



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CATANIA
IN CONSORZIO CON UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI VERONA
FACOLTÀ DI ECONOMIA
DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO
XXIV CICLO

DOTT. GIORGIO DAL CORSO

LINEAMENTI DI FISCALITÀ COOPERATIVA
NELLA PROSPETTIVA NAZIONALE ED EUROPEA

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. Gaetano Sciuto

Tutor:

Chiar.mo Prof. Sebastiano Maurizio Messina

INDICE SOMMARIO

<i>Note introduttive</i>	1
--------------------------------	---

CAPITOLO I

LINEAMENTI NORMATIVI DELLE COOPERATIVE

1. Origine ed evoluzione del movimento cooperativistico	5
2. Premesse generali allo studio della legislazione cooperativistica	10
3. L'evoluzione della legislazione cooperativistica	14
4. La rilevanza costituzionale della cooperazione	20
5. Lo scopo mutualistico quale elemento definitorio della società cooperativa	24
6. Le cooperative a mutualità prevalente	27
6.1. La condizione di prevalenza degli scambi mutualistici: l'agire con i soci	29
6.2. La compressione del lucro soggettivo nelle clausole statutarie	31
6.3. La perdita e il recupero della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente	33
7. La mutualità, l'«abuso» della forma giuridica e la vigilanza nelle società cooperative	38
7.1. La vigilanza nelle società cooperative	43

CAPITOLO II

PREMESSE METODOLOGICHE ALLO STUDIO DELLA «FISCALITÀ COOPERATIVA» TRA PRINCIPI COSTITUZIONALI ED ORDINAMENTO EUROPEO

1. Premessa	51
2. Le agevolazioni fiscali e la loro legittimità costituzionale	54
3. L'«europeizzazione» della fiscalità	67
4. Le agevolazioni tributarie nell'ordinamento europeo tra divieto di discriminazione e aiuti di Stato	75
5. La nozione di aiuto fiscale incompatibile secondo la disciplina europea	

.....	80
5.1. Le condizioni d'incompatibilità di una misura fiscale	88
6. Il regime tributario delle società cooperative: il <i>favor</i> comunitario e il problema dell'aiuto di Stato	97
6.1. Il «modello cooperativo europeo»	98
6.2. L'orientamento delle Istituzioni europee sulla compatibilità con il mercato comune delle agevolazioni concesse a favore delle cooperative dalle singole legislazioni	103

CAPITOLO III

LINEAMENTI DI FISCALITÀ COOPERATIVA

1. Premesse generali	111
2. Lineamenti generali dell'imposizione diretta ed indiretta delle società cooperative	112
3. Le «disposizioni speciali» nella fiscalità cooperativa	115
3.1. La disciplina fiscale delle riserve indivisibili	118
3.2. La disciplina tributaria dei ristorni	125
3.2.a. La rilevanza impositiva dei ristorni nel rapporto tra cooperativa erogante e socio percettore	134
3.3. La disciplina tributaria dei prestiti sociali	145
3.3.a. La rilevanza impositiva del prestito sociale nel rapporto tra cooperativa erogante e cooperatore percipiente	147
3.4. La disciplina tributaria delle somme destinate ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione	154
4. Lineamenti fiscali delle «cooperative di settore»	157
4.1. Profili fiscali delle cooperative di produzione e di lavoro	157
4.2. Profili fiscali delle cooperative di credito	161
4.3. Lineamenti fiscali delle cooperative sociali	168
4.4. Lineamenti fiscali delle cooperative della piccola pesca	173
4.5. Lineamenti fiscali delle cooperative agricole: l'imposizione diretta	174
4.5.a. Note sul regime speciale dell'imposta sul valore aggiunto per le	

cooperative agricole	180
4.5.b. Note in tema di imposta comunale sugli immobili e fabbricati rurali delle cooperative agricole	184

CAPITOLO IV

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE SