilità di accesso in ambienti altrimenti dominati dalle grandi imprese.

Dal punto di vista fiscale può estendersi quanto precedentemente affermato con riguardo alle cooperative di lavoro, l'articolo 11 del D.P.R n.601/1973 (in tema di esenzione dall'Ires) infatti si riferisce ai "*redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi*".

Ovviamente anche le disposizioni di carattere trasversale, su tutte l'articolo 12, si applicano in questa circostanza.

L'unica differenza meritevole di trattazione rispetto alla cooperativa di lavoro attiene alla deducibilità dei ristorni dal reddito della società, senza la limitazione di cui al comma 3 dell'articolo 11 del D.P.R n. 601/1973, che, riferendosi solamente alle società di lavoro ancorava la possibilità della deducibilità dei ristorni "fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento."

²⁹² Così la circolare n. 34/E/2015.

²⁹³ Così F. Pepe in La fiscalità delle cooperative; Giuffrè editore; 2009; p. 246 e ss.

Dal lato del socio ricevente il vantaggio mutualistico possono riprendersi le considerazioni già svolte in precedenza; per il socio-imprenditore consisterà quindi, ai fini fiscali, in una sopravvenienza attiva nel caso di erogazione del ristorno, in un maggior ricavo invece nel caso di incremento del prezzo di acquisto; invece, nel caso in cui il socio fosse un lavoratore autonomo consisterà in un maggior compenso nell'ultimo caso e una minore spesa nel caso di erogazione del ristorno²⁹⁴.

4.4 Le cooperative di credito.

Le società cooperative di credito meritano una specifica trattazione a causa delle peculiarità che le connotano.

La nascita del credito cooperativo affonda le sue radici in Germania attraverso l'operato di coloro che sono ritenuti²⁹⁵ come i due fondatori: Schulze, avvocato e politico liberista, e Raiffeisen, politico e borgomastro²⁹⁶.

L'avvento nel nostro Paese, invece, è stato possibile soprattutto grazie a Luigi Luzzatti, il quale ispirava le sue idee proprio ad Hermann Schulze; Luzzatti volle plasmare la sua concezione di banca sullo “*spirito individualistico delle genti latine*” avendo una concezione di banca cooperativa che destò alcune critiche tra gli operatori economici. Noto è infatti che il liberista fu uno degli estensori del codice di commercio e sembrerebbe²⁹⁷ aver fatto redigere il testo sulle cooperative modellandolo sulla concezione della sua idea di banca popolare, creando un modello societario sulla falsariga della società anonima, un ibrido dunque tra la società di persone e quella di capitali.

Tuttavia, come analizzato *supra*, in tale periodo mancò una vera e propria disciplina organica sul settore e solamente nel 1932 tale obiettivo venne raggiunto con la legge n. 656, in pieno periodo fascista.

L'evoluzione continua attraverso il R.d 1706/1937 (TUCRA), il quale prevedeva, tra le varie disposizioni, che la compagine sociale dovesse essere composta esclusivamente da soci operatori appartenenti a talune specifiche categorie ed inoltre che la società fosse tenuta ad esercitare l'erogazione del credito preferibilmente con i propri soci.

²⁹⁴ L. Salvini in *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in Rass. Trib., 2002, 1913

²⁹⁵ Così A. Carretta in *Il credito cooperativo*; Il Mulino; 2011; p.23

²⁹⁶ Capo di una piccola comunità politica.

²⁹⁷ Così A. Carretta in *Il credito cooperativo*; Il Mulino; 2011; p.29

Ulteriore riforma avvenne poi con il decreto legislativo 385 del 1993 (T.U.B), nel quale venne anche sancita la denominazione Banca Cooperativo di Credito²⁹⁸ (di seguito bcc).

È necessaria una premessa, l'articolo 2520 del codice civile prevede che le società cooperative regolate dalle leggi speciali siano soggette alle disposizioni del codice solo ove compatibili; ne deriva dunque che, le società che esercitano il credito (banche popolari), le banche di credito cooperativo, le società cooperative per la costruzione e l'acquisto di case popolari ed economiche sono soggette alle disposizioni del codice civile, in quanto siano compatibili con le leggi speciali, di cui si sancisce, dunque, la prevalenza²⁹⁹.

Tale premessa risulta strumentale alla trattazione dal momento in cui è in grado di far comprendere abbastanza agevolmente come il panorama delle fonti legislative che disciplinano il settore sia di ampio perimetro, affiancandosi al codice civile anche la normativa bancaria; inoltre, dal 2019, con la regolamentazione dei Gruppi Bancari Cooperativi si amplia ulteriormente.

Rimane naturalmente anche in questo campo il richiamo alle fonti legislative di rango superiore, l'articolo 45 della Costituzione, ma anche gli artt. 3 e 53 ed infine, ovviamente, dato il settore, anche l'articolo 47 attinente alla tutela del risparmio privato.

Le Bcc e le Cr sono intermediari caratterizzati da uno scopo mutualistico disciplinato dall'articolo 35 del TUB; questi soggetti sono banche locali che svolgono la loro attività sociale a favore dei soci, del territorio e nel territorio, infatti per queste società oltre alla previsione che i soci debbano operare nel territorio di competenza, viene previsto dal testo unico che il 95% dei crediti deve essere erogato a imprese, enti e famiglie che hanno sede nel territorio di competenza della cooperativa³⁰⁰.

Questa tipologia di cooperazione ha dei rigorosi limiti alla distribuzione dei dividendi; l'articolo 37 del testo unico bancario infatti prevede che:

- devono destinare almeno il 70% degli utili netti annuali a riserva legale;
- devono corrispondere una quota di utili netti, il 3%, ai fondi mutualistici;

²⁹⁸ Prima infatti fino al 1992 venivano denominate "casse rurali; dal 1992 "casse di credito cooperativo".

²⁹⁹ Codice Civile commentato a cura di G. Bonilini, M. Confortini, C. Granelli; Coordinatori, Autori ed Aggiornatori del Codice Civile commentato on line; Coordinatore Giorgio Schiano di Pepe; Autore Rita Lolli

³⁰⁰ Negli stessi termini G. Molinaro in *Il diritto tributario del credito cooperativo*; Ecra, 2021; p.17 e ss.

- devono destinare la quota rimanente alla rivalutazione delle azioni dei propri soci.

A tutto questo naturalmente deve essere aggiunto anche l'articolo 2514 del codice civile.

Dal punto di vista fiscale è previsto, come per le altre tipologie, che le Bcc e le Cr sono soggetti passivi Ires in virtù dell'articolo 73 del T.U.I.R; tuttavia a queste ultime si applica non solo l'aliquota del 24% che caratterizza tale imposta, ma anche un'addizionale del 3,5% come previsto dall'articolo 1 comma 65 della L. n. 208/2015 per gli intermediari finanziari.

Proprio in virtù di quanto affermato, il legislatore ha previsto delle previsioni fiscali ad hoc per le cooperative di credito a mutualità prevalente.

Importante, in tal senso, l'articolo 28 co. 2bis del TUB che recita *“ai fini delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo, sono considerate cooperative a mutualità prevalente le banche di credito cooperativo che rispettano i requisiti di mutualità previsti dall'articolo 2514 del codice civile ed i requisiti di operatività prevalente con soci previsti ai sensi dell'articolo 35 del presente decreto”*.

Il tema della detassazione degli utili, introdotto con l'articolo 12 della legge n. 904/1977 e successivamente modificato, è molto interessante se visto alla luce del credito cooperativo.

Infatti, tale principio deve essere coordinato con l'articolo 37 comma 1 del TUB che, come accennato, prevede l'obbligo di destinazione del 70% dell'utile a riserva obbligatoria per le bcc. Questo non poneva problemi naturalmente, nel momento in cui, nel 1997 la detassazione riguardava tutto l'utile che veniva destinato a riserva indivisibile. Come però abbiamo potuto osservare, nel trascorrere del tempo, il legislatore ha man mano ristretto questa portata: dapprima con l'articolo 6 del D.L n. 63/2002 per cui la detassazione riguardava solamente gli utili accantonati a riserva obbligatoria (per quelli accantonati facoltativamente invece era possibile una detassazione del 39%); successivamente, nel 2011 con il D.L n.138, per cui viene limitata l'applicazione dell'articolo 6 del decreto n. 63, prevedendo così la non applicabilità *“alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati a riserva minima obbligatoria”*. La conseguenza di queste modifiche conduce

all'osservazione per cui il precedente 70% (poiché l'articolo 37 del TUB costituiva una riserva legale) diviene ad oggi il 63 %³⁰¹ di detassazione³⁰².

In tal modo, il risultato al quale si perviene evidenzia come, una quota parte della riserva obbligatoria prescritta dalla legge, sia comunque soggetta a tassazione, a differenza delle altre tipologie di società che invece non prevedono una riserva ex lege così ampia.

A differenza delle altre tipologie di società cooperative non si applica, qui, la disposizione prevista dall'articolo 1 comma 460 della legge finanziaria del 2005, successivamente modificata dal D.L n. 138/2011 che attrae a tassazione il 40% degli utili *a prescindere* dall'imputazione degli stessi utili alle riserve indivisibili.

Rimane applicabile anche alle cooperative di credito l'applicazione dell'articolo 21 comma 10 della legge n.449/1997, già analizzato in precedenza e al quale si rinvia³⁰³.

Infine, per completezza del discorso, bisogna affrontare il tema dei ristorni; questi ultimi vengono previsti ai sensi dell'articolo 150-bis comma 6 del TUB il quale prescrive che *“L'atto costitutivo (...) delle banche di credito cooperativo può prevedere, determinandone i criteri, la ripartizione di ristorni ai soci secondo quanto previsto dall'articolo 2545-sexies del codice civile”*.

Sul tema occorre fare una precisazione. Preme, in questa sede, specificare come in detta tipologia di cooperazione il ristorno possa essere ripartito tra i soci solo per il valore che residua a seguito della riserva indivisibile (70%) e della devoluzione ai fondi mutualistici (3%), il che consiste nella misura del 27%. Non solo, la Banca d'Italia precisa ulteriormente che l'ammontare di tali ristorni non debba eccedere il 50% della quota di utili dedotte le riserve obbligatorie e la devoluzione al fondo mutualistico: da ciò ne consegue che può essere ripartito esclusivamente il 13,5% (50% del 27%) ed inoltre che la metà di quest'ultimo avvenga mediante incremento della partecipazione sociale³⁰⁴.

Vige, ovviamente, anche in tal campo la deducibilità dei ristorni dal reddito della società in virtù di quanto disposto dall'articolo 12 del D.P.R n. 601/1973.

³⁰¹ dal momento in cui il calcolo da apportare è il seguente: 70% meno il 10% del 70%= 63%.

³⁰² Il riferimento è sempre a G. Molinaro in *Il diritto tributario del credito cooperativo*; Ecra, 2021.

³⁰³ Paragrafo 1.1 del presente capitolo.

³⁰⁴ Il riferimento è sempre a G. Molinaro in *Il diritto tributario del credito cooperativo*; Ecra, 2021, p.61

4.5 Le cooperative agricole.

Il legislatore non offre, né nel codice civile né nella legislazione speciale, una definizione di cooperativa agricola; il relativo campo di applicazione deve essere, dunque, letto alla luce dell'articolo 2135 del codice civile, il quale sancisce quelle che sono le attività ricollegabili alla nozione di imprenditore agricolo.

L'articolo del codice è stato soggetto nel tempo ad alcune modifiche e prevede, ad oggi, al primo comma quelle attività che sicuramente integrano la nozione di imprenditore agricolo; nel comma secondo viene riportato un elenco teso a chiarire i concetti riportati nel comma precedente, elenco che è considerato meramente esemplificativo e non avente carattere di tassatività; infine, nel terzo comma della disposizione, vengono riportate quelle che sono le *“attività connesse”* alla prestazione agricola, che possono essere così intese nel momento in cui 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 e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.”*

La dottrina³⁰⁵ aveva, nel tempo, elaborato una ripartizione in tre sottocategorie: cooperative che assumono direttamente la qualifica di imprenditori agricoli; cooperative destinate a gestire fasi della produzione e commercializzazione delle imprese dei soci; cooperative operanti come imprese di utenza.

Oggi invece, grazie a quanto previsto nell'albo delle società cooperative, istituito con il d.m 23 giugno 2004 a seguito della riforma del diritto societario, viene proposta una ripartizione in due categorie, da un lato le cooperative di lavoro agricolo dall'altra quelle di conferimento di prodotti agricoli e di allevamento³⁰⁶.

È evidente dunque come, con l'indicazione di cooperative agricole, non ci si riferisca ad uno specifico modulo gestionale ma ad una serie eterogenea di organizzazioni³⁰⁷.

³⁰⁵ Così Verrucoli in *Ruolo e prospettive della cooperazione in agricoltura*, in Riv. Dir. Agr., 1985, I, p.174 ss.

³⁰⁶ G. Bonfante, E. Cusa, R.Genco, M. Iengo, M. Cavanna in: *La società cooperativa*, Trattato di diritto commerciale, 2014.; p.641 e ss.

³⁰⁷ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 247 e ss

Pertanto è ben possibile trovare, ad esempio, una cooperativa agricola nella cooperativa di produzione e lavoro ovvero in una cooperativa di consumo ovvero, ancora, in un consorzio di imprese, il tutto evidentemente cambia a seconda dell'attività sociale portata avanti.

Le cooperative dunque, possono essere distinte³⁰⁸ in società che svolgono direttamente l'impresa agricola e società invece di conferimento di prodotti agricoli o di allevamento; nel primo caso ci troviamo di fronte ad esempi quali: le cooperative di conduzioni di terreni, nelle quali i soci conferiscono i propri terreni alla società con la finalità di essere gestiti e coltivati direttamente; le stalle sociali, nelle quali viene allevato il bestiame conferito dai soci.

Nel secondo caso invece, troviamo gli esempi più comuni nella prassi. Infatti tra le cooperative di conferimento di prodotti possono essere ricomprese: le cantine sociali, cooperative ortofrutticole.

Le cooperative agricole hanno sempre seguito una logica tributaria ben precisa, quanto riportato nel primo paragrafo testimonia un regime fiscale che, a prima vista, sembrerebbe essere di notevole vantaggio rispetto alle altre società.

In primo luogo, esse risultano destinatarie della disposizione di cui all'art. 12 della L. n. 904/77. Questa disposizione infatti, come più volte sottolineato, ha carattere trasversale e si applica a tutte le tipologie dell'agire mutualistico. Tuttavia, è il caso di sottolineare come, anche nel contesto delle cooperative agricole, sia stata man mano ridotta la portata della detassazione dell'utile. Infatti, oggi, per le cooperative agricole, è previsto che l'art. 12 L.904/77 non si applichi:

- Per il 20% degli utili netti annuali;
- Per il 10% degli utili netti destinati a riserva obbligatoria.

In secondo luogo, così come per le cooperative di lavoro, anche per le agricole il legislatore ha previsto un'altra norma di fondamentale importanza, l'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973. L'articolo, successivamente soggetto a modifiche nel corso del tempo, prevedeva che:

“1.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, nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'art. 28 del decreto del presidente della

³⁰⁸ In base alla distinzione presente nell'albo delle società cooperative.

repubblica 29 settembre 1973, n.597, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni.

2. Se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti di cui al presente comma ed alle lettere b) e c) dell'art. 28 del predetto decreto, l'esenzione compete per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.”

Occorre specificare, prima di analizzare il contenuto e la ratio della disposizione, quella che è la differenza sostanziale tra la presente disposizione e quella prevista dall'art. 12 L. n.904/1977. Nel fare ciò è possibile riprendere le considerazioni mosse in precedenza, con riguardo alla cooperativa di lavoro. La differenza tra le due disposizioni, infatti, è da rinvenirsi nel momento in cui esse operano. Se con l'art. 12 l'obiettivo del legislatore consiste nello “scomputare” dal risultato di esercizio le somme che la società ha destinato a riserve che non potranno essere divise tra i soci, l'operatività dell'art. 10 in questione è invece da attuarsi in un momento postumo, partendo proprio dal risultato di esercizio, così come determinato sulla base, anche, dell'art. 12 cit. In sostanza, mentre la disposizione dell'art. 12 L. n. 904/1977 opera sulla determinazione del risultato di esercizio (utile), la disposizione dell'art.10 D.P.R. n. 601/1973 opera sul reddito della società.

Prima di analizzare la ratio di fondo che giustifica l'esenzione in questione, occorre premettere che, anche in tale contesto, il legislatore ha apportato delle modifiche. Con la legge finanziaria del 2005 (L. n. 311/2004), in particolare con il comma 461, è stato previsto che l'applicazione dell'art. 10 D.P.R. n.601/1973 non si applica limitatamente alla lettera a) del comma 1. Quest'ultima, come osservato in precedenza, fa riferimento alla quota del 20% degli utili netti delle cooperative agricole, tale per cui il comma 461 deve essere letto nel senso che, l'esenzione di cui all'art. 10 rimanga, sì, un'esenzione totale, ma con l'esclusione della quota di utile del 20%³⁰⁹ che, pertanto, concorrerà a tassazione.

Per poter usufruire di questo regime di favore, le società cooperative agricole devono essere in possesso di requisiti tanto soggettivi quanto oggettivi³¹⁰.

Quanto all'individuazione dei requisiti soggettivi, risulta di fondamentale importanza richiamare il D.L. n.228/2001. Infatti, con il decreto in questione, il legislatore è, da un lato, intervenuto nella disciplina dell'imprenditore agricolo, andando a novellare la

³⁰⁹ L.Macri “Esenzione Ires ampia per le cooperative agricole” in Cooperative ed enti no profit, n.5, 1 maggio 2014, pag. 34

³¹⁰ L.Macri “Esenzione Ires ampia per le cooperative agricole” in Cooperative ed enti no profit, n.5, 1 maggio 2014, pag. 34

definizione dell'art. 2135 del c.c. in merito alle attività che esso deve svolgere per essere considerato come tale; dall'altro lato, invece, il co. 2 dell'art. 1 del D.L n. 228/2001 ha equiparato le cooperative agricole all'imprenditore agricolo.

Dal tutto ne deriva che, una società cooperativa agricola deve utilizzare, nello svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 c.c., prevalentemente prodotti dei soci ovvero fornire prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico. Da un punto di vista oggettivo, invece, i requisiti sono i medesimi delle altre società cooperative: il rispetto della mutualità prevalente, da attuarsi secondo le previsioni degli artt. 2512, 2513 e 2514 del c.c.

Le disposizioni fin qui esaminate potrebbero condurre il lettore a ritenere che esse abbiano una finalità agevolativa. Tuttavia, se si approfondisce il discorso risulta che una simile affermazione non sia poi così veritiera.

Infatti, per quanto riguarda il tema della detassazione degli utili di cui all'art. 12 della L. n. 904/1977 la considerazione è nello stesso senso delle altre forme cooperative, alle quali si rimanda.

Quanto invece all'esenzione da Ires prevista dall'art. 10 del D.P.R n. 601/73, la questione è diversa. Al fine di comprendere meglio la ratio sottostante all'esenzione, è opportuno richiamare l'art. 32 del T.U.I.R. in tema di reddito agrario.

L'articolo, infatti, considera attività agricole:

- Le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla selvicoltura;
- L'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- Le attività di cui al co. 3 dell'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Laddove il soggetto dovesse rispettare detti limiti, l'attività sarà considerata come reddito agrario, che, viene determinato su base catastale ai sensi dell'art. 32 co. 1 T.U.I.R.;

laddove, invece, detti limiti venissero superati, l'attività sarà da considerarsi come reddito d'impresa³¹¹.

Ebbene, ciò che si evince è la predisposizione di un trattamento specifico per l'imprenditore agricolo.

Se tale elemento lo si ricollega all'equiparazione tra le società cooperative agricole e l'imprenditore agricolo operata dal legislatore ai sensi dell'art. 1 co.2 del D.L. n.228/2001, la natura dell'esenzione dall'Ires per le cooperative (imprenditore agricolo) cambia radicalmente. Infatti, dal momento che l'imprenditore agricolo ha una sua determinazione del reddito che esclude il reddito effettivo, considerandolo invece su base catastale, l'esenzione dall'Ires per le cooperative, di cui all'art. 10 D.P.R. n. 601/73, ben può considerarsi di natura sistematica anziché agevolativa, tendente ad assimilare le due fattispecie anche sul piano tributario. D'altronde, è proprio nell'assimilazione civilistica della cooperativa agricola all'imprenditore agricolo che si comprende il perché della scelta operata dal legislatore nel prevedere un'esenzione sull'imposta Ires per le società cooperative agricole, in grado di operare una sterilizzazione dei redditi imputabili alla cooperativa radicando, invece, l'imposizione tributaria in capo all'effettivo percettore dei redditi prodotti. In sostanza, la disposizione di cui all'art. 10 del D.p.r. n. 601/73 mira ad eliminare le distorsioni che si verificherebbero laddove lo stesso imponibile (tassato in maniera forfettaria in capo agli agricoltori soci) venisse assoggettato a tassazione a fini IRES in capo alla cooperativa, evitando così che l'adozione della forma cooperativa comporti un'imposizione aggiuntiva sulle attività agricole dei singoli soci.

Per completezza espositiva deve aggiungersi, infine, che ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1 comma 36 della legge n.147/2013 (legge finanziaria del 2014) le società cooperative, che possiedono la qualifica di società agricola, possono, inoltre, optare in maniera alternativa al regime analitico del reddito d'impresa, direttamente per la tassazione su base catastale³¹² come prevista nell'articolo 32 del T.U.I.R.

³¹¹ G. Enna in *"L'imposta sul reddito delle società cooperative agricole"*, Agricoltura n. 6, 1 novembre 2014, pag. 33.

³¹² Così M. Bagnoli in *"Ritorna la tassazione su base catastale per le società agricole"*, in Corriere Tributario, n. 5, 3 febbraio 2014, pag. 388.

4.6 Le cooperative sociali.

Possiamo concludere il tema relativo alle diverse tipologie dell'agire cooperativo con uno degli argomenti di maggior interesse, le cooperative sociali.

Tale interesse è mosso dall'essere una cooperativa *sui generis* ma, senza arrivare ad affrettate conclusioni, procediamo con ordine.

Le società cooperative sociali vengono introdotte dalla L. n. 381/1991, rubricata “*Disciplina delle cooperative sociali*”. Detta legge al suo primo articolo fissa lo scopo che queste società devono perseguire: l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini.

Sono due le modalità attraverso la quale si può raggiungere tale obiettivo, da un lato attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi, dall'altro invece attraverso lo svolgimento di attività *diverse*³¹³ purché finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate³¹⁴.

Da tale bipartizione della cooperativa sociale emerge una difficoltà (per usare un eufemismo) dell'affermazione del tema della mutualità. Infatti, l'indicazione prima menzionata circa lo scopo perseguibile da queste società, non solo non fa nessuna menzione di tale aspetto ma sancisce che i servizi debbano essere rivolti, in sostanza, a soggetti terzi e pertanto, argomentando a ritroso, non solamente (prevalentemente) ai soci.

In dottrina si ritiene, invero, che attraverso tale norma venga a crearsi una *longa manus* del concetto di mutualità esterna; essa verrebbe ad essere interpretata come uno scopo che travalica l'interesse immediato del socio ponendosi invece in una prospettiva di pubblica utilità³¹⁵.

³¹³ Tra queste rientrano ai sensi della lettera b) dell'articolo 1 della L. 381/1991: le attività agricole, industriali, commerciali o di servizi.

³¹⁴ La definizione di persone svantaggiate la si ritrova all'articolo 4 della medesima legge che prevede “Nelle cooperative che svolgono le attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), si considerano persone svantaggiate gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354, e successive modificazioni. Si considerano inoltre persone svantaggiate i soggetti indicati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro della sanità, con il Ministro dell'interno e con il Ministro per gli affari sociali, sentita la commissione centrale per le cooperative istituita dall'articolo 18 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni”

³¹⁵ Così L.F. Paolucci, *Disciplina delle cooperative sociali in Le nuove leggi civ. comm.*, 1997, 1352.

Già limitandoci a queste poche affermazioni è agevole comprendere come nel panorama cooperativo vi sia la presenza di un agire che si potrebbe definire come eterogeneo³¹⁶, in quanto finalizzato sia allo scopo mutualistico sia a quello solidaristico³¹⁷.

Altresì importante è sottolineare che l'articolo 111-septies disp. Att. Trans. Cod. civ. prevede che le cooperative sociali vengono considerate, di diritto, a mutualità prevalente.

Prevedendo ex lege la qualifica di cmp³¹⁸ il legislatore ha sostanzialmente statuito la non necessità del rispetto delle condizioni di cui agli artt. 2512, 2513 e 2514 del codice civile; il che rende la trattazione ancora più interessante.

Invero, l'articolo 111-septies crea una presunzione di sussistenza solamente rispetto ai requisiti previsti agli artt. 2512 e 2513 c.c; riguardo al tema del 2514, invece, è l'articolo 3 della L. n. 381/1991 che dispone che *“alle cooperative sociali si applicano le clausole relative ai requisiti mutualistici di cui all'articolo 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n.1577”*.

Altro aspetto fondamentale, dal punto di vista evolutivo della cooperativa sociale, è l'articolo 10 co. 8 della D.LGS. n. 460/1997 che sanciva l'equiparazione delle cooperative sociali al regime delle Onlus. Così facendo il legislatore ha, in sostanza, previsto che le cooperative sociali siano Onlus di diritto, mentre per le altre società cooperative l'acquisizione di tale *status* è subordinata all'eventuale modifica dello statuto che dovrà rispettare le condizioni richieste dal D.LGS n. 460/1997. In tal modo le società cooperative sociali possono beneficiare del trattamento di favore previsto per le società cooperative a mutualità prevalente, con l'aggiunta di un trattamento ancor più preferenziale, derivante dall'acquisto dello *status* di Onlus.

Bisogna tuttavia ricordare che la disciplina di quest'ultime³¹⁹, invero, è stata oggetto di modifica dal decreto legislativo del 3 luglio 2017 n.117, il quale ha introdotto il Codice del Terzo settore sostituendo, pertanto, la disciplina prima vigente per le Onlus.

Ai sensi del decreto n.117 e successive modifiche sono, oggi, considerati 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*

³¹⁶ Così F. Preite in *Cooperative, Consorzi e società consortili*, Vol. 1 Le nuove cooperative: tipologie e operazioni sul capitale; Giuffrè, 2018; p.374.

³¹⁷ Ciò è stato altresì affermato in giurisprudenza con la Cass. 11 maggio 2004 n.8916 nella quale viene specificato che detta tipologia di cooperativa *“persegue, al pari di ogni altra società cooperativa, lo scopo mutualistico, ancorché si tratti di mutualità esterna.”*

³¹⁸ Cooperativa a mutualità prevalente.

³¹⁹ Di cui all'articolo 10 del d.lgs n 460/1997.

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, in via esclusiva o principale, 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 settore³²⁰”.

Un’osservazione deve essere svolta. Dal punto di vista civilistico, ben sappiamo, che per le società cooperative sono previsti dei limiti alla distribuzione dei dividendi e delle riserve fra i soci; al tempo stesso tuttavia, anche le norme che disciplinavano prima le Onlus ed ora le imprese del Terzo settore, pongono delle ulteriori limitazioni.

Rispettivamente infatti, tanto l’articolo 10 del D.LGS. n. 460/1997 quanto l’articolo 8 del Codice del Terzo settore stabiliscono il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita della società.

Tale situazione fa emergere chiaramente un contrasto³²¹ tra quanto previsto in tema di cooperative a mutualità prevalente e quanto invece in tema di Onlus e Terzo settore. Infatti, se dall’art. 2014 del c.c. vengono poste delle limitazioni, la disciplina del Terzo settore pone un divieto assoluto dal quale ne deriva un dubbio sul quale disciplina debba essere seguita dalle cooperative sociali.

Invero, in dottrina si è discusso a lungo su questa tematica. Prima dell’avvento del Codice del terzo settore vi era una parte di essa³²² che sosteneva che le cooperative non potessero svolgere alcuna attività lucrativa (il che significava seguire interamente la disciplina delle Onlus), dall’altro³²³ vi era chi propendeva per far seguire alla cooperativa sociale la disciplina civilistica (così che, nei limiti dell’art. 2514 c.c, la società poteva perseguire un’attività lucrativa). Tale contrasto viene risolto³²⁴ dall’emanazione del Codice del terzo settore. Infatti, quest’ultimo sembrerebbe stabilire delle regole differenti sul tema del lucro soggettivo a seconda delle categorie imprenditoriali soggette alla disciplina; così facendo, parte della dottrina³²⁵ ritiene di conseguenza che le società cooperative sociali possano

³²⁰ Così recita l’articolo 4 del d.lgs 117/2017, così come modificato dall’articolo 2 comma 1, D.lgs 3 agosto 2018 n.105.

³²¹ Così F. Preite in *Cooperative, Consorzi e società consortili*, Vol. 1 Le nuove cooperative: tipologie e operazioni sul capitale; Giuffrè, 2018; p.380.

³²² Così L. F Paolucci, “*Le società cooperative*”, Milano, 1999, 195.

³²³ Così G.Petrelli, *Formulario notarile commentato*, IV, 2, Milano, 2006, 53.

³²⁴ Sempre F. Preite nell’opera ult. Cit.

³²⁵ Così G.D. Mosco, *Impresa non speculativa*, Giur. Comm., 2017, 225.

svolgere attività lucrativa, ovviamente nei limiti di quanto statuito dal codice civile all'articolo 2514.

Nel proseguire l'analisi circa il cambiamento avvenuto a livello legislativo delle cooperative sociali, non può prescindere dal richiamare anche il D.LGS. n 112 del 2017³²⁶. Quest'ultimo provvedimento detta la disciplina della nuova impresa sociale³²⁷ e costituisce un apporto essenziale ai fini dell'ampliamento della riforma sul Terzo settore che, come visto, è avvenuta tramite il decreto n.117.

L'articolo 4 comma del decreto n.112/17 prevede che le cooperative sociali e i loro consorzi acquistino, di diritto, la qualifica di impresa sociale, prescindendo dunque dalla concreta verifica dei requisiti previsti dal decreto, necessari invece per le altre imprese.

Passando ad analizzare ora la disciplina tributaria, la situazione delle cooperative sociali risulta essere particolarmente complessa.

Ciò deriva dal fatto che, come si è avuto modo di osservare, il tema delle cooperative sociali è stato oggetto di radicali cambiamenti, nonostante siano passati pochi anni dalla prima disciplina avvenuta con la L. n. 381/1991.

Come è facile immaginare, tali cambiamenti hanno comportato anche dei riflessi fiscali non irrilevanti.

Infatti, prima dell'avvento del regime Onlus era previsto che le cooperative sociali seguissero *in toto* la disciplina prevista per le cooperative a mutualità prevalente.

Successivamente, invece, proprio in virtù dell'equiparazione alle Onlus, si è affiancato al trattamento ordinario l'ulteriore disciplina contenuta dal decreto Onlus nel 1997.

Proseguendo in ordine cronologico, è altresì importante richiamare la legge finanziaria del 2005. Questa legge ha, infatti, espressamente previsto (art. 1 co. 463) che le limitazioni alle agevolazioni previste nei co. 460 e 462, valevoli per le altre cooperative, non si applicavano alle cooperative sociali. Così facendo, dunque, rimaneva immutata da un lato la disposizione dell'art. 12 della L.904/1997 e pertanto per dette società continuava ad essere applicabile l'integrale detassazione delle riserve indivisibili, dall'altro, rimaneva altresì immutata la disciplina dell'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973.

³²⁶ Senza pretesa di esaustività sul tema si v. anche: S.Agostini, "Cooperative sociali enti del Terzo Settore: i chiarimenti del Ministero del Lavoro", in *Cooperative e enti non profit*, n. 4/2018, pagg. 15 e ss.; A. Dili, "Il regime fiscale ired delle cooperative con qualifica di impresa sociale", in *Terzo settore, non profit e cooperative*, ottobre-dicembre 2017, p. 98-108.; B. Pagamici, "I divieti e le deroghe alla distribuzione di utili nell'impresa sociale", in *Cooperative e Enti non profit*, n. 1/2019, pagg. 32 e ss.; M. Arrigoni, "La riforma del terzo settore e la nuova disciplina dell'impresa sociale. Alcune implicazioni sistematiche", in *Rivista delle Società*, 1 febbraio 2019, pag. 79.

³²⁷ Il primo ingresso nell'ordinamento dell'impresa sociale avvenne con il d.lgs n. 155/2006.

Infine, l'ultimo riflesso si è avuto con l'avvento del D.LGS n.117/2017, il quale ha sostituito la disciplina delle Onlus con il Codice del Terzo settore, equiparando le cooperative sociali alle imprese sociali.

Proprio in virtù di detta modifica, il legislatore ha previsto un trattamento *ad hoc*.

Quest'ultimo è il frutto della previsione dell'articolo 18 del D.LGS. n. 112/2017, il quale determina l'applicazione di un trattamento che non si discosta significativamente dalla logica fondante l'ordinario regime previsto in tema di società cooperative ma che al tempo stesso risulta più favorevole. Infatti, anche in questo contesto risulta confermata la statuizione del citato co. 463 della legge finanziaria del 2005, dal momento che è sancita la non imponibilità integrale ai fini delle imposte dirette degli utili accantonati alle riserve indivisibili. Una modifica significativa è, invece, ravvisabile nel co. 3 dell'art. 18 cit. In questa disposizione infatti vengono previste delle vere e proprie agevolazioni volte ad incentivare l'investimento in detta realtà. Più nello specifico viene prevista, per l'investitore persona fisica, una detrazione del 30 % della somma investita nel capitale sociale dalla propria Irpef lorda; per l'investitore titolare invece di un reddito d'impresa, una deduzione dalla base imponibile dell'Ires del 30% della somma investita nel capitale sociale³²⁸.

Infine, l'ultima evoluzione del trattamento fiscale delle cooperative sociali è avvenuta con il "*Decreto correttivo della disciplina in materia di impresa sociale*", il D.LGS. n. 9/2018. Quest'ultimo a differenza di quanto previsto dal D.LGS. n. 112/2017 ha previsto che laddove dovessero essere distribuiti utili, tanto in maniera diretta quanto indiretta, essi sono imponibili ai fini dell'imposta. Inoltre, il menzionato decreto ha chiarito espressamente all'art. 3, che la distribuzione dei ristorni ad opera dell'impresa sociale, in veste di società cooperativa, non costituisce distribuzione di utili³²⁹.

A parere di chi scrive, una simile rapidità nei cambiamenti di disciplina può essere giustificata in considerazione del fatto che la cooperativa sociale abbia delle caratteristiche che la distinguono notevolmente rispetto alle forme di cooperazione. Di tale situazione sembrerebbe essersi avveduto il legislatore che man mano ha posto rimedio, finendo per creare un regime, specifico, che meglio "vestisse" il funzionamento di tale realtà.

³²⁸ Così anche G. Sepio e F.M. Silvetti in *Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale*; il Fisco, 34/2017, p. 3240.

³²⁹ Così B. Pagamici, "*I divieti e le deroghe alla distribuzione di utili nell'impresa sociale*", in *Cooperative e Enti non profit*, n.1/2019, pagg. 33 e ss. Sul tema viene inoltre ribadita la differenza che intercorre tra i ristorni e gli utili che risulta d'interesse in virtù di quanto affermato nel presente elaborato.

In conclusione, ciò che emerge chiaramente è che per garantire l'attività di alcune società, improntate su aspetti diversi rispetto a logiche capitalistiche, è necessario avere un trattamento che permetta loro di ottenere un legittimo affidamento circa perseguimento degli scopi sociali; è questo, a sommosso avviso di chi scrive, una buona prospettiva da cui partire per discutere sul termine "agevolazione", sempre utilizzato dal legislatore e dagli operatori economici, che potrebbe risultare, in parte, impropriamente utilizzato.

5. Il concetto di agevolazione fiscale, un'affermazione tanto diffusa quanto poco verificata.

La disamina svolta nei paragrafi precedenti permette di avere una visione d'insieme necessaria ai fini di quanto andremo ad analizzare d'ora in avanti.

Il quesito dal quale prende le mosse la trattazione è, come anticipato, che cosa debba essere ricompreso, a livello interpretativo, nel concetto di agevolazione.

Invero, nel nostro ordinamento non è prevista una definizione esplicita di tale locuzione; nonostante diverse siano le norme che possiedono al loro interno tale concetto. Date queste premesse, la dottrina si interroga sul significato di agevolazione e, soprattutto, sul che cosa possa rientrare al suo interno. Così, ad, esempio, una parte autorevole di essa³³⁰ tende a mettere in risalto il criterio funzionale, la finalità a cui la misura agevolativa è preposta, per ottenere un *genus* abbastanza ampio da potervi far rientrare al suo interno una pluralità di *species*. In tal modo, risulta possibile dividere quelle agevolazioni c.d. "proprie" dalle agevolazioni "improprie". Con le prime si fa riferimento alle agevolazioni che comportano una spesa fiscale per lo Stato, mentre con le seconde si mettono in evidenza quelle misure che, pur se qualificate dal legislatore come agevolazioni, in realtà sono misure "strutturali", volte a consentire una corretta applicazione della disciplina del tributo in situazioni che differiscono da quelle ordinarie.

L'obiettivo del presente elaborato è cercare di attribuire alla cooperazione un lessico che rispecchi la ratio delle disposizioni previste. A tal fine risulta condivisibile quanto affermato da quella parte della dottrina³³¹ che tende a distinguere le agevolazioni dalle esclusioni.

³³⁰ Così su tutti, La Rosa, S., "Esenzioni ed agevolazioni tributarie", in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1989.

³³¹ Su tutti F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p.17.

Da un punto di vista letterale, infatti, agevolare può essere ricondotto allo stesso significato di esenzione, consistendo entrambi i concetti in un vantaggio che viene attribuito a determinati soggetti, un *favor*, consistente in un trattamento fiscale derogatorio rispetto alla “normalità” che, nel concetto di agevolazione incide sul *quantum* e nelle esenzioni sull'*an* dell'imposta.

Escludere d'altro canto significa trattare in maniera differente situazioni che non rientrano (o non possono rientrare) nelle logiche ordinarie, non in virtù di un incentivo, ma per la specificità delle situazioni in cui si verte.

Pertanto, autorevole dottrina³³² afferma che la differenza tra le esclusioni e le esenzioni può essere letta nel senso che mentre le esclusioni conducono a definire l'ambito di applicazione del tributo, delineando così il presupposto dell'imposta, le esenzioni, invece, introducono delle deroghe alle norme generali. In sostanza, mentre nelle fattispecie esclusive non si realizza il presupposto che giustifica l'imposizione, per le esenzioni è il legislatore a concedere una deroga consistente nell'esonero dalla contribuzione di situazioni che rientrerebbero pacificamente nell'applicazione del tributo³³³.

Bisogna tuttavia osservare che il compito di indagare sul se una fattispecie possa essere ricompresa nel concetto di esclusione ovvero di esenzione venga attribuito all'interprete, dal momento che non esiste un criterio univoco nella loro individuazione³³⁴. Su tale discorso, in ottica cooperativa, si incentrano una serie, vasta, di argomentazioni: la riforma fiscale del 2004, concetti dogmatici, gli articoli 45, 3, 53 della Costituzione.

Il tema viene solitamente visto nel senso che le cooperative, invece di essere assoggettate al regime ordinario di tassazione delle società di capitali, vengono agevolate dal legislatore al fine di raggiungere l'obiettivo economico che trova la sua giustificazione nell'articolo 45 della Costituzione³³⁵.

Tuttavia, una simile concezione, per quanto in parte corretta, porta con sé alcune importanti criticità.

In primo luogo, infatti, bisogna distinguere tra le tipologie di norme riferite alle cooperative; qui, come affermato in precedenza, si distinguono norme che si rivolgono alla

³³² M. Basilavecchia “Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)” in Enc. Dir. Agg. V, 2002, 48 ss.

³³³ Ancora, sul concetto di esenzione ed esclusione si veda A. D. Giannini, “I concetti fondamentali del diritto tributario”, Torino, 1956, 174-175; secondo cui le norme di esenzione sono quelle che non fanno sorgere l'obbligazione tributaria per motivi che non rientrano nella struttura del tributo; quelle di esclusione, invece, eliminano la tassazione per motivi intrinseci al tributo.

³³⁴ Così Moschetti, F.-Zennaro, R., “Agevolazioni fiscali” in “Dig. Disc. comm.”, I, 1987, 64 ss.

³³⁵ Così F. Gallo in *L'accumulazione indivisibile* e l'art. 12 della l. n. 904 del 1977, in Rass. Trib. n.2/97, pag. 413-422.

generalità delle società (quali su tutte la detassazione degli utili indivisibili) e norme che invece potremmo definire settoriali.

Ebbene, la conclusione, per quasi la totalità delle disposizioni, potrebbe essere nel senso di negare che vi sia un vero e proprio incentivo da parte del legislatore.

Ad un simile esito si può arrivare guardando alla disposizione che, trasversalmente, si applica a tutte le società cooperative: la detassazione degli utili accantonati a riserva indivisibile.

L'articolo 12 della legge 904/1997 permette alla società cooperativa di recuperare lo svantaggio che quest'ultima ha, per sua natura, rispetto alle società di capitali; infatti, per poter attribuire la qualifica di agevolazione fiscale o meno, bisogna avere riguardo alla ratio sottostante che ha condotto il legislatore ad emanare una simile disposizione.

Per fare ciò è stato indispensabile analizzare gli aspetti non solo tributari, ma anche civilistici che abbiamo illustrato nel corso del primo Capitolo dell'elaborato.

Lo svantaggio di cui si parla è da rinvenirsi direttamente nella natura delle cooperative; noto è infatti che, a differenza delle società di capitali, gli utili accantonati a riserva indivisibile, mai potranno essere oggetto di un godimento economico da parte dei soci.

Il socio cooperatore, in sostanza, non potrà mai ricevere le somme destinate a riserva, né tantomeno potrà vedere un aumento del valore delle proprie azioni da poter monetizzare alienando la partecipazione societaria.

Nelle società di capitali, al contrario, il socio, accantonando utili a riserva, non realizza un vantaggio economico diretto, ma “investe” in un reddito che, in futuro, comunque potrà ottenere. Invero, avrebbe pur sempre a disposizione l'altra possibilità; potrebbe, infatti, cedere la partecipazione e conseguire un vantaggio immediato a seguito dell'aumento del valore delle azioni.

Date queste premesse, è insostenibile la tesi per cui bisognerebbe assoggettare le riserve indivisibili delle società cooperative al medesimo trattamento previsto per le società di capitali³³⁶.

Dunque, a seguito dell'analisi sull'articolo 12, ben si può affermare che, in realtà, non è corretto ritenere la stessa un'agevolazione fiscale³³⁷, come invece viene

³³⁶ Così F. Gallo in *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della l. n. 904 del 1977*, in *Rass. Trib.* n.2/97, pag. 413-422.

³³⁷ Dello stesso pensiero è Costa Concetto, “*La riserva legale nelle cooperative e l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904*”, nota a *Trib. Milano* 26 settembre 1985. in *Giurisprudenza commerciale*, 1986, fasc. 3, pt. 2, pp. 310-315. L'autore infatti analizza la norma alla luce del sistema fiscale previgente alla riforma del 2004,

comunemente definita. Anzi, è una disposizione essenziale, senza la quale si potrebbero sollevare forti dubbi di incostituzionalità, non tanto (e solo) sotto il profilo del rispetto dell'articolo 45, ma anche degli artt. 3 e 53; infatti, nel primo caso il socio cooperatore verrebbe trattato, fiscalmente, in maniera diversa e discriminatoria; nel secondo caso, invece, dal momento in cui dette riserve non potranno mai essere distribuite, si lederebbe il principio della capacità contributiva, non essendo previsto nel caso un tributo che tiene in considerazione la ragionevole, attuale ed effettiva forza economica del soggetto passivo.

Se tale discorso lo si analizza a seguito delle recenti modifiche apportate dal legislatore, su tutte la legge finanziaria del 2005, la legge 148/2011 ed i decreti legge 138/2011 91/2014, sembrerebbe emergere un'imposizione priva di giustificazione tanto dal punto di vista della sistematicità quanto di costituzionalità, venendo imposta al soggetto passivo una tassazione che non esprime perfettamente la capacità contributiva.

Tuttavia, bisogna altresì osservare che detti interventi “*restrittivi*” operati dal legislatore si sono verificati in un preciso momento storico, la riforma fiscale dei primi anni duemila. Quest'ultima ha cambiato radicalmente il sistema delle imposte, incidendo soprattutto sui rapporti società-socio; si è infatti passati da uno stampo personalistico³³⁸ (realizzato con il credito d'imposta) ad un sistema in cui, invece, tramite la c.d. pex, il prelievo è ora incentrato maggiormente sulla società anziché sul socio. Questa “*rivoluzione*” ha evidentemente inciso anche sulla disposizione dell'art. 12 L. n. 904/1977, che, se ben si conciliava con una logica personalistica, meno si concilia oggi con il diverso sistema³³⁹. Pertanto, il legislatore ha, sì, operato un ridimensionamento, ma che non è in grado di ledere i principi costituzionali.

L'altra disposizione di carattere generale, l'articolo 11 comma 9 della legge 59/1992, segue la medesima argomentazione di cui sopra; infatti, la deducibilità dal reddito delle somme versate ai Fondi mutualistici, non sembrerebbe rappresentare una vera agevolazione fiscale quanto piuttosto una misura perequativa, sistematica. Infatti, l'obbligatorietà del versamento prevista dal comma 4 dell'art. 11 cit. non consente ai soci di disporre liberamente di quella somma, e, pertanto, appartiene al mondo cooperativo.

Ancora, la disposizione dell'articolo 12 del D.P.R n. 601/1973, in tema di ristorno, può considerarsi non in termini di agevolazione ma in senso di esclusione.

in cui l'IRPEG, con l'introduzione del “credito d'imposta”, era divenuta una sorta di acconto rispetto alla tassazione in capo ai soci. Ne conseguiva che se gli utili erano per loro natura non distribuibili, la loro tassazione non trovava una giustificazione.

³³⁸ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 216 e ss

³³⁹ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 217 e ss

I ristorni, come abbiamo avuto modo di vedere³⁴⁰, costituiscono un costo per la società, che può consistere, ad esempio, in una maggiore remunerazione per il socio lavoratore ed è espressione del vantaggio mutualistico conseguito dalla società per il tramite del lavoro ottenuto dai soci e che per tale ragione viene ridistribuito a questi ultimi; anche qui, come per il tema della detassazione dell'articolo 12 cit., non possono essere prese in considerazione quelle argomentazioni che ragionano in senso analogo alla tassazione del dividendo.

Il ristorno, a differenza dell'utile, viene erogato in proporzione agli scambi mutualistici tra società e socio, l'utile, invece, in ragione della partecipazione al capitale sociale³⁴¹; pertanto, anche grazie al rapporto che intercorre tra la tassazione del socio e della società, affermare che esso consista in un'agevolazione, a parere di chi scrive, sembra irragionevole³⁴² dal punto di vista giuridico; ed inoltre il tentativo di disconoscere le differenze rispetto all'utile appare del tutto inadeguato.

Brevemente, data la trattazione già svolta nei paragrafi precedenti, anche se si volge lo sguardo alle disposizioni per le singole tipologie cooperative, si può affermare che queste ultime non costituiscano vere e proprie agevolazioni; infatti, anche se a prima vista talune di esse sembrano destare qualche punto interrogativo, capace di condurre ad una soluzione differente rispetto a quella ivi prospettata, tale rischio risulta scongiurato.

Il riferimento è, ad esempio alla società cooperative agricole e dell'art. 10 D.p.r. n. 601/73. Come visto³⁴³ questa previsione risponde alla logica del regime di tassazione del reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 T.U.I.R, volendo dunque creare un regime simile ad una trasparenza fiscale, per evitare eventuali doppie imposizioni, invece che consistere in un trattamento di favore.

Con quanto esposto non si vuole negare che talune disposizioni abbiano una natura agevolativa, l'articolo 18 co.3 del D.LGS. n. 112/2017, ad esempio, ben può essere identificata come tale, bensì si vuole cercare di richiamare l'attenzione sul significato stesso di agevolazione per evitare di creare confusione ed incertezze.

La definizione di agevolazione non è prevista ad opera del nostro legislatore, apparendo pertanto più ad un concetto dogmatico³⁴⁴ che, in quanto tale, è strumentale al raggiungimento di un obiettivo.

³⁴⁰ Sia nel presente Capitolo sia in quello precedente.

³⁴¹ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 141 e ss.

³⁴² Soprattutto alla luce dell'articolo 109 T.u.i.r

³⁴³ Paragrafo 4.5 del presente Capitolo.

³⁴⁴ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p.12.

La conclusione alla quale si perviene, a seguito dell'analisi svolta, tende, evidentemente, a ritenere corretta una sostituzione del termine agevolazione, propendendo piuttosto per altri aggettivi, capaci di mettere in luce la *funzionalità* delle norme.

6. La società cooperativa tra riforma societaria e riforma fiscale.

Ponendo le conclusioni sul tema della fiscalità delle società cooperative non può non essere fatto cenno alle riforme che ci hanno accompagnato nel nostro percorso storico tanto dal punto civilistico quanto tributario.

Come richiamato più volte, l'evoluzione delle cooperative è stata fortemente influenzata da due riforme, la riforma Vietti e la riforma Tremonti, rispettivamente nel 2003 e nel 2004.

Il diritto civile ed il diritto tributario sono due settori distinti ma estremamente interconnessi.

Il primo può ritenersi come il campo del diritto all'interno del quale vengono disciplinate le regole attraverso cui, limitato al tema oggetto dell'elaborato, le società possono operare per creare ricchezza; il diritto tributario disciplina invece, dal canto suo, il risultato da esso prodotto selezionando la parte di esso che deve essere destinata allo Stato.

Ne deriva, da questa semplice premessa, che, laddove si dovesse verificare un cambiamento del diritto civile, molto probabile sarà la riforma anche del diritto tributario.

Questa circostanza si è verificata proprio a partire dagli inizi degli anni duemila, a seguito della riforma del diritto delle società, il legislatore fiscale è intervenuto prima con una disciplina temporanea in tema cooperativo (il D.L n..63/2002) in attesa della riforma strutturale del diritto tributario.

Senza dilungarsi troppo sul tema della riforma tributaria, ci limiteremo a ripercorrere quelle che sono le fattispecie più rilevanti che verranno infine ricondotte al tema oggetto di studio.

La disciplina previgente, nata nel 1973 prevedeva l'esistenza di tre imposte: l'IRPEF, l'IRPEG e l'ILOR. L'imposta sul reddito delle persone giuridiche veniva considerata come ancillare rispetto a quella sulle persone fisiche, era infatti una mera anticipazione di quanto poi si venisse a verificare in capo alla persona fisica e veniva garantita l'eliminazione della doppia imposizione economica tramite il sistema del credito d'imposta.

Nel tempo il meccanismo mostrò i suoi limiti, sia in merito al credito d'imposta³⁴⁵, che non era aperto a situazioni internazionali, sia per l'essenza stessa dell'imposta, la mera anticipazione di un costo che successivamente diventerà definitivo in capo al socio; è qui che si inserisce la riforma, prima citata, che porta la nascita dell'IRES.

In verità le modifiche più significative³⁴⁶ si verificano in tema di trasparenza fiscale per le società di capitali, di sostituzione del metodo del credito d'imposta con la pex e in tema di consolidato, nazionale e mondiale.

Se si guarda bene a questi argomenti, emerge chiaramente l'intento del legislatore di creare una distinzione tra soci che partecipano attivamente alla gestione dell'attività sociale, e le situazioni in cui questo rapporto socio-società sia meno intenso.

In tutti i casi sopra menzionati il legislatore, laddove vi sia una stretta connessione tra società e socio, tende a traslare l'onere contributivo dal primo al secondo soggetto, come attestato, ad esempio, dall'introduzione della "grande" e "piccola" trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.

Quanto affermato sembra trovare conferma anche in tema cooperativo, il rapporto, che l'attività mutualistica richiede, tra socio e società ha comportato, soprattutto in determinate tipologie come quella agricola, un regime di trasparenza fiscale che sembrerebbe essere coerente con la logica in generale proposta dalle due riforme.

Questo costituisce un'ulteriore punto di vista teso a rinforzare quanto espresso nel paragrafo precedente, dal momento che se si somma un simile approccio a quello della logica sottostante delle disposizioni che si applicano a tutte le cooperative si può arrivare all'affermazione secondo cui, almeno limitandosi al tema delle *imposte dirette*, non siamo in presenza di agevolazioni in senso stretto, quanto piuttosto a disposizioni che si adattano allo strumento delineato dal diritto civile.

³⁴⁵ Così L. Salvini, *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli 2022

³⁴⁶ Così F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative*; Giuffrè editore; 2009; p. 272. e ss.

CAPITOLO 3.

LA COMPATIBILITÀ DEL REGIME FISCALE DELLE COOPERATIVE CON I PRINCIPI UNIONALI.

Sommario: 1. La cooperazione nelle legislazioni europee e mondiali – 2. Fiscalità cooperativa ed aiuti di stato – 3. Il dialogo tra la Commissione europea e l'Italia – 4. La causa “Paint Graphos” C78/08– 5. Le imprese sociali e il loro riconoscimento europeo.

1. La cooperazione nelle legislazioni europee e mondiali.

Come si è avuto modo di osservare, il movimento cooperativo sin dalla sua nascita è stato in grado di espandersi in tutto il mondo. Infatti, l'esperienza nata sul finire del milleasettecento in Scozia ed in Inghilterra si è diffusa sempre di più, tanto che, diversi sono gli Stati che prevedevano e prevedono tutt'oggi discipline di favore per tale fenomeno, spesso con rilevanza anche costituzionale.

Risulta pertanto utile volgere uno sguardo a dette realtà così da poter, sia, prendere maggior consapevolezza circa gli ampi perimetri del movimento cooperativo, sia svolgere, seppur in maniera non esaustiva, una comparazione delle disposizioni “*straniere*” con la legislazione del nostro Stato.

Solamente in un momento successivo si entrerà nella realtà propriamente europea, momento in cui risulterà imprescindibile valutare come il trattamento fiscale delle società cooperative debba essere inteso alla luce di uno dei principi cardine del diritto europeo: la libera concorrenza.

Nel territorio europeo sono presenti ben quattro realtà che adottano un simile approccio in materia cooperativa; l'Italia, per ovvie ragioni, è una di queste.

Le altre realtà sono, invece, il Portogallo, la Spagna e la Grecia.

Il Portogallo fa riferimento alla cooperazione principalmente nell'articolo 61 co. 2-4 della sua Costituzione, il quale recita:

“A tutti è riconosciuto il diritto alla libera costituzione di cooperative, purché siano osservati i principi cooperativi. Le cooperative sviluppano liberamente le proprie attività nel quadro della legge e possono raggrupparsi in unioni, federazioni e confederazioni così come in altre forme di organizzazione legalmente previste. La legge determina le

specificità organizzative delle cooperative a partecipazione pubblica”³⁴⁷. Invero, occorre precisare che non sono esclusivamente questi tre commi a tutelare la cooperativa. La costituzione portoghese, infatti, prevede di istituire strumenti giuridici di tutela a favore di queste società³⁴⁸. Fuoriuscendo dal testo di rango legislativo superiore, possiamo notare come in questa nazione sia stato altresì emanato un codice apposito per la legislazione cooperativa, il *Código Cooperativo* del 1996, che, con la legge n. 85 del 1998, compone il quadro delle norme di riferimento in materia. Invero, risulta che il *Código cooperativo* abbia subito una sostanziale modifica nel 2015, con la legge n. 119. Ad oggi, nel codice così riformato e composto da 121 articoli si può notare che esse sono definite come “*persone collettive autonome, di libera costituzione, a capitale e composizione variabile, che, mediante la cooperazione e la mutua assistenza dei soci perseguono i loro bisogni e le loro aspirazioni economiche, sociali e culturali, nel rispetto dei principi cooperativi e senza scopo di lucro*”³⁴⁹; in detto codice sono, inoltre, definiti anche: i principi cooperativi³⁵⁰ ed i rami dei settori in essa cui opera³⁵¹. Di particolare interesse è, invece, la disciplina delle riserve. Essa viene delineata nel Capitolo V del citato *Código*, agli artt. 96-100. Viene prevista la costituzione di una riserva legale destinata alla copertura di eventuali perdite di esercizio, composta dalle eccedenze nette annuali così come previsto dallo statuto o, nel caso in cui non sia previsto, in misura non inferiore al 5% (art. 96); inoltre, è obbligatoria la costituzione di una riserva per l’educazione cooperativa e la formazione culturale e tecnica dei soci, dei lavoratori e della comunità, che deve essere alimentata dalla parte delle quote non destinata alla riserva legale, dalla parte dell’avanzo netto annuale derivante dalle operazioni con i soci, dalle donazioni specificatamente destinate a detta

³⁴⁷ Il testo originale dell’art. 61 della Costituzione portoghese, consultabile sulla Gazzetta Ufficiale “*Diário da República*” recita:

“1. A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.

2. A todos é reconhecido o direito à livre constituição de cooperativas, desde que observados os princípios cooperativos.

3. As cooperativas desenvolvem livremente as suas actividades no quadro da lei e podem agrupar-se em uniões, federações e confederações e em outras formas de organização legalmente previstas.

4. A lei estabelece as especificidades organizativas das cooperativas com participação pública.

5. É reconhecido o direito de autogestão, nos termos da lei.”

³⁴⁸ Così anche in L. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. Salvini, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pag. 489 ss.

³⁴⁹ Così l’art. 2 della Lei n. 119/2015.

³⁵⁰ Così l’art. 3 della Lei n. 119/2015 che prevede tra i principi: l’adesione volontaria; la gestione democratica da parte dei soci; la partecipazione economica dei soci; l’autonomia e l’indipendenza; educazione, formazione e informazione; l’intercooperazione; l’interesse per la comunità.

³⁵¹ Così l’art. 4 della Lei n. 119/2015 che prevede i settori: agricolo; dell’artigianato; del commerciale; dei consumatori; del credito; della cultura; dell’insegnamento; delle costruzioni edilizie; della pesca; della produzione operaia; del sociale.

riserva ed infine dai risultati annuali netti derivanti dalle operazioni con i terzi che non siano stati destinati ad altre riserve (art. 97). All'articolo 99 della Lei n. 119/2015 è previsto il divieto di distribuzione ai soci ed agli investitori delle riserve obbligatorie. Per quanto attiene, invece, alla distribuzione degli utili, l'articolo 100 prevede che *“L'eccedenza netta annuale, ad eccezione di quella derivante da transazioni con terzi, che residua dopo l'eventuale pagamento degli interessi sui titoli azionari e il riversamento alle varie riserve, può essere restituita ai soci cooperatori”*.

Osservato così il panorama legislativo portoghese, è il caso di passare ad analizzare un altro importante Paese che attribuisce un simile valore alla cooperazione, la Spagna. Nella Costituzione spagnola è infatti rinvenibile all'articolo 129 co.2 un riferimento esplicito alle società cooperative; si legge nell'articolo che: *“I pubblici poteri promuovono efficacemente le diverse forme di partecipazione all'attività imprenditoriale e, mediante una legislazione adeguata, le società cooperative. Similmente stabiliranno le modalità per agevolare l'accesso dei lavoratori alla proprietà dei mezzi di produzione”*³⁵². In questo contesto emerge chiaramente il rapporto tra oggetto sociale e scopo mutualistico; infatti, se nel primo comma della disposizione il focus è per le società, è il secondo che pone in luce il vantaggio che il socio deve conseguire dalla sua partecipazione sociale.

La Spagna è uno Stato composto da 17 comunità autonome e, pertanto, risulta interessante esaminare come dette Comunità abbiano regolato la disciplina della società cooperativa.

Sul punto viene presa ad esempio la legislazione del governo dell'Andalusia con la sua ultima novella sul tema, avvenuta con la legge n. 14/2011³⁵³.

Sin dalla motivazione che precede l'articolato spiccano osservazioni meritevoli di trattazione. Infatti, sin dalle premesse si può leggere che *“Le cooperative sono, in sostanza, imprese democratiche e solidali, che fanno della formazione dei propri soci e della cooperazione strumenti privilegiati per il proprio sviluppo”*. Inoltre, viene anche esplicitato il motivo per cui detta società sia soggetta ad un particolare trattamento normativo. Esso, infatti, viene giustificato sia in virtù del mutamento della realtà socio economica, sia in virtù delle normative e politiche dell'Unione europea.

Entrando nelle disposizioni della legge n. 14/2011, non può che riportarsi la definizione della cooperativa sancita all'art. 2, il quale prevede che *“Le società cooperative andaluse*

³⁵² ³⁵² Il testo originale dell'art. 129 co.2 della Costituzione spagnola, consultabile sulla Gazzetta Ufficiale “BOE” recita: “2. Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

³⁵³ Consultabile sulla Gazzetta Ufficiale “BOE” lei. 14/2011.

sono imprese organizzate e gestite democraticamente che svolgono la loro attività in modo responsabile e solidale con la comunità e in cui i soci, oltre che partecipare al capitale, partecipano anche all'attività aziendale prestando il proprio lavoro, soddisfacendo i propri consumi o utilizzando i propri servizi per aggiungere valore alla propria attività commerciale.”.

Un'altra caratteristica importante nel funzionamento della società è dettata dall'art. 65, rubricato “*Determinazione dei risultati*”. La disposizione, infatti, prevede che la società debba distinguere due tipi di risultati: quelli cooperativi e quelli non cooperativi. Nei primi vi rientrano, a titolo esemplificativo, i redditi derivanti dall'attività svolta dai soci; nelle cooperative di lavoro anche i redditi derivanti dall'attività svolta da lavoratori non soci³⁵⁴; i proventi finanziari derivanti dalla gestione del flusso di cassa ordinario necessario per lo svolgimento dell'attività cooperativa. Nei redditi derivanti da attività non cooperativa vi rientrano, invece, quelli ottenuti da attività con terzi ed i proventi straordinari quali quelli ottenuti dalla dismissione dell'attivo immobilizzato.

La peculiarità della legislazione spagnola in tema cooperativo è da rinvenirsi nell'eshaustività della disciplina. A differenza di altri Paesi in cui la legislazione appare frastagliata poiché prevista in diversi testi normativi, nelle Comunità autonome l'intera disciplina è rinvenibile in un'unica fonte, che ben potrebbe costituire una sorta di “*Testo unico*” in materia.

L'ultimo Paese europeo richiamato è la Grecia. In detto Stato è l'articolo 12 della Costituzione che, nei commi 5 e 6, richiama la società cooperativa. Sancisce, infatti, che “*Le cooperative agricole ed urbane di qualsiasi genere hanno un'amministrazione autonoma, alle condizioni fissate dalla legge e dai loro statuti, sotto la protezione e la tutela dello Stato che è tenuto a vigilare sul loro sviluppo. La legge può creare cooperative a partecipazione obbligatoria con lo scopo di raggiungere obiettivi di utilità o di interesse pubblico; o allo sfruttamento dei terreni agricoli, o di qualsiasi altra fonte di ricchezza economica, purché sia assicurato un trattamento uguale per tutti i partecipanti*”³⁵⁵.

³⁵⁴ La norma deve essere letta alla luce all'art. 90 della L. 14/2011, la quale prevede che il numero di giornate di lavoro svolte dai non soci non può eccedere il 50% del numero complessivo di quelle svolte dai lavoratori soci nel corso dell'esercizio sociale.

³⁵⁵ Il testo originale dell'art. 12 co.5 e 6 della Costituzione greca, consultabile su <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/article-12/>, recita: “4. Οι γεωργικοί και αστικοί συνεταιρισμοί κάθε είδους αυτοδιοικούνται σύμφωνα με τους όρους του νόμου και του καταστατικού τους και προστατεύονται και εποπτεύονται από το Κράτος, που είναι υποχρεωμένο να μεριμνά για την ανάπτυξή τους.

La cooperazione non guarda esclusivamente all'Europa, bensì anche in altri luoghi ancor più lontani dalle nostre tradizioni giuridiche. È il caso, ad esempio, della Cina, di Cuba³⁵⁶, del Brasile³⁵⁷, del Messico³⁵⁸ e dell'Ecuador³⁵⁹.

Senza voler appesantire la trattazione, rimanendo pertanto il più possibile sulla tradizione europea, ci si limita esclusivamente a richiamare, a titolo esemplificativo, la disposizione presente nell'ordinamento cinese. La Cina all'articolo 8 della sua Costituzione prevede, infatti, che *“organizzazioni economiche rurali collettive praticano il doppio livello sistema operativo che combina la gestione unificata con una gestione indipendente, con la famiglia a base di output-correlato sistema di responsabilità contrattuale come base. Varie forme di economia cooperativa nelle zone rurali, come produttori, di fornitura e di marketing, del credito e delle cooperative dei consumatori, appartengono al settore dell'economia socialista di proprietà collettiva da parte delle persone che lavorano. I lavoratori che sono membri di collettivi rurali economici abbiano il diritto, nei limiti previsti dalla legge, di coltivare appezzamenti di terreni agricoli e terreno collinare assegnato per il loro uso privato, impegnarsi nella produzione domestica laterale e allevare bestiame di proprietà privata. Le varie forme di economia cooperativa nelle città e nei paesi, come quelli nel settore artigianale, industriale, edile, dei trasporti, scambi commerciali e di servizi, appartengono tutti al settore dell'economia socialista di proprietà collettiva da parte delle persone che lavorano. Lo Stato protegge i diritti legittimi e gli interessi delle collettività*

5. Επιτρέπεται η σύσταση με νόμο αναγκαστικών συνεταιρισμών που αποβλέπουν στην εκπλήρωση σκοπών κοινής ωφέλειας ή δημόσιου ενδιαφέροντος ή κοινής εκμετάλλευσης γεωργικών εκτάσεων ή άλλης πλουτοπαραγωγικής πηγής, εφόσον πάντως εξασφαλίζεται η ίση μεταχείριση αυτών που συμμετέχουν.”

³⁵⁶ La costituzione cubana del 1976 disciplina la cooperativa all'art. 20. È da sottolineare come detto articolo sia stato oggetto di modifiche nel 1992, ma mantiene in vigore la cooperativa come forma di proprietà collettiva. Tuttavia è da segnalare come, pur prevedendo nel cod. civ. cubano altre forme cooperative, la costituzione si limita a tutelare esclusivamente la cooperativa agricola. Nel 2002 con la legge n. 95 vengono disciplinate *“Le cooperative di produzione, credito e servizi agricoli”* (così J. L.F. Iniguez, A. G. Medina, J. C. Mendoza perez, in *“Cuba, Constitución y cooperativas. Apuntes sobre un tema polémico”*).

³⁵⁷ Nella costituzione brasiliana si possono rinvenire tre disposizioni riguardanti la cooperazione: il primo all'art. 146 secondo cui spetta al diritto complementare stabilire norme generali in materia di legislazione tributaria, tra cui figura la lettera c) *“un adeguato trattamento fiscale dell'atto cooperativo praticato dalle società cooperative”*; il secondo all'art. 174 par. 2, secondo cui *“La legge deve sostenere e stimolare le cooperative e le altre forme di associazione”*; il terzo all'art. 192 nel quale si legge *“Il sistema finanziario nazionale, strutturato in modo da promuovere lo sviluppo equilibrato del Paese e servire gli interessi della collettività, in tutte le sue componenti, comprese le cooperative di credito, sarà regolato da leggi integrative che prevedano anche la partecipazione di capitale straniero nelle istituzioni che lo compongono”*. La Carte costituzionale brasiliana è consultabile su: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

³⁵⁸ *“Ley general de sociedades cooperativas”*, legge del 3 agosto 1994, ultima riforma pubblicata il 13-08-2009

³⁵⁹ Nella Costituzione dell'Ecuador è possibile rinvenire un riferimento alla cooperativa nell'art. 246 secondo cui *“Lo Stato promuoverà lo sviluppo di imprese comunitarie o autogestite, come cooperative (...)”*; ulteriormente è prevista la Ley de cooperativas, codificación del 29 agosto 2001, Registro Oficial 400.

urbane e rurali economiche e incoraggia, guida e aiuta la crescita dell'economia collettiva”.

Ebbene, se dunque è certa l'esistenza e la tutela di altri ordinamenti per la società cooperativa, è altrettanto vero che il *favor* fiscale attraverso cui il singolo Stato operi per garantire l'affermazione di tale fenomeno non è indifferente ed anzi assume notevole rilevanza nell'ottica di rispetto dei principi europei.

2. Fiscalità cooperativa ed aiuti di stato.

Verificare se detto *favor* consista o meno in un'agevolazione fiscale è necessario, non tanto da un punto di vista teorico, quanto soprattutto per evitare contrasti normativi con quanto prescritto dal legislatore europeo.

È noto come quest'ultimo, sin dalla nascita della Comunità europea, fosse mosso dall'intento di creare un mercato unico, istaurando, pertanto, principi quali la libera concorrenza, le libertà di movimento di persone, beni e capitale ed il divieto di aiuti di Stato, tramite cui realizzare l'obiettivo prescelto^{360 361}.

Ciò si evince, ad esempio, all'interno del Trattato di Roma, il quale ha istituito la nascita della Comunità Economica Europea, dal momento che la finalità consisteva nel “*la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune*”³⁶². Risulta semplice argomentare che, laddove si fossero venute a creare situazioni di scambio sul mercato condizionate da misure statali di sostegno alle imprese, gli obiettivi sopra ricordati non si sarebbero potuti raggiungere.

In base a tale condizione il legislatore europeo del tempo intervenne mediante l'emanazione della disciplina contenuta negli artt. 87-89 del Trattato CEE, istituendo in materia un sistema di contrasto per evitare che gli Stati potessero emanare misure in grado di minacciare il libero mercato. Questo sistema divergeva da quanto previsto in tempi

³⁶⁰ S. CASSESE, *La nuova Costituzione economica*, Bari, 2015, osserva che alla formazione di un mercato interno europeo si è giunti attraverso tre strumenti: le quattro libertà di circolazione delle merci, dei lavori, dei servizi e dei capitali; la disciplina della concorrenza; la limitazione degli aiuti statali alle imprese

³⁶¹ Senza pretesa di esaustività sul punto si veda: P. Amarassi, *Le norme sugli aiuti di stato nel diritto della comunità economica Europea*, Milano, 1996; M. Orlandi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995; C. Pinotti, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000; A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Cedam, 2020; M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011; M. Ingrosso, *La comunitarizzazione del diritto comunitario e gli aiuti di stato*, in M. Ingrosso- G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuto di stato*, Napoli, 2009, pag. 50 e ss.; L. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. Salvini, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pag. 489 ss.

³⁶² così recitava l'articolo 3, lett. F.

precedenti, ad esempio da quanto previsto dal Trattato Ceca. In quest'ultimo, infatti, vigeva un elenco piuttosto stringente di divieti, quali: “*i dazi di entrata o di uscita, le disposizioni che creassero una discriminazione tra produttori, tra acquirenti o tra consumatori; le sovvenzioni o gli aiuti accordati dallo Stato; i sistemi restrittivi tendenti alla ripartizione e allo sfruttamento dei mercati*”. Il sistema innestato dagli artt. 87-89, invece, viene considerato dalla dottrina come un sistema maggiormente flessibile³⁶³, profondamente diverso rispetto ai divieti che sino ad allora avevano caratterizzato l'agire europeo. Le ragioni individuate dalla dottrina per la scelta del legislatore europeo consistono prevalentemente nella presa di coscienza da parte del legislatore sovranazionale della volontà degli Stati membri di non voler rinunciare totalmente ad uno strumento di politica economica³⁶⁴.

Il principio cardine era delineato all'art. 87 paragrafo 1, nel quale si prevedeva l'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti, attuati sotto qualsiasi forma, in grado di incidere sugli scambi tra gli Stati membri, favorendo, pertanto, talune imprese e capaci di falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

La vera caratteristica di tale norma consisteva nel far riferimento tanto alle sovvenzioni quanto a forme di sostegno differente, come ad esempio il caso in cui uno Stato assicurasse all'impresa un carico minore a livello tributario; d'altronde, un regime fiscale non particolarmente gravoso è ben in grado di attrarre imprese e capitali, creando così un vero e proprio mercato delle imposte³⁶⁵.

Pertanto, un'agevolazione fiscale ben potrebbe considerarsi un aiuto di Stato essendo astrattamente in grado di integrare contemporaneamente le condizioni richieste dai Trattati. Infatti, già ai tempi, per individuare se una misura di uno Stato potesse rientrare nel concetto di aiuto incompatibile con i principi comunitari, dovevano sussistere quattro requisiti: a) l'attribuzione di un vantaggio indebito ad un'impresa; b) il vantaggio è garantito dallo Stato; c) il carattere selettivo dell'aiuto; d) la condizione che l'aiuto sia in grado di incidere sugli scambi tra stati membri³⁶⁶.

³⁶³ dall'art. 4 del Trattato Ceca.

³⁶⁴ Così A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Cedam, 2020, pag. 19, nel quale sofferma altresì l'attenzione su un'altra motivazione: l'importanza che gli aiuti di Stato possono rivestire in ambito comunitario.

³⁶⁵ Sul più ampio tema della concorrenza fiscale si veda P. Boria, *La concorrenza fiscale tra Stati*, Cedam, 2019

³⁶⁶ Sul punto si veda M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011, pag. 302.

Nel secondo paragrafo dell'art. 87 del Trattato venivano, invece, sanciti gli aiuti che *de jure* erano compatibili con la Comunità, quali ad esempio quelli accidentali che erano diretti a rimediare danni derivanti da calamità naturali.

Concludeva la disposizione il paragrafo tre, il quale riguardava la possibilità di avere aiuti compatibili con i principi comunitari, diversi da quelli prescritti nel paragrafo precedente, ma subordinati alla decisione della Commissione.

Il Trattato di Lisbona non ha, invero, apportato grandi modifiche sul tema.

In dottrina³⁶⁷ è stato analizzato come la modifica dell'art. 3 del Trattato³⁶⁸, seppur evidente sul piano letterale, non sia di per sé significativa, sicché, oggi, è possibile rinvenire il medesimo principio nel Protocollo sul mercato interno e sulla concorrenza.

Per il resto, salvo modifiche in tema di riferimento normativo, la disciplina rimane perlopiù immutata: l'articolo 107 del TFUE infatti prevede nel primo paragrafo che: “*Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.*”

Anche in tal sede risultano pertanto valide e solo in parte modificate le quattro condizioni a cui si è fatto riferimento in precedenza. Queste infatti risultano essere, ad oggi: a) l'imputabilità dell'intervento in capo allo Stato ovvero mediante risorse statali; b) deve essere in grado di attribuire un vantaggio economico al beneficiario; c) deve avere impatto sugli scambi tra gli stati membri; d) deve essere in grado di distorcere la concorrenza³⁶⁹.

La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha, inoltre, fornito una nozione di “*Stato*” di più ampia portata, al fine di prevenire ogni tentativo di aggiramento della disposizione ad opera dei Paesi membri. È previsto, infatti, che essa debba ricomprendere sia le suddivisioni territoriali (province, comuni, regioni ecc.) che ogni organismo pubblico, o anche privato, che lo Stato designa per gestire la misura. Ne consegue pertanto che, ai fini

³⁶⁷ Cfr G. Melis- A. Persiani, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in L. Salvini- G. Melis, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Roma, 2014, 269; M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, op. ult. Cit.

³⁶⁸ Infatti l'articolo oggi prevede che si persegua “un'economia sociale e di mercato fortemente competitiva” a differenza del testo antecedente che prevedeva “la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno”

³⁶⁹ L.F. Pace, *Dizionario sistematico del diritto alla concorrenza*, Cedam, 2020, pag.657.

dell'individuazione dell'aiuto di Stato, ciò che viene richiesto è che si tratti di un comportamento imputabile, anche indirettamente, allo Stato³⁷⁰.

Per completezza del discorso, infine, il secondo paragrafo dell'art. 108 TFUE continua a disciplinare gli aiuti che, di diritto, si considerano come compatibili ed il terzo paragrafo prevede che le ipotesi riportate, ancorché non direttamente *ex lege*, possano considerarsi compatibili con il mercato interno, previa autorizzazione della Commissione.

Un ruolo assai importante sul tema degli aiuti di Stato è ricoperto dalla Commissione dell'Unione europea. Essa, infatti, riveste la funzione di controllo sulle disposizioni emanate dagli Stati, a cui si aggiunge un potere di proposta al Consiglio per sollecitare l'adozione di norme specifiche in materia.

Questa istituzione, invero, sino agli inizi degli anni novanta ha ricoperto un ruolo marginale, fatto di pochi lavori svolti, adottati perlopiù da atti qualificabili come *soft law*. Noto è, infatti, che questa Istituzione dell'Unione europea ha dovuto attendere l'emanazione del Regolamento n. 994/1998, in tema di aiuto di Stato orizzontale, che ha attribuito a quest'ultima il potere di emanare Regolamenti diretti all'individuazione delle condizioni che devono sussistere ai fini della sussistenza di un aiuto di Stato compatibile, senza necessità di preventiva notificazione, con i principi europei³⁷¹.

Altro intervento decisivo è stato posto con il Regolamento n. 659/1999 riguardante le procedure di controllo.

La Commissione, inoltre, ad oggi, con il Trattato di Lisbona, ai sensi dell'art. 108 del TFUE è legittimata ad avviare un procedimento formale nei confronti dei Paesi in cui si possano riscontrare provvedimenti che presentino dubbi di compatibilità col mercato comune; al termine del procedimento può, pertanto, essere adottata:

- una decisione positiva, dichiarando così l'aiuto come compatibile,
- una decisione negativa dichiarando l'aiuto come incompatibile con i principi Ue;
- una decisione condizionale con la quale viene accettato il provvedimento salvo l'applicazione di determinate condizioni.

³⁷⁰ Ciò si desume anche dalla giurisprudenza della CGUE: Nella sentenza Stardust Marine (C. giust. Ue 16 maggio 2002) i giudici affermano che "(...) anche nel caso in cui lo Stato sia in grado di controllare un'impresa pubblica e di esercitare un'influenza dominante sulle operazioni di quest'ultima, l'esercizio effettivo di tale controllo nel caso concreto non può essere automaticamente presunto. Un'impresa pubblica può agire con maggiore o minore indipendenza, a seconda del grado di autonomia ad essa concessa dallo Stato. Pertanto, il solo fatto che un'impresa pubblica si trovi sotto il controllo dello Stato non è sufficiente per imputare a quest'ultimo misure adottate da tale impresa. Resterebbe pertanto ancora da verificare se le autorità pubbliche debbano ritenersi aver avuto un qualche ruolo nell'adozione di tali misure"

³⁷¹ Così A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Cedam, 2020, pag. 25.

Come sottolineato da autorevole dottrina³⁷², ben potrebbe essere lo stesso giudice nazionale ad interpretare la nozione di aiuto di Stato e di conseguenza ad indagare sul provvedimento in esame. Si pensi ad esempio al caso in cui, non essendo intervenuta nessuna decisione della Commissione, né tantomeno una decisione della Corte di Giustizia Europea, il giudice nazionale si trovi dinanzi una questione sul merito.

Giova a questo punto ribadire anche che la Commissione europea ha emanato, nel 1995, una Comunicazione (di qui il carattere di soft law analizzato *supra*), relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione stessa, sulla base di della quale, peraltro, la Corte di Cassazione ha emanato un'ordinanza interlocutoria, la n. 3525/2006³⁷³, con la quale prospettava una richiesta informativa all'Unione europea sul tema della comparabilità del sistema fiscale delle cooperative con i principi unionali.

Ebbene, sulla scia delle considerazioni qui mosse e venendo al tema ivi oggetto di esame, più soggetti istituzionali³⁷⁴ hanno posto in essere dubbi circa la compatibilità tra il regime fiscale delle società cooperative italiane e non solo³⁷⁵ con il principio di aiuto di Stato.

Da qui, e sulle basi delle considerazioni mosse nel Capitolo precedente dell'elaborato, l'importanza (che sembrerebbe non essere stata presa in considerazione dal legislatore italiano) di attribuire il giusto significato alle lettere delle disposizioni, perché rubricare una normativa come agevolazione o meno non attiene solo ad un aspetto teorico, bensì ha degli importanti riflessi pratici.

³⁷² F. Amatucci, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1293 ss.; V.R. Baratta, *Sui poteri dei giudici nazionali in caso di aiuti non preventivamente notificati alla Commissione*, in *Giust. Civ.*, 2007, 1, pp.11-51.

³⁷³ L'ordinanza qui in esame prendeva le mosse da un contenzioso instaurato dall'Amministrazione Finanziaria ma che rifletteva al tempo stesso le questioni politiche di quei tempi nei quali le imprese che non avevano la forma giuridica della cooperativa invocavano fortemente l'abrogazione o la totale revisione del sistema fiscale di queste ultime soprattutto in merito alla completa detassazione degli utili imputati a riserve indivisibili previsto dall'art. 12 della L. 904/1997. Sulla questione, come visto nel secondo Capitolo dell'elaborato, intervenne direttamente il legislatore con la legge finanziaria del 2005.

³⁷⁴ La Commissione europea nel 2005 ha avviato un procedimento, conclusosi con l'affermazione dell'aiuto di Stato, riguardante la riduzione dell'aliquota IRAP per le cooperative siciliane; La Corte di Cassazione con ordinanze nn. 3525/2006 e 3030,3033 e 3031 del 2008. (v. L. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. Salvini, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pag. 489 ss; M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011, pag. 306)

³⁷⁵ Anche sulle cooperative agricole spagnole, in questo caso però a seguito del procedimento instaurato la Commissione ha dichiarato la non sussistenza di aiuto di stato con decisione presa l'11/12/2002.

3. Il dialogo tra la Commissione europea e l'Italia.

Come si è avuto modo di accennare pocanzi, il dialogo tra le Istituzioni dell'Unione e gli Stati membri è stato particolarmente agevolato da diversi atti dell'Ue. A titolo esemplificativo, qui d'interesse per il prosieguo dell'articolato, nel 1995 è stata emanata una Comunicazione ad opera della Commissione relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la medesima Istituzione in materia di aiuti di Stato³⁷⁶.

Come sostenuto da autorevole dottrina, la Comunicazione rientra tra gli atti di c.d. *soft law*³⁷⁷ e non possiede, pertanto, le caratteristiche di un atto vincolante in grado di essere, di per sé, motivo di ricorso dinnanzi alle giurisdizioni degli Stati. Ciò giustifica anche il preambolo che precede l'articolato, nel quale la Commissione precisa che *“le disposizioni ivi previste non limitano in alcun modo i diritti conferiti dal diritto comunitario agli Stati membri, ai singoli e alle imprese, né pregiudica le interpretazioni di tale diritto rese dalla Corte di giustizia e dal Tribunale di primo grado delle Comunità europee, né intende interferire sotto alcun aspetto con lo svolgimento da parte dei giudici nazionali, dei compiti che sono loro propri.”*.

La ratio nell'emanazione di suddetto atto è rinvenibile nell'intento di garantire un'effettiva attuazione del diritto europeo in tema di aiuti di Stato. Ciò avviene tramite la sottolineatura che il solo operare della Commissione non è di per sé sufficiente a garantire il corretto funzionamento della concorrenza sul mercato, richiedendo una collaborazione con i giudici nazionali per superare tale criticità.

La Comunicazione riveste un ruolo assai importante in materia; diverse sono le disposizioni che attribuiscono (o ribadiscono) il ruolo alla Commissione di agire contro aiuti potenzialmente in grado di minacciare la libera concorrenza. In questo atto, d'altronde, è la stessa Commissione che pone in evidenza nuovamente la sua competenza esclusiva nel valutare la compatibilità degli aiuti di Stato, tutt'al più affermando che i giudici nazionali sono competenti a dichiarare l'illegittimità di aiuti che sono stati attuati dal singolo Stato senza la preventiva notifica alla Commissione stessa.

Risulterebbe³⁷⁸, dunque, in capo ai giudici nazionali la sola possibilità di dichiarare l'illegittimità nel caso in cui sia mancato il procedimento che deve essere garantito *ex lege*

³⁷⁶ La Comunicazione a cui si fa riferimento è la 95/C/312.

³⁷⁷ In tal senso v. G. Tesaro, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, pag. 778.

³⁷⁸ Così M. Lembo in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n.3, 1 luglio 2019, p. 626.

secondo quanto prescritto dal legislatore europeo. Di conseguenza il giudice interno non potrà valutare e pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto con il mercato comune a fini autorizzativi, rimanendo, pertanto, una competenza esclusiva in capo alla Commissione europea.

Una disposizione utile per comprendere cosa possa rientrare nel concetto di aiuto di Stato è prevista al paragrafo n. 7 della Comunicazione, nel quale si specifica che “*i giudici (nazionali) devono interpretare il concetto di aiuto di Stato in modo tale da farvi rientrare non soltanto i sussidi, ma anche gli sgravi fiscali e gli investimenti mediante fondi pubblici realizzati in circostanze in cui l’investitore privato non fornirebbe il proprio sostegno (...)*”.

Altresì di rilievo è il Paragrafo n. 9 dal quale emerge la possibilità, per i giudici degli Stati membri, di chiedere alla Corte di Giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale a norma dell’articolo 177 del trattato CEE (*ratione temporis* vigente), ovvero, in alternativa, rivolgersi alla Commissione per chiedere “*informazioni giuridiche o economiche*” in tema³⁷⁹.

Di detta Comunicazione si è avvalso, più di una volta, il Giudice italiano. La prima di queste avvenne tramite l’emanazione dell’ordinanza n.3525/06³⁸⁰ ad opera della Suprema Corte di Cassazione.

Questa risulta essere una delle prime forme di interlocuzione tra l’Unione europea e il nostro Stato. In tale circostanza la Corte ha voluto chiedere informazioni alla Commissione europea sulla compatibilità tra il regime fiscale delle società cooperative e il tema degli aiuti di Stato, incentrando il focus sulla disposizione dell’art. 12 della legge n. 904/1977 (la detassazione degli utili accantonati a riserva indivisibile).

Più nel particolare la richiesta verteva sui temi quali:

- la qualificazione fiscale delle agevolazioni per tutte le cooperative e sulla loro qualificazione come aiuti di stato;
- le determinazioni assunte dalla Commissione sul tema;
- come valutare la richiamata compatibilità;

³⁷⁹ Altresì rilevanti sono le disposizioni della Comunicazione previste dai restanti Paragrafi, sul tema si rinvia al Documento ufficiale, consultabile in: <https://presidenza.governo.it/usri/confessioni/normativa%20europea/Risoluzione%2095-C%20312-01.doc.pdf>

³⁸⁰ Sul tema anche M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011, pag. 305.

- quali siano gli elementi su cui valutare la compatibilità nel caso in cui vi sia un regime normativo derogatorio per enti societari con veste di società cooperativa, che non prevede sufficienti forme di controllo per la sussistenza dei requisiti necessari per fruire delle agevolazioni.

Premettendo che una risposta da parte della Commissione europea non è mai pervenuta allo Stato italiano, autorevole dottrina³⁸¹ si è, invero, interrogata sulla legittimità ad esperire una simile ordinanza da parte della Corte di Cassazione dal momento in cui, la richiesta in tal modo posta, sembrerebbe non rientrare all'interno delle fattispecie previste dalla Comunicazione del '95. A dare man forte a questa tesi è, infatti, il Paragrafo n. 30 della stessa Comunicazione nel quale viene ribadito che *“Le risposte della Commissione non entreranno nel merito delle singole cause in ordine alla compatibilità della misura in questione con il mercato comune. Tali risposte non vincolano i giudici che le hanno chieste. La Commissione darà evidenza al fatto che la sua posizione non è definitiva e che il diritto del giudice nazionale di chiedere una pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 177, resta impregiudicato.”*.

Una forma di dialogo, che invece si è conclusa in senso negativo sul rispetto dei principi europei, si è verificata nel 2005 quando la Commissione europea ha avviato un procedimento di indagine sulle misure fiscali previste dalla regione Sicilia.

In tale occasione l'oggetto del controllo era l'articolo 60 della L.R n.17/2004 tramite cui la regione aveva ridotto di un punto percentuale l'aliquota ai fini IRAP per le cooperative a mutualità prevalente.

La Commissione con il doc. 2006/C 82/19 ha osservato come una simile disposizione abbia tutti i presupposti per poter essere ricompresa all'interno dell'allora vigente articolo 87 del Trattato; risultava in questo senso un'ipotesi di aiuto di stato che non era compatibile con l'ordinamento europeo. Infatti, se ben si nota, un provvedimento del genere avviene tramite a) l'uso di risorse statali; b) ha carattere selettivo; c) è idoneo a falsare la concorrenza.

A fronte di tali osservazioni lo Stato italiano non ha presentato osservazioni e di conseguenza la Commissione ha deciso per l'incompatibilità dell'aiuto.

Invero, anche in considerazione di quanto analizzeremo successivamente, questo risulta essere ad oggi l'unico provvedimento che accoglie la tesi di aiuto di stato incompatibile sul tema cooperativo. Ciò non deve condurre il lettore all'affermazione per cui il sistema

³⁸¹ Su tutti L. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. Salvini, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pag. 489 ss.

cooperativo consta di “*aiuti*” incompatibili con l’Unione europea, anzi tale provvedimento altro non fa che rafforzare la tesi che in questo elaborato si sta portando avanti. Infatti, se è pur vero che si è giunti ad una simile affermazione in merito alla regione Sicilia, risulta di non troppa difficoltà argomentare nel senso che in tale circostanza l’oggetto dell’accertamento fosse un’imposta che esula dal discorso sin qui svolto e soprattutto un’imposta per la quale il legislatore nazionale non ha previsto “*agevolazioni*” per le società cooperative.

Un’ulteriore forma di dialogo sul tema cooperativo si è avuta sempre nel 2006 quando l’associazione delle grandi catene di distribuzioni “*Federdistribuzione*” fece un esposto³⁸² nei confronti della Commissione europea lamentando l’ingiusta disparità di trattamento a livello fiscale che intercorreva tra le società cooperative e le società non cooperative; disparità che a detta dei richiedenti era in grado di alterare la concorrenza sul mercato e riconducibile al tema di aiuto di Stato.

A tale vicenda infatti fece seguito una richiesta di chiarimenti³⁸³ all’Italia da parte della stessa Commissione europea incentrata soprattutto sul tema della detassazione degli utili e sulla sua compatibilità con i principi europei.

La lettera, inviata il 4 agosto dai servizi alla Concorrenza dell’Esecutivo Ue e la cui risposta doveva essere comunicata entro il 25 settembre del medesimo anno, chiedeva alle autorità italiane di: a) fornire tutte le informazioni utili a verificare se le disposizioni potessero essere ricomprese nella nozione di aiuto di Stato; b) descrivere l’evoluzione della legislazione italiana applicabile alle cooperative sia in tema di imposte dirette che di imposte indirette; c) fornire il numero delle cooperative indicando l’ammontare delle riduzioni fiscali annualmente garantite; d) fornire le informazioni per verificare l’impatto concorrenziale; e) fornire le informazioni che possano giustificare il regime fiscale di vantaggio; f) chiarire se il regime fiscale possa applicarsi anche alle altre tipologie di società lucrative; g) fornire informazioni sulla possibilità di rientrare nelle ipotesi di aiuti

³⁸² L’esposto faceva riferimento nello specifico alle agevolazioni offerte dalle leggi nn. 904/1977, 449/1997 e 601/1973 in relazione all’abbattimento del reddito imponibile e al prestito sociale. Così come esposto nell’articolo *Coop nel mirino di Bruxelles*, di Enrico Brivio in IL Sole 24 ore, 2 settembre 2006.

³⁸³ Secondo Enrico Brivio nell’articolo *Coop nel mirino di Bruxelles*, in IL Sole 24 ore, 2 settembre 2006, questa richiesta di chiarimenti è stata sollecitata non solo dall’esposto di Federdistribuzione ma anche dalla stessa Ordinanza della cassazione n. 3525, che, come detto in precedenza non ha ricevuto una risposta da parte della Corte di Giustizia dell’Ue. Ciò secondo l’autore si può desumere anche dalle richieste effettuate dai servizi alla Concorrenza dell’Esecutivo Ue che non si limitavano al settore della distribuzione ma ampliavano notevolmente il campo d’indagine.

di Stato applicabili ex paragrafi 2 e 3 dell'articolo 87 *ratione temporis* vigente; h) indicare gli strumenti di controllo dei requisiti di mutualità³⁸⁴.

Ebbene, a fronte di tali richieste lo Stato italiano non rimase inerte, bensì rispose con una relazione dettagliata capace di produrre una ricostruzione sistemica del trattamento fiscale di cui godono le cooperative e al contempo di rispondere ad ogni quesito posto.

La tesi sostenuta dal Governo italiano è orientata ad affermare che il sistema fiscale delle cooperative non costituisca una violazione dei principi europei, sostenendo peraltro che il mondo cooperativo si trova in una situazione del tutto differente rispetto a quello delle società lucrative ed ha pertanto la necessità di avere un trattamento fiscale peculiare³⁸⁵. Infatti, la relazione si sofferma ad analizzare soprattutto il tema delle pesanti limitazioni che i soci delle cooperative possiedono in temi di diritti proprietari, capaci di escludere la possibilità, ad esempio, del realizzo di plusvalenze per gli incrementi delle partecipazioni possedute, questione questa ben realizzabile all'interno delle società lucrative. Insomma, la risposta del Governo in questa occasione non si discosta molto dalle argomentazioni sostenute nel presente elaborato: le società cooperative hanno un regime fiscale che altro non è che un riflesso (la conseguenza) della loro natura civilistica.

Nonostante le puntuali osservazioni del nostro Stato, la Commissione europea ha comunque deciso di avviare il procedimento formale attribuitogli dal TFUE³⁸⁶.

Il 17 giugno 2008 la Commissione europea ha, pertanto, richiesto ulteriori informazioni sui regimi fiscali “agevolati” per la distribuzione al dettaglio e per le cooperative bancarie allo Stato italiano. La linea di pensiero della Commissione sembrava essere orientata soprattutto sull'indagine delle c.d. “grandi” cooperative, nelle quali sembrava poter sussistere in maniera più intensa la configurabilità di un aiuto di Stato non giustificato. Infatti, nel documento³⁸⁷ viene sottolineato che “*Un aiuto può tuttavia essere considerato compatibile se i suoi effetti positivi, legati al contributo delle cooperative agli obiettivi sociali, superano i suoi effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi. Questo è*

³⁸⁴ Così sempre l'articolo: *Coop nel mirino di Bruxelles*, di Enrico Brivio in *IL Sole 24 ore*, 2 settembre 2006.

³⁸⁵ Così A. Criscione in *Coop e Fisco, l'Italia si difende*, in *IL Sole 24 ore*, 27 ottobre 2006

³⁸⁶ Occorre rammentare come, ai sensi dell'art. 8 del TFUE esistano regimi procedurali differenti a seconda del caso in cui si tratti di aiuti c.d. *nuovi* ovvero di aiuti *esistenti*. Ci si riferisce ai secondi, ad esempio, nel caso in cui gli aiuti siano stati disciplinati prima dell'emanazione del Trattato CEE e dell'atto di adesione dei nuovi Stati membri; aiuti che sono stati autorizzati dalla Commissione ovvero che non erano qualificabili come tali al momento della loro istituzione.

³⁸⁷ IP/08/953, “*State aid: Commission requests information about preferential tax regimes for retail distribution and banking cooperatives in Italy*”.

considerato il caso delle piccole e medie imprese, che costituiscono la stragrande maggioranza delle cooperative”.

La Commissione, all’esito dei ragionamenti svolti, ha ritenuto che in questa fase preliminare d’indagine possano costituire aiuti:

- la non imponibilità degli utili destinati a riserva indivisibile esclusivamente nelle cooperative di grandi dimensioni perché *“laddove i soci non sono coinvolti nella cooperativa l’impresa appare più simile a una società di lucro”*.
- La detassazione degli interessi corrisposti ai soci per depositi a breve termine.

Mentre, con riguardo ai ristorni, la Commissione ritiene che essi non debbano essere considerati come aiuto incompatibile con i principi europei.

A queste considerazioni ha risposto il Governo italiano con nota del 23 settembre 2008 ribadendo quanto già affermato negli anni precedenti, ovvero insistendo sulla piena legittimità delle disposizioni poiché esse non hanno il requisito della selettività né sono possono essere considerate aiuti poiché la loro funzione è quella di bilanciare gli svantaggi economici e gestionali che connotano le società cooperative.

Fuoriuscendo, invece, per un momento dai confini nazionali è il caso di segnalare come anche in altri Paesi europei le cooperative siano state oggetto di procedure di controllo.

È ad esempio il caso della Spagna dove, nel 2000, vennero contestate le agevolazioni fiscali che questo Stato dedicava ad alcune tipologie di cooperative agricole. A seguito di un’indagine condotta dalla Commissione europea il giorno 11/12/2002³⁸⁸ quest’ultima ha concluso per la non configurabilità di aiuti di Stato nel caso specifico. Come sostenuto da autorevole dottrina³⁸⁹ la Commissione ha fissato alcuni principi di carattere generale. Infatti nei punti 146 e 147 della decisione vengono riportate due questioni riguardanti la metodologia d’indagine che bisogna seguire sul tema cooperativo ai fini della verificabilità di un aiuto non compatibile con l’UE.

Il primo di questi specifica il fatto che una corretta indagine si può avere esclusivamente se si tiene conto della tassazione dei redditi prodotti non solo della società ma anche nei confronti del socio. Nel caso specifico, infatti, venne evidenziato come i ristorni cooperativi

³⁸⁸ Decisione 2003/293/CE.

³⁸⁹ L. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. Salvini, *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pag. 495 ss.

subivano una doppia imposizione economica (prima in capo alla società poi in capo al socio) che nelle società lucrative non si verificava.

Il secondo principio enunciato dall'Istituzione europea verteva, invece, sul fatto che il regime fiscale cooperativo non potesse essere analizzato se non nel suo insieme.

Nonostante la Commissione avesse concluso per la non sussistenza di un aiuto di Stato, la decisione cambiò a seguito della sentenza del Tribunale, in data 12 dicembre 2006, che la dichiarò nulla poiché difettava di motivazione. A seguito del predetto intervento la Commissione riformulò la sua decisione, cambiando peraltro in modo radicale l'esito al quale si perveniva; infatti il 15 dicembre 2009³⁹⁰ l'Istituzione concluse per l'illegittimità dell'aiuto di Stato soprattutto in virtù della sua natura selettiva sostenuta dal fatto che la cooperativa potesse svolgere la sua attività mutualistica anche (prevalentemente³⁹¹) con i terzi³⁹².

Sulla base dei procedimenti sopra riportati, risulta evidente che la fiscalità delle cooperative sia stata discussa a lungo in sede unionale. Bisogna osservare che, le istanze proposte non provengono esclusivamente da soggetti istituzionali, ma anche direttamente da altri soggetti economici che manifestano un'ingiusta disparità di trattamento rispetto alle società cooperative, il che porta inevitabilmente a considerare come le critiche e le contestazioni attinenti al trattamento fiscale di questo strumento societario (delle quali abbiamo fatto cenno nel primo Capitolo) siano tutt'altro che questione risolta.

³⁹⁰ Con decisione 2010/473/UE.

³⁹¹ Infatti, con l'art. 1 del D.L. n. 10/2000 venivano modificate le previsioni generali per le cooperative; in particolare, per alcune tipologie di cooperative agricole veniva abrogato il limite di svolgimento dell'attività nei confronti dei terzi nella misura del 50%. In tal modo, la cooperativa poteva beneficiare del trattamento fiscale "riservato" alle cooperative pure nel caso in cui essa svolgesse attività esclusivamente (o prevalentemente) con i terzi.

³⁹² Sul punto si veda anche E.Cusa in *"Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee"*, Giappichelli, 2013, pagg. 43 e ss.

4. La Causa Paint-Graphos.

Dopo aver riportato le più importanti forme di interlocuzione intervenute tra la Commissione europea ed il nostro Stato sul tema della fiscalità cooperativa, occorre ora analizzare quanto accaduto in seno alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

La vicenda trae origine dall'emanazione delle ordinanze nn. 3030, 3033, 3031³⁹³ dell'8 febbraio 2008 con cui la Suprema Corte di Cassazione manifestò le sue perplessità in merito alla compatibilità delle “agevolazioni” di cui godono le cooperative con il principio di aiuto di stato sancito all'art. 87 del Trattato CE.

Le tre predette ordinanze avevano ad oggetto la medesima questione, riguardante tuttavia tre casi differenti tra loro. Per ragioni di coerenza espositiva viene qui incentrato il focus sulla prima di esse. La vicenda nasce a seguito di una lunga contestazione ad opera della Guardia di Finanza, comando Nucleo Polizia tributaria di Matera, nei confronti della società “*Paint Graphos*”, una società cooperativa a responsabilità limitata. Alla conclusione delle indagini venne emanato l'avviso di accertamento con il quale veniva rettificato, a fini IRPEG e ILOR, il reddito per l'anno 1993, disconoscendo il diritto alle esenzioni previste dal D.P.R n.601 del 1973 (artt. 11,12 e 14).

La società propose ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale di Matera che accolse le doglianze della ricorrente, ritenendo pertanto legittima la spettanza delle “agevolazioni”.

Identico esito venne ribadito altresì dalla C.T.R della Basilicata che ritenne sussistente il requisito della mutualità basandosi sul verbale d'ispezione favorevole che la società aveva ricevuto dall'Ufficio provinciale del lavoro.

Di fronte ad un simile esito il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate decisero di impugnare la predetta sentenza in Cassazione.

³⁹³ La prima di esse aveva come ricorrente la Società Paint Graphos s.c.r.l; la n.3033 Agenzia delle entrate vs. Michele Franchetto; la n. 3031 la Società Adige Carni s.c.r.l.

La Corte, data la premessa dubbiosità³⁹⁴ circa la compatibilità con i principi europei, rinviò la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia³⁹⁵.

I Giudici di legittimità sottoponevano al vaglio della Corte di Giustizia tutte le disposizioni che il nostro sistema fiscale garantisce alle società cooperative, chiedendo se:

- possano essere considerate aiuti di Stato;
- nel caso in cui fosse corretto ritenerle aiuti, se possono essere considerate “*proporzionali*” agli scopi della cooperazione;
- Se, per valutare tale questione, debba guardarsi all’insieme delle disposizioni tributarie previste in materia cooperativa ovvero se si possa aver riguardo alle singole disposizioni;
- Se l’esclusivo utilizzo dello strumento cooperativo a fini di fruizione di un trattamento fiscale agevolato possa costituire abuso del diritto.

Invero, un importante approfondimento merita di essere svolto in relazione al secondo punto sopra citato, il concetto di proporzionalità. Quest’ultimo viene a costituire un parametro che permette di derogare la disciplina dell’art. 87 del Trattato CE; più nello specifico, infatti, il par. 3 della disposizione prevedeva che laddove venisse emanata una misura Statale capace di distorcere la concorrenza, essa avrebbe potuto essere giustificata dallo scopo che lo Stato vuole raggiungere, purché fosse proporzionale.

³⁹⁴ Il dubbio circa la compatibilità delle agevolazioni viene giustificato dalla Corte “ *Poiché non esistono, a conoscenza di questo Collegio (salvo una richiesta d’informativa, avanzata da questa Corte, con ordinanza interlocutoria n. 3525 del 2006, che fino alla data odierna non risulta essere stata evasa e della quale si trasmette copia), precedenti specifici nella giurisprudenza comunitaria, si rende necessario conoscere se, in relazione ai diversi regimi agevolativi di cui godono le cooperative, la Commissione o la Corte di giustizia della Comunità europea abbiano emesso decisioni o abbiano iniziato procedure di verifica o abbiano, comunque, ricevuto esposti o segnalazioni da parte di imprese concorrenti, la cui posizione sul mercato può essere lesa dal regime fiscale di cui sono beneficiarie imprese concorrenti, che realizzano così un risparmio fiscale, spesso rilevante. Pertanto si richiede una verifica della compatibilità della legislazione nazionale in materia di cooperazione col diritto comunitario, sia in relazione alla disciplina della concorrenza e degli aiuti di Stato, sia riguardo al principio dell’abuso del diritto in materia fiscale, verifica che deve essere rimessa alla Corte di giustizia, della quale non constano ancora decisioni di principio in proposito*”. (Cass. ord. n.3030/2008.)

³⁹⁵ Più nello specifico il Giudice di legittimità affermò che “*Per tutte le forme di agevolazione, che saranno di seguito elencate, si può porre un problema di verifica di compatibilità con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato. È fuori dubbio, infatti, che i regimi fiscali di favore concessi a determinate imprese o produzioni possono costituire aiuti di Stato, ed essere, quindi, soggetti alla disciplina contenuta negli artt. 87 e 88 del Trattato CEE, e in particolare all’obbligo della notifica alla Commissione e al controllo di quest’ultima sulla loro compatibilità col mercato comune. Vi è pure da considerare che, in caso di mancata notifica o di riconosciuta incompatibilità, l’aver realizzato risparmi fiscali attraverso il regime agevolativo può dar luogo ad aiuti illegali, con conseguente obbligo delle autorità nazionali di sospendere l’applicazione della misura e di ordinare la restituzione degli aiuti ricevuti*”. (Cass. ord. n.3030/2008.)

Secondo autorevole dottrina³⁹⁶, nel caso in questione la proporzionalità cui si riferisce la Suprema Corte di Cassazione differisce dal concetto sopra esposto, dovendosi interpretare, invece, nel senso di una richiesta di chiarimenti sul se la disciplina fiscale delle società cooperative sia coerente con la logica del prelievo fiscale. In sostanza, ciò che viene domandato è se le “agevolazioni” di cui godono le cooperative siano giustificate dai peculiari meccanismi che le caratterizzano, per i quali un’applicazione delle “comuni” disposizioni fiscali risulti inopportuna e non, invece, se l’aiuto possa considerarsi come proporzionale in virtù di quanto prescritto all’art. 87 del Trattato.

Alle ordinanze della Cassazione hanno fatto seguito, dapprima, le conclusioni dell’Avvocato Generale Niilo Jaaskinen.

Quest’ultimo sottolineava come fosse per esso difficile capire in che modo la risposta fornita dalla Corte di Giustizia potesse essere utile alla soluzione dei procedimenti pendenti dinnanzi al giudice del rinvio, sottolineando, peraltro, che per la Paint-Graphos i procedimenti pendenti vertono su disposizioni attinenti alla verifica dei redditi e non sulla compatibilità degli elementi essenziali dell’imposta con le disposizioni di diritto comunitario.

Ulteriore passaggio di notevole importanza riguarda il concetto di aiuto di Stato. L’avvocatura, infatti, attribuisce a quest’ultimo un valore sostanziale laddove dichiara che per aversi un vantaggio illegittimo non sono necessarie *sic e simpliciter* delle agevolazioni fiscali, ma bisogna accertare che queste, nel caso concreto, non siano giustificate da obblighi derivanti dalla struttura giuridica del soggetto e nel caso delle cooperative chiarisce espressamente che “*Il regime fiscale previsto per le cooperative è strettamente connesso alla struttura del loro capitale e al sistema economico ad essa sotteso. Se ne potrebbe quindi dedurre che queste società operano in un ambito giuridico ed economico specifico*”.

In conclusione L’Avvocato Generale suggerì alla Corte di dichiarare irricevibili le questioni pregiudiziali sottoposte dalla Corte di Cassazione ed in subordine di dichiarare ricevibile esclusivamente la prima questione pregiudiziale (compatibilità con l’art. 87 Trattato CE) e di risolverla nel senso che le misure per la cooperazione non possono essere considerate come aiuti di Stato.

³⁹⁶ Così F. Pepe *Fiscalità cooperativa ed “aiuti di Stato”: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rassegna tributaria*, 6, 1 dicembre 2008, pag. 1704.

Sulle conclusioni dell'avvocatura la dottrina più autorevole³⁹⁷ si è esposta nel senso di una "pretestuosa iniziativa" ad opera della Corte di Cassazione, asserendo che i tre accertamenti, in grado di condurre i giudici ad adire in via pregiudiziale la Corte di giustizia, riguardassero società cooperative di modeste dimensioni, per le quali la Commissione europea, con la lettera³⁹⁸ del 18 giugno inviata allo Stato italiano, aveva escluso espressamente la configurabilità di un aiuto di Stato, suggerendo piuttosto un'analisi sulle cooperative di grandi dimensioni.

Dopo oltre un anno dalle conclusioni dell'Avvocato Generale, la Corte di Giustizia, il giorno 8 settembre 2011, si pronunciò sul tema con l'emanazione della sentenza per le cause riunite C-78/08, C-79/08, C-80/08.

Il contenuto della decisione dei Giudici europei condivide la sostanza delle osservazioni poste dall'avvocatura, con differenze per lo più in termini di cautela³⁹⁹. Se infatti l'Avvocato generale aveva espresso una posizione netta sulla irricevibilità della domanda, la Corte di Giustizia, pur ritenendo che nel caso di specie non possa configurarsi un aiuto di Stato, non esclude la possibilità che, al sorgere di determinate condizioni, il giudice nazionale debba verificare se si è in presenza di una violazione dell'art. 87 del Trattato CE. Infatti, viene ribadito in via preliminare che non spetta alla Corte pronunciarsi sulla compatibilità di norme interne con il diritto dell'unione europea, tantopiù se ad essere richiesto alla Corte è un parere consultivo avente ad oggetto questioni generali⁴⁰⁰.

Tuttavia, se tanto è vero, i Giudici specificano altresì che la Corte è comunque "tenuta a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa

³⁹⁷ Su tutti si veda G.Bonfante "Per l'Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime", in Cooperative e consorzi, n.11, 1 novembre 2010, pag.11. nel quale viene anche sottolineato come la cooperazione non debba essere trattata come un'impresa protetta e privilegiata da motivi politici nonostante ad una simile concezione si potrebbe erroneamente giungere dato il sempre più tecnico e complesso impianto legislativo che rende la materia limitata all'accesso degli specialisti.

³⁹⁸ La lettera è stata oggetto di trattazione nel paragrafo precedente.

³⁹⁹ Così G.Bonfante "Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della corte Ue", in Cooperative e consorzi, n.10, 1 ottobre 2011, pag.5. L'autore infatti pone in evidenza come la sentenza della Corte di Giustizia sia meno netta rispetto alle conclusioni dell'Avvocato Generale ipotizzando il fatto che la Corte abbia preso in considerazione il delicato tema in virtù del fatto che esso sia certamente di rilevanza giuridica ma con forti sfumature politiche.

⁴⁰⁰ Infatti dichiarano i Giudici che "lo spirito di collaborazione che deve caratterizzare il funzionamento del rinvio pregiudiziale implica che, dal canto suo, il giudice nazionale tenga presente la funzione assegnata alla Corte, che è quella di contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri, e non di esprimere pareri consultivi su questioni generali o ipotetiche" e soprattutto

sottoposta a sua cognizione”⁴⁰¹ ⁴⁰². Elementi interpretativi che però, sulla base delle considerazioni sin qui mosse, devono riguardare il caso concreto e non “*questioni generali*”. Il che, se ricollegato ai punti 37 e 38 della decisione⁴⁰³, spiega il motivo per cui i Giudici hanno riformulato il quesito ad essi sottoposto, limitando l’esame alla compatibilità della sola disposizione di cui all’art. 11 del D.P.R n.601/1973. Infatti, i Giudici europei manifestavano dubbi sulla corretta argomentazione del giudice del rinvio nel momento che la prima delle questioni sottoposte “*fa riferimento agli artt. 10 e 12 del DPR n. 601/1973, i quali riguardano società cooperative diverse da quelle di produzione e lavoro, e ciò malgrado la Corte suprema di cassazione abbia qualificato le società cooperative di cui alle cause principali come «cooperative di produzione e lavoro» ai sensi dell’art. 11 del menzionato decreto*”,

Fatte queste premesse necessarie, si può ora esaminare il contenuto della decisione della Corte di Giustizia sulle domande poste dal giudice del rinvio.

Quest’ultimo, date le premesse svolte circa l’impossibilità di pronunciarsi sul merito, “*conferisce*” ai giudici nazionali gli strumenti per valutare se nel caso concreto possa o meno sussistere una violazione dell’art. 87 del Trattato CE.

Il primo elemento cui fanno riferimento i giudici è la condizione consistente nel finanziamento della misura da parte dello Stato membro ovvero mediante comunque risorse statali. La Corte infatti chiarisce che “*Secondo costante giurisprudenza, il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione, poiché esso vale a designare non soltanto prestazioni positive, come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un’impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti*” e pertanto un’esenzione fiscale, come è quella nel caso delle cause in discussione, è idonea a costituire un aiuto di Stato qualora collochi i beneficiari in una situazione di *favor* rispetto a quella degli altri contribuenti.

Per la Corte dunque il primo requisito ai fini della sussistenza dell’aiuto risulta essere presente nel caso dell’art. 11 del menzionato decreto.

⁴⁰¹ Così il punto n.34 della Sentenza C-78/08.

⁴⁰² Invero, proprio questa affermazione della Corte ha condotto parte della dottrina (su tutti G.Bonfante “Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della corte Ue”, in Cooperative e consorzi, n.10, 1 ottobre 2011, pag.5.) ad ipotizzare che la decisione potrebbe avere una valenza meramente interlocutoria, rimanendo pertanto in capo ai giudici nazionali il compito di verificare il caso concreto alla luce dei criteri interpretativi suggeriti dalla Corte di Giustizia.

⁴⁰³ In tal senso anche M.Ingrosso “*La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*” In Rassegna tributaria, n.2, 1 marzo 2012, pag. 529.

Il secondo elemento (la selettività della misura) risulta essere, invero, quello di maggiore interesse. Infatti, i giudici europei nell'esame del menzionato criterio chiariscono che *“La qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva» presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime tributario ordinario o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario”*, pertanto, la Corte prosegue nella sentenza svolgendo un esame delle disposizioni generali delle cooperative. È proprio tale circostanza che conduce i giudici ad affermazioni di particolare importanza, soprattutto nel contesto del presente elaborato in cui ci si interroga sul se la cooperazione goda di un trattamento fiscale agevolato o meno. Questi ultimi, infatti, dopo aver affermato che la base imponibile delle cooperative di produzione e lavoro viene determinato in maniera identica a quanto previsto per gli altri tipi di società⁴⁰⁴ (pertanto *“in funzione dell'importo degli utili netti risultanti dall'esercizio dell'attività dell'impresa”*), specificano che *“le cooperative, forma in cui sono costituiti i soggetti giuridici di cui alle cause principali, sono rette da principi di funzionamento peculiari, che le differenziano nettamente dagli altri operatori economici”* e, che proprio *“Tenuto conto delle specifiche caratteristiche proprie delle cooperative, risulta quindi necessario constatare che non si può, in via di principio, considerare che società cooperative di produzione e lavoro come quelle in discussione nelle cause principali si trovino in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali, purché, tuttavia, esse operino nell'interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici”*.

La stessa Corte chiarisce, altresì, quelli che sono i principi fondamentali a cui fanno riferimento. Nello specifico li individua, approssimativamente nei punti da 55 a 62 della decisione, nei seguenti:

- Il principio della preminenza della persona, capace di riflettersi nei peculiari meccanismi di ammissione, recesso e di esclusione dei soci;
- L'attività sociale che è orientata a garantire un reciproco vantaggio dei loro soci, che sono al contempo clienti e fornitori;

⁴⁰⁴ Così i giudici nel punto n. 50 della sentenza.

- Il principio democratico, per cui ogni socio indipendentemente dalla sua partecipazione possiede un voto.
- Ogni socio, inoltre, deve *“trarre profitto dall’attività della cooperativa in base alla propria partecipazione e in proporzione alle proprie transazioni con tale società”*;
- Durante la vita della società le riserve devono essere indivisibili ed *“in caso di liquidazione l’attivo netto e le riserve dovrebbero essere devolute ad un’altra entità cooperativa”*;
- *“Non hanno o hanno scarso accesso ai mercati dei capitali, cosicché il loro sviluppo dipende dai loro fondi propri o dal credito”*; specificando che per i soci di tali società le partecipazioni non sono negoziabili.

Sulla scia di dette considerazioni, in sostanza⁴⁰⁵, la Corte di Giustizia dell’Unione europea sembrerebbe sottolineare che le disposizioni per le cooperative non possono essere considerate, in via di principio, come aiuti di Stato a meno che non venga accertato dal giudice nazionale che la società, nel caso concreto, non persegua una finalità mutualistica⁴⁰⁶, trovandosi pertanto in una situazione analoga a quella delle società con scopo di lucro.

Inoltre, secondo i Giudici europei, laddove questa analisi dovesse condurre ad un esito negativo, tale per cui viene accertata la mancata distinzione tra le società con scopo di lucro e le società cooperative, dovrà essere svolto un ulteriore accertamento. Secondo i giudici, infatti, dovrà essere stabilito se le esenzioni di cui si parla siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema tributario italiano. Sul punto i Giudici richiamano le osservazioni prodotte dalla Commissione europea, secondo cui *“la natura o la struttura generale del sistema tributario nazionale possa essere legittimamente adottata per giustificare la circostanza che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa, purché l’imposta venga riscossa in capo ai soci”*.

⁴⁰⁵ Sul tema si veda anche G.Bonfante *“Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della corte Ue”*, in Cooperative e consorzi, n.10, 1 ottobre 2011, pag.5 nel quale l’autore sottolinea che seppur un simile ragionamento non è stato esplicitato dalla Corte di Giustizia appare logico ritenere che i giudici intendessero dire che laddove siano presenti i requisiti non si può parlare di aiuti di Stato. Ciò viene dedotto, secondo l’autore, dall’argomentazione della Corte che invita il giudice italiano a verificare se le società in questione si trovino o meno in una situazione analoga a quella delle società commerciali.

⁴⁰⁶ Sul punto si veda anche C.Ricci, *“Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali alle società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE”*, in Rivista di diritto tributario internazionale, 2012, pag.189. secondo cui il giudice nazionale può limitarsi ad accertare la sussistenza del requisito di mutualità prevalente al fine di escludere la qualificazione come aiuto di Stato.

In conclusione, solo ove anche tale ulteriore accertamento dovesse condurre ad un esito negativo, la misura in questione dovrà essere qualificata come selettiva e pertanto in contrasto con l'art.107, par.1, TFUE ed in quanto tale dovrà essere disapplicata dal giudice nazionale⁴⁰⁷.

Tuttavia, prima di esaminare la sussistenza della terza condizione, la Corte coglie l'occasione per soffermarsi su un'ulteriore questione, vista peraltro in termini di profonda novità dalla dottrina⁴⁰⁸, la vigilanza. Sanciscono i giudici, infatti, che è altresì necessario vigilare, in concreto, affinché sia rispettato il requisito della coerenza di un'agevolazione e che, pertanto, spetti allo Stato membro creare e far applicare le procedure di controllo per evitare che alcuni enti scelgano questa specifica tipologia di società con l'esclusivo fine di godere delle agevolazioni in materia di imposte.

Infine, i giudici europei si pronunciano in merito alle *“condizioni consistenti nell'incidenza sugli scambi tra Stati membri e nella distorsione della concorrenza”*.

Sul punto viene specificato che ai fini della qualificazione di una misura come aiuto di Stato non è necessario che essa abbia effettivamente inciso sugli scambi tra Stati membri, bensì è sufficiente la sua mera potenzialità (idoneità) a falsare la concorrenza⁴⁰⁹. Pertanto, la Corte osserva che la misura di cui all'art.11 del menzionato decreto è idonea a soddisfare questa condizione prevista dall'art. 87 CE.

Sulla base delle considerazioni sin qui riportate la Corte di Giustizia dichiara che le esenzioni fiscali di cui all'art. 11 D.P.R n. 601/1973 costituiscono un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE solamente nel caso in cui tutte le condizioni di applicazione di tale disposizione siano soddisfatte e che, verificare nel merito se sussistano o meno, sia compito del giudice nazionale.

La decisione della Corte di Giustizia dell'Unione europea pone dei criteri interpretativi molto importanti in merito al rapporto tra il trattamento fiscale delle cooperative e il

⁴⁰⁷ Così anche E.Cusa in “Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee”, Giappichelli editore, Torino, 2013, pag. 56.

⁴⁰⁸ Sul punto si veda F.Pepe *“Il problema della giusta mutualità cooperativa e l'(in)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di aiuti di Stato a margine della sentenza Paint-Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee”*, in Diritto e Pratica Tributaria, n.3, 1 giugno 2012, pag. 20395. In cui l'autore sottolinea che una simile statuizione debba essere contestualizzata e circoscritta nella fiscalità delle cooperative e non sembrerebbe essere invece “il primo atto di un nuovo indirizzo giurisprudenziale in materia di aiuti di Stato orientato in senso decisamente sostanzialista e pragmatico teso a dar rilievo alla dimensione applicativa del prelievo”. Il che si traduce nell'intento dei giudici europei di voler salvaguardare il carattere mutualistico dell'impresa cooperativa, controllando che venga effettivamente gestita per soddisfare ‘interesse dei soci.

⁴⁰⁹ Questo in realtà, come sottolineato dalla stessa Corte, è un principio consolidato per la giurisprudenza europea. Le sentenze in merito sono le seguenti: 29 aprile 2004, causa C-372/97; 15 dicembre 2005, causa C-148/04.

principio di aiuti di Stato. Questi criteri, seppur limitati alle parti in causa, producono riflessi importanti che interessano anche diversi soggetti.

Si pensi, ad esempio, alla Commissione europea che nei procedimenti d'indagine per verificare la compatibilità del trattamento fiscale delle cooperative aveva assunto, precedentemente alla sentenza C-78/08, criteri diversi⁴¹⁰. Ad oggi invece, con l'emanazione di detta sentenza, essa dovrà soffermarsi sui criteri che la Corte ha fornito sul punto⁴¹¹.

Invero, il disposto della Corte di Giustizia ha sollevato anche talune perplessità in dottrina. Infatti, come più volte sottolineato, i Giudici sembrano attribuire al giudice nazionale la possibilità di adottare una decisione sulla compatibilità del trattamento con il mercato europeo, laddove invece l'art. 87 del Trattato CE, nei par. 2 e 3, attribuisce sul punto una competenza esclusiva alla Commissione europea e solo essa può giustificare una disciplina di deroga basata sulla natura o sulla struttura del sistema tributario dello Stato membro⁴¹². In conclusione, al netto delle criticità, può osservarsi come la Corte di Giustizia dell'Unione europea sembra, in un certo senso, condurre l'interprete a sconfessare l'assunto per cui le cooperative godono, in via di principio, di un trattamento agevolativo incompatibile con l'art. 87, ma sembra implicitamente affermare come il reale problema nel nostro Stato riguardi l'effettività dei controlli sul rispetto dei requisiti prescritti dal nostro legislatore per beneficiare dello specifico trattamento fiscale. Secondo la dottrina più autorevole, una simile carenza non è tuttavia causata da un'inefficienza dei sistemi di controllo, bensì è il frutto di una rilevante complessità degli indici di mutualità prescritti dal nostro legislatore⁴¹³.

Nonostante la Corte non abbia chiuso definitivamente la questione si auspica che i lunghi procedimenti, in tema cooperativo, caratterizzanti la storia dell'Unione europea e di alcuni

⁴¹⁰ Per il loro approfondimento si rinvia al Paragrafo n.3.

⁴¹¹ In dottrina è discusso se uno di questi criteri possa consistere nel fatto che la società cooperativa debba operare esclusivamente con i propri soci. Secondo un primo orientamento di pensiero (E.Cusa in *“Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee”*, Giappichelli editore, Torino, 2013, pag. 57) un simile principio non viene esplicitato all'interno della Sentenza, il che produrrebbe notevoli effetti nelle indagini della Commissione dal momento che quest'ultima, soprattutto nei periodi più recenti sembrava concentrarsi soprattutto nei confronti delle c.d. grandi cooperative. Di parere contrario è invece P.Rossi-Maccanico, *Paint Graphos- La Corte precisa la dottrina degli effetti nell'esame degli aiuti fiscali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011, pagg.1213 e ss., per il quale, invece, la sentenza distingue tra cooperative pure e cooperative spurie e solamente le prime si trovano in una situazione che non può essere comparata con le società di lucro.

⁴¹² Così M.Ingrosso *“La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane”* In *Rassegna tributaria*, n.2, 1 marzo 2012, pag. 529.

⁴¹³ Sul punto F.Pepe *“Il problema della giusta mutualità cooperativa e l'(in)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di aiuti di Stato a margine della sentenza Paint-Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.3, 1° giugno 2012, pag. 20395.

Stati membri possano considerarsi come risolti, ovvero, quantomeno orientarsi verso una soluzione più mite di quanto fino ad ora si sia verificato, con la consapevolezza che il trattamento fiscale delle cooperative non è da considerarsi in termini agevolativi quanto piuttosto in misure necessarie atte a bilanciare i peculiari principi di funzionamento che differenziano notevolmente dette società dalle società con scopo lucrativo.

Infine, bisogna altresì dare atto di come la giurisprudenza interna si sia conformata a detta pronuncia. Per fare ciò, a titolo esemplificativo, basti guardare come nelle pronunce che hanno fatto seguito alla *Paint-Graphos*, tanto i Giudici di legittimità⁴¹⁴ quanto le Commissioni tributarie⁴¹⁵, nel motivare le proprie decisioni, hanno fatto esplicito riferimento alla Giurisprudenza europea.

⁴¹⁴ Si guardi ad esempio la sent. Cass. civ. n. 3653/2015, già oggetto di trattazione nel Capitolo 2 del presente elaborato.

⁴¹⁵ la sent. n. 597/2019 della CTR Lazio, già oggetto di trattazione nel Capitolo 2 del presente elaborato.

5. Le imprese sociali ed il loro riconoscimento europeo

Nel concludere il presente elaborato sembrerebbe potersi affermare che, seppur il corretto inquadramento fiscale di talune attività svolte nel nostro ordinamento continui ad essere oggetto di dibattiti dottrinali circa, la giurisprudenza europea e l'attività della Commissione possono essere determinanti nel garantire il corretto funzionamento del mercato.

Sulla scia di dette considerazioni risulta ora utile analizzare un argomento che, seppur con le dovute differenze rispetto a quanto detto sin qui, appare idoneo a far comprendere che soprattutto in taluni settori è necessario dotare le attività di un trattamento fiscale *ad hoc*.

Nel precedente capitolo abbiamo, infatti, analizzato minuziosamente i singoli, numerosi, interventi che il nostro legislatore ha apportato alla disciplina delle cooperative sociali.

Abbiamo osservando pertanto come, ad oggi, sia ben radicata nella mente di quest'ultimo l'idea che per garantire il corretto andamento di talune attività sia necessario dotarle di un regime fiscale specifico, che meglio si adatti alle sue peculiarità.

Ebbene, è arrivato ora il momento di analizzare l'ultima novità normativa intervenuta sul tema, il D.L. n. 73/2022 (decreto semplificazioni) convertito con la legge n.193/2022 che ci consentirà altresì di creare un nesso tra il tema delle imprese sociali e il lungo discorso sul diritto europeo che si sta portando avanti.

Con l'emanazione della L. n. 122/2022 sono state introdotte una serie di modifiche di particolare rilevanza tanto nell'ambito del D.LGS n. 117/2017 (in tema di codice del Terzo settore) quanto al D.LGS n. 112/2017 (in tema di impresa sociale).

In tale sede, per evitare un aggravio della lettura e per dotare di maggiore sistematicità l'elaborato, occorre soffermarci sulle modifiche che riguardano le novelle dell'impresa sociale.

Più nello specifico, il comma 2 dell'art. 26 D.L. "*semplificazioni*" ha revisionato gli art. 16 e 18 del D.LGS n. 112/2017.

Quanto al primo⁴¹⁶, compare, ad oggi, l'indicazione secondo cui si stabilisce l'obbligo, anziché la mera facoltà, di destinazione della quota del 3% degli utili netti annuali ai fondi destinati "*alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali*"⁴¹⁷.

⁴¹⁶ Così si legge in "*D.L. semplificazioni (n.73/2022): come cambia il codice del terzo settore*", *Gli approfondimenti della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro Consiglio Nazionale dell'Ordine*, Approfondimento del 11/10/2022.

⁴¹⁷ Ai sensi dell'art. 15 del D.LGS n. 112/2017.

Quanto al secondo⁴¹⁸, abbiamo osservato in precedenza come l'art. 18 del D.LGS n. 112/2017 fosse importante nell'ottica del corretto funzionamento delle imprese sociali. Abbiamo avuto modo di vedere come, detta norma, contenesse al suo interno, anche vere e proprie forme di agevolazione, quali su tutte la detrazione e la deducibilità degli investimenti ad opera delle persone fisiche/ giuridiche che decidessero di investire in dette realtà. Ebbene, il comma 2 dell'art. 26 del D.L. “*Semplificazioni*” ha modificato il co. 5 dell'art. 18 in cui ha aggiunto che dette “*agevolazioni*” si applicano “*dal momento dell'entrata in vigore della presente legge e fino al quinto periodo successivo all'autorizzazione della Commissione europea*”⁴¹⁹.

Risulta a questo punto opportuno concludere analizzando la questione attinente all'autorizzazione dell'Istituzione europea. Infatti, quanto detto dal legislatore italiano e brevemente riepilogato nel presente elaborato rimane, al momento in cui si scrive, sospeso. Ciò in considerazione del fatto che, benché il codice del terzo settore sia entrato in vigore il 3 agosto del 2017, il regime fiscale previsto per gli Enti troverà diventerà operativo solo nell'esercizio successivo all'intervento autorizzativo della Commissione europea⁴²⁰.

Come si è avuto modo di indicare, la Commissione europea detiene il potere di decidere in merito alla congruità del provvedimento nazionale di non ledere il principio di libera concorrenza, così come previsto dall'art. 108 par. 3 del TFUE.

Ai fini dell'ottenimento del provvedimento europeo, il Governo italiano nel settembre del 2022 ha comunicato, infatti, che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali aveva intrapreso il dialogo con l'Istituzione europea, a cui ha fatto seguito l'invio della notifica dei documenti a fini autorizzativi.

Secondo parte della dottrina⁴²¹ il 2023 potrebbe essere l'anno del via libera alla realizzazione della riforma sul Terzo settore.

L'importanza di una economia basata su principi (anche) diversi da quelli capitalisti potrebbe compiere, dunque, un ulteriore e fondamentale passo in avanti. Vedremo se l'Istituzione europea riconoscerà, così come avvenne nel caso Paint-Graphos, i tratti peculiari di detta attività, tali da giustificarne un diverso trattamento fiscale, lungi

⁴¹⁸ Così sempre in “*D.L semplificazioni (n.73/2022): come cambia il codice del terzo settore*”, *Gli approfondimenti della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro Consiglio Nazionale dell'Ordine*, Approfondimento del 11/10/2022.

⁴¹⁹ Così l'art. 26 co. 2 della L. n. 73/2022.

⁴²⁰ Così E. Smaniotto in “*Riforma del terzo settore*”, ETS- Enti del terzo settore, Wolters Kluwer Italia.

⁴²¹ Così G.Colombo in “*Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*”, in *Cooperative e enti non profit*, n. 3, 1 marzo 2023, pag. 7.

dall'essere un aiuto selettivo nei confronti di determinate imprese in grado di ledere la libera concorrenza.

CONCLUSIONI

Giunti, pertanto, alla fine dell'elaborato è possibile avere maggiore chiarezza circa il tema oggetto d'indagine.

Come si è avuto modo di osservare in diverse occasioni, il tema delle società cooperative è particolarmente complesso e richiede uno sforzo non indifferente ai fini della sua comprensione.

La storia dello strumento, la sua disciplina civilistica, le varie riforme (societaria e fiscale) che si sono susseguite nel tempo sono aspetti di cui bisogna tener conto se si vuole cercare di comprendere la ratio sottostante al trattamento fiscale delineato dal nostro legislatore.

L'obiettivo posto all'inizio del percorso intrapreso consisteva, soprattutto, nell'attribuire alla cooperazione un aggettivo che rispecchiasse correttamente la sua natura, fosse essa agevolativa ovvero sistematica, il tutto distaccandosi nettamente dall'influenza politica che storicamente connota l'argomento.

Ebbene, seppur limitandoci al tema delle imposte dirette, il risultato al quale sembrerebbe essere giunti è orientato maggiormente nel vedere il trattamento fiscale in termini sistematici piuttosto che agevolativi.

Infatti, ben consapevoli dei diversi orientamenti dottrinali sulle singole questioni, sembrerebbe che la maggior parte delle disposizioni fiscali (sicuramente quelle più rilevanti) altro non sia che un riflesso dei peculiari meccanismi che connotano detta realtà.

Così è, ad esempio, per la detassazione degli utili prevista originariamente dall'art. 12 della L. n. 904/1977 e successivamente modificata. Si è avuto, infatti, modo di sottolineare, da un lato, lo stretto rapporto che intercorre tra essa e l'obbligo per la società di accantonare annualmente una riserva legale ben più consistente di quanto previsto nelle altre tipologie di società, dall'altro, la possibilità per dette società di istituire riserve facoltative "indivisibili", che, in quanto tali, non entreranno mai a far parte del patrimonio dei soci, appartenendo, piuttosto, all'intero mondo cooperativo. Sul tema, a sommosso avviso di chi scrive, è fondamentale, non solo l'apporto di quella parte autorevole della dottrina⁴²², ma anche della più recente giurisprudenza che individua proprio nell'art. 12 cit. una norma strutturale, sistematica, in grado di riflettere i peculiari meccanismi che connotano la realtà cooperativa⁴²³. Inoltre, la considerazione per cui tali somme non

⁴²² Gallo, *l'accumulazione indivisibile e l'art 12 della legge n. 904/77*, in *Rass. Trib.*, 2, 1997, 413.

⁴²³ Così la sentenza n. 4595 del 2023 della Suprema Corte di Cassazione.

possono riflettersi nell'espressione della capacità contributiva dei singoli soci, ben risulterebbe, a parere di chi scrive, sufficientemente in grado di fugare ogni dubbio circa la sua natura non agevolativa.

Altresì di rilievo sono, poi, ulteriori norme previste dall'ordinamento. Così, ad esempio, la deducibilità dei ristorni di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 601/1973. Sul tema, invero, abbiamo avuto l'occasione di osservare come essa fosse stata, in passato, una tematica altamente dibattuta nel mondo dottrinale. Il tutto, come analizzato nell'elaborato, deriva in realtà dal modo in cui si guarda al ristorno⁴²⁴, se infatti esso viene visto, così come sostenuto a parere di chi scrive, alla stregua di un costo per la società, allora non si può parlare di agevolazione, se, invece, l'istituto del ristorno viene assimilato all'utile, la conclusione a cui si perviene cambia completamente segno. Ebbene, volgendo lo sguardo al giorno d'oggi, la discussione rimane attuale; parte della dottrina, alcune pronunce della giurisprudenza ed infine anche l'intervento dell'OIC sembrerebbero confermare che il corretto inquadramento dell'istituto sia un compito arduo, la cui soluzione non è univoca. Continuando nelle conclusioni delle principali disposizioni, merita di essere richiamato il tema delle esenzioni dall'imposta IRES vigente per alcune tipologie di cooperative. Così, a titolo d'esempio, se ad una prima osservazione la disposizione riguardante le cooperative agricole di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 può sembrare una misura agevolativa, si cambia decisamente visione se la si analizza a fondo. Sul punto, infatti, si è osservato che è essenziale l'analisi della disciplina del trattamento fiscale che il nostro ordinamento sancisce in tema di imprenditore agricolo e l'equiparazione tra esso e la società cooperativa agricola prevista dal D.L. n. 228/2001.

La legislazione cooperativa, insomma, per essere compresa merita un'analisi molto dettagliata; infatti, se ci si limitasse alla lettura della singola norma, si potrebbe giungere ad una conclusione non del tutto corretta.

Il discorso che si è cercato di portare avanti circa il trattamento fiscale della cooperativa assume, poi, maggior importanza se ricollegato alla tematica del diritto europeo. Infatti, come si è avuto modo di osservare, è emersa l'esigenza da parte della Commissione (e non solo) di indagare a fondo sulla natura che connota il regime tributario delle predette società, il tutto al fine di rispettare le prescrizioni del legislatore europeo.

⁴²⁴ Salvini L., *“i ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale”* in *Rassegna tributaria*, 2002, 1912-1916; cfr. Cusa E., *“La nozione civilistica di ristorno cooperativo”*, *Coop. cons.*, 2003, p. 338.

Noto è come la creazione di un'Unione europea abbia trovato il suo fondamento nella volontà degli Stati di rimuovere ostacoli alla circolazione internazionale di beni, merci e persone. Nel fare ciò la creazione di un mercato unico ha comportato il sorgere di principi assai rilevanti quale, su tutti, la libera concorrenza.

Nell'attuare le volontà degli Stati, non si poteva che prevedere dei corollari, dei mezzi attuativi di tale scopo, in grado di evitare che un "aiuto" potesse essere in grado di vanificare gli sforzi tesi a raggiungere il prefissato obiettivo.

È sulla base di dette osservazioni, allora, che assume valore associare al trattamento fiscale della cooperativa il corretto aggettivo, sicché non si tratta più di discorsi ideologici e teorici, bensì, si entra in un campo operativo con evidenti risvolti pratici.

Sul tema è stato importante richiamare i lunghi "dialoghi" che si sono verificati; dialoghi che nascono dalle istanze di soggetti diversi. Questa caratteristica, apparentemente irrilevante, è, invece, molto significativa; il fatto che nei giorni d'oggi vengano presentate istanze da parte di una pluralità di soggetti (tra cui anche imprenditori) denota come nel corso della storia non sia poi cambiato il pensiero di chi si ritrova a competere con le cooperative, un pensiero che poggia le sue pretese su un'ingiusta disparità di trattamento.

Il tutto ha portato a compiere un passo molto importante nello studio del settore cooperativo, orientato a sconfessare la natura agevolativa del trattamento fiscale.

Su tutte le decisioni analizzate, merita di essere in tale sede richiamata la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea nella causa "Paint-Graphos". Infatti, pur non risolvendo direttamente la controversia sottopostagli dalla Corte di Cassazione italiana, i giudici unionali hanno dettato alcuni principi di notevole rilevanza sul come riconoscere la presenza di un aiuto di Stato, cui la giurisprudenza interna si è man mano conformata. Peraltro, nel fare ciò, è stato sottolineato come il termine agevolazione non sia da ricollegare, in via di principio, alle società cooperative.

In conclusione, dunque, a sommo avviso di chi scrive, seppur il tema sia caratterizzato da una costante alea (dovuta principalmente dalla difficoltà dell'argomento), non sembrerebbe corretto ritenere che le cooperative siano di per sé "società agevolate da un punto di vista fiscale" ma sarebbe maggiormente idoneo affermare che la sensibile riduzione dell'imposta che si viene a determinare per dette società altro non sia se non il riflesso fiscale dei peculiari (ed assai specifici) tratti che connotano la sua natura e il suo funzionamento.

BIBLIOGRAFIA:

- ❖ “D.L. semplificazioni (n.73/2022): come cambia il codice del terzo settore”, *Gli approfondimenti della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro Consiglio Nazionale dell’Ordine*, Approfondimento del 11/10/2022.
- ❖ Agostini S., “Cooperative sociali enti del Terzo Settore: i chiarimenti del Ministero del Lavoro”, in *Cooperative e enti non profit*, n. 4/2018, pagg. 15 e ss.
- ❖ Amarassi P., *Le norme sugli aiuti di stato nel diritto della comunità economica Europea*, Milano, 1996.
- ❖ Amatucci F., “Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali”, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1293 ss.
- ❖ Arrigoni M., “La riforma del terzo settore e la nuova disciplina dell’impresa sociale. Alcune implicazioni sistematiche”, in *Rivista delle Società*, 1 febbraio 2019, pag. 79.
- ❖ Bagnoli M., in “Ritorna la tassazione su base catastale per le società agricole”, in *Corriere Tributario*, n. 5, 3 febbraio 2014, pag. 388.
- ❖ Baratta V. R., “Sui poteri dei giudici nazionali in caso di aiuti non preventivamente notificati alla Commissione”, in *Giust. Civ.*, 2007, 1, pp.11-51.
- ❖ Basilavecchia M., “Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)” in *Enc. Dir. Agg. V*, 2002, 48 ss.
- ❖ Bassi A., “Le società cooperative”, UTET, Torino, 1995.
- ❖ Bassi, “Dividendi e ristorni nelle società cooperative”, Milano, 1979.
- ❖ Belbello E., A. Dili in *il bilancio delle società cooperative*; FrancoAngeli, 2010, p.30-31.
- ❖ Belviso in “Scopo mutualistico e capitale variabile nelle società cooperative”; Giuffrè editore; 2012.
- ❖ Bianchi A., “Manuale delle società di capitali”, Cedam, 2012.

- ❖ Bonfante G., “*Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della corte Ue*”, in *Cooperative e consorzi*, n.10, 1 ottobre 2011, pag.5.
- ❖ Bonfante G., “*La legislazione cooperativa, evoluzioni e problemi*”, Giuffrè, Milano,1984.
- ❖ Bonfante G., “*Per l’Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*”, in *Cooperative e consorzi*, n.11, 1 novembre 2010, pag.11.
- ❖ Bonfante G., Cusa E., Genco R., Iengo M., Cavanna M., in: “*La società cooperativa*”, Trattato di diritto commerciale, Cedam, 2014.
- ❖ Boria P., “*La concorrenza fiscale tra Stati*”, Cedam, 2019.
- ❖ Brivio E., nell’articolo “*Coop nel mirino di Bruxelles*”, in *IL Sole 24 ore*, 2 settembre 2006.
- ❖ Brunori, “*La riforma della vigilanza in materia di cooperazione*”, in *Riv. Coop.*, 2003, p. 56.
- ❖ Buonocore V., “*Diritto della cooperazione*”, Bologna, Il Mulino, 1997.
- ❖ Carinci A., Tassani T., “*Manuale di diritto tributario*”, terza edizione, Giappichelli, 2020.
- ❖ Carretta A., in “*Il credito cooperativo*”; Il Mulino; 2011; p.29.
- ❖ Cartabia M., in “*Cooperazione e mutualità: la costituzione come storia di un popolo*”, Ecra, 2019.
- ❖ Cassese S., “*La nuova Costituzione economica*”, Editori Laterza, Bari, 2015.
- ❖ Cavallo M., “*L’articolazione statutaria delle clausole sui ristorni*”, *Notariato* n. 2/2018, p. 182.
- ❖ Colombo G., in “*Le ONLUS alla prova della riforma del Terzo settore*”, in *Cooperative e enti non profit*, n. 3, 1 marzo 2023, pag. 7.
- ❖ Consiglio Nazionale del Notariato, Studio di Impresa n. 5308/I, “*I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*”, in *CNN Notizie* del 29.10.2004.
- ❖ Costa A., *la riserva legale nelle cooperative e l’art.12 della l. 16 dicembre 1997, n.904*, in *Giur. Comm.*, 1986, II, p.314.

- ❖ Costa Concetto, *“La riserva legale nelle cooperative e l’art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904”*. nota a Trib. Milano 26 settembre 1985.in *Giurisprudenza commerciale*, 1986, fasc. 3, pt. 2, pp. 310-315.
- ❖ Criscione A., in *“Coop e Fisco, l’Italia si difende”*, in *Il Sole 24 ore*, 27 ottobre 2006.
- ❖ Cusa E., *“I ristorni nelle società cooperative”*, Giuffré, Milano, 2000.
- ❖ Cusa E., *“Il socio finanziatore nelle cooperative”*, Giuffré, Milano, 2006.
- ❖ Cusa E., *“La nozione civilistica di ristorno cooperativo”*, *Coop. cons.*, 2003, p. 338.
- ❖ Cusa E., in *“Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee”*, Giappichelli editore, Torino, 2013, pag. 56.
- ❖ Cusa E., in *“Le forme di impresa privata diverse dalle società lucrative tra aiuti di Stato e Costituzioni economiche europee”*, Giappichelli, 2013.
- ❖ Dili A., *“Il regime fiscale ires delle cooperative con qualifica di impresa sociale”*, in *Terzo settore, non profit e cooperative*, ottobre-dicembre 2017, p. 98-108.
- ❖ Enna G., in *“L’imposta sul reddito delle società cooperative agricole”*, *Agricoltura* n. 6, 1 novembre 2014, pag. 33.
- ❖ Fici, *“L’identità delle società cooperative, i Principi dell’Alleanza Cooperativa Internazionale e le legislazioni nazionali europee”*, in *RDS*, 2012.
- ❖ Galgano F., *“Diritto commerciale”*, Vol II, Le società, Bologna, 1986.
- ❖ Gallo, *l’accumulazione indivisibile e l’art 12 della legge n. 904/77*, in *Rass. Trib.*, 2, 1997, 413.
- ❖ Gavelli G., *“La copertura delle perdite nelle società cooperative e l’utilizzo delle riserve indivisibili”*, in *Il fisco*, 6 marzo 2000, pag.2821.
- ❖ Gavelli G., Giommoni F., in *“I principi Oic si adattano alle società cooperative: due strade per i ristorni”* in *NT+ fisco, il sole 24 ore*, 25 Luglio 2022.

- ❖ Genco R., “*Pari trattamento dei soci: vicende associative e contrattuali dello scambio mutualistico.*”, in *Le società*, 2004, 1241.
- ❖ Giannini A. D., “*I concetti fondamentali del diritto tributario*”, Torino, 1956, 174-175.
- ❖ Ingrosso M., “*La comunitarizzazione del diritto comunitario e gli aiuti di stato*”, in M. Ingrosso- G. Tesaurò (a cura di), “*Agevolazioni fiscali e aiuto di stato*”, Napoli, 2009, pag. 50 e ss.
- ❖ Ingrosso M., “*La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*” In *Rassegna tributaria*, n.2, 1 marzo 2012, pag. 529.
- ❖ Ingrosso M., “*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*”, Giappichelli, Torino, 2011.
- ❖ Ingrosso M., in “*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*”, Giappichelli, Torino, 2011.
- ❖ Iniguez J. L. F., Medina A. G., Mendoza Perez J. C., in “*Cuba, Constitución y cooperativas. Apuntes sobre un tema polémico*”
- ❖ Lembo M., in “*Diritto e prattica tributaria internazionale*”, n.3, 1 luglio 2019, p. 626.
- ❖ Lolli R., in “*Le riserve divisibili e indivisibili nelle società cooperative*”, CEDAM, 2010.
- ❖ Macrì L. “*Esenzione Ires ampia per le cooperative agricole*” in *Cooperative ed enti no profit*, n.5, 1 maggio 2014, pag. 34.
- ❖ Macrì L., “*Riserve indivisibili: modificato il vincolo alla distribuzione degli utili*”, in *Cooperative ed Enti non profit*, n.10, 1 ottobre 2014, pag.35.
- ❖ Macrì L., “*Società cooperative e consorzi*”, Wolters Kluwer Italia, IPSOA, Milano, 2018.
- ❖ Macrì L., Gardella G., “*Copertura di perdite: limite alla distribuzione degli utili*”, in *Cooperative e consorzi*, n.11, 1 novembre 2009, pag. 12.
- ❖ Marongiu G., “*Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*”, in AA.VV., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, (a cura di Schiano Di Pepe e F. Graziano) Padova, 1997.

- ❖ Melis G.- Persiani A., *“Trattato di Lisbona e sistemi fiscali”*, in Salvini L.- Melis G., *“L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva”*, Roma, 2014, 269.
- ❖ Merz S., *“Manuale pratico e formulario delle società cooperative”*, Cedam, Vicenza, 2016.
- ❖ Molinaro G., in *“Il diritto tributario del credito cooperativo”*; Ecra, 2021; p.17 e ss.
- ❖ Monachini B., *“Le riserve di bilancio dopo la riforma”*, in *Cooperative e consorzi*, n.10, 1 ottobre 2004, pag. 569.
- ❖ Morara P., *“Qualità dello scambio mutualistico ed uso del ristorno”*, *Giur. comm.*, 2012, I, p. 948 ss.
- ❖ Moschetti, F.-Zennaro, R., *“Agevolazioni fiscali”* in *“Dig. Disc. comm.”*, I, 1987, 64 ss.
- ❖ Mosco G.D., *Impresa non speculativa*, *Giur. Comm.*, 2017, 225.
- ❖ Nigro A., in *“commentario della Costituzione”*, a cura di G. Branca, 1980.
- ❖ Oppo G., *“L’essenza della società cooperativa e gli studi recenti”*, ora in *“scritti giuridici, diritto delle Società”*, II, Padova, 1992.
- ❖ Orlandi M., *“Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario”*, Napoli, 1995.
- ❖ Pace L. F., *“Dizionario sistematico del diritto alla concorrenza”*, Cedam, 2020.
- ❖ Pagamici B., *“I divieti e le deroghe alla distribuzione di utili nell’impresa sociale”*, in *Cooperative e Enti non profit*, n. 1/2019, pagg. 32 e ss.
- ❖ Paolucci L. F., *“Disciplina delle cooperative sociali”* in *Le nuove leggi civ. comm.*, 1997, 1352.
- ❖ Paolucci L. F., *“Le società cooperative”*, Milano, Giuffré, 1999, 195.
- ❖ Patriarca S., Ghezzi F., Patriarca S., Benazzo P. (a cura di), *“Verso un nuovo diritto societario. Contributi per un dibattito”* Bologna, Il Mulino, 2002.
- ❖ Pepe F., *“Fiscalità cooperativa ed “aiuti di Stato”: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rassegna tributaria*, 6, 1 dicembre 2008, pag. 1704.

- ❖ Pepe F., “*Il problema della giusta mutualità cooperativa e l’(in)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di aiuti di Stato a margine della sentenza Paint-Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.3, 1 giugno 2012, pag. 20395.
- ❖ Pepe F., nel manuale “*La fiscalità delle cooperative*”, Giuffrè editore, 2009.
- ❖ Petrelli G., “*Formulario notarile commentato*”, IV, 2, Milano, 2006, 53.
- ❖ Pinotti C., “*Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*”, Padova, 2000.
- ❖ Pizzorusso A., in “*Problemi costituzionali dell’affidamento delle cooperative.*”
- ❖ Preite F. in “*Cooperative, consorzi e società consortili*”, Giuffrè editore, 2018.
- ❖ Provaggi G., “*Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*” in *Corriere Tributario* n.37/2011, pagg. 3085 e ss.
- ❖ Pupo, sub art. 2545-sexies, in Maffei Alberti, “*Il nuovo diritto delle società*”, IV, Padova, 2005, p.2843.
- ❖ Quattrocchi A., “*Gli aiuti di stato nel diritto tributario*”, Cedam, 2020.
- ❖ Racugno, G. (2012). “*L’evoluzione nel tempo della legislazione cooperativa*”. *Il Nuovo Diritto delle Società*, p.123-132.
- ❖ Ricci C., “*Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali alle società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*”, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2012, pag.189.
- ❖ Romano S., Croce M. (curatore), “*l’ordinamento giuridico*”, Quodlibet, 2018.
- ❖ Rossi A., “*Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*”, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, pag. 507 e ss.
- ❖ Rossi -Maccanico P., “*Paint Graphos- La Corte precisa la dottrina degli effetti nell’esame degli aiuti fiscali*”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2011.
- ❖ Salvini L., “*Aiuti di stato in materia fiscale*”, Padova, 2007, Cedam, pag. 489 ss.

- ❖ Salvini L., *“Diritto tributario delle attività economiche”*, Giappichelli, 2022.
- ❖ Salvini L., *“i ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale”* in *Rassegna tributaria*, 2002, 1912-1916.
- ❖ Salvini L., in *“La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario”* (2005).
- ❖ Sandulli e Santoro, *“La riforma delle società. Società cooperative”*, Torino, 2003.
- ❖ Schiano, Di Pepe e Graziano, *“La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari”*, Padova, 1977.
- ❖ Sepio G. e Silveti F. M., in *“Il nuovo regime fiscale dell’impresa sociale”*; *il Fisco*, 34/2017, p. 3240.
- ❖ Smaniotto E., in *“Riforma del terzo settore”*, ETS- Enti del terzo settore, Wolters Kluwer Italia.
- ❖ Tatarano, *“La nuova impresa cooperativa”*, in *Tratt. Cicu-Messineo*, Milano, 2011.
- ❖ Tesauro G., *“Diritto comunitario”*, Cedam, Padova, 2005, pag. 778.
- ❖ Travaglione M., in *“La disciplina tributaria delle società cooperative”*, Edizioni scientifiche Italiane, 2009.
- ❖ Troianiello C., *“La società cooperativa europea”*, in *Quaderni di Cooperative e Consorzi*, Milano, s.d, p. 33.
- ❖ Vella F., Genco R., Morara P., *“Diritto delle società cooperative”*, Il Mulino, 2018.
- ❖ Verrucoli in *“Ruolo e prospettive della cooperazione in agricoltura”*, in *Riv. Dir. Agr.*, 1985, I, p.174 ss.
- ❖ Verrucoli P., *“La società cooperativa”*, Milano, Giuffré, 1958.

GIURISPRUDENZA:

- ❖ Cass. civ. sent.n.10641/15.
- ❖ Cass. civ. sent. n. 9513/99.
- ❖ Corte Costituzionale, la sentenza n.408 del 1989.
- ❖ Cass. civ. sent. n.5724/04.
- ❖ Cass. civ. sent. n. 3653/15.

- ❖ Cass. civ. sent. n. 4595/23.
- ❖ Consiglio di Stato n. 3460/22.
- ❖ Cass. civ. sent. n. 25495/22.
- ❖ Cass. civ. sent. n. 8916/04.
- ❖ Ordinanze nn. 3030, 3033, 3031 dell'8 febbraio 2008, Suprema Corte di Cassazione.
- ❖ CGUE cause riunite C-78/08, C-79/08, C-80/08.
- ❖ CGUE 29 aprile 2004, causa C-372/97.
- ❖ CGUE 15 dicembre 2005, causa C-148/04.
- ❖ Sent. n. 597/2019, CTR Lazio.
- ❖

CIRCOLARI:

- ❖ Circ. n.53/E/2002
- ❖ Circ. n. 37/E/2003
- ❖ Circolare del 30 giugno 2006 n. 0019203
- ❖ Circ. n. 34/E/2015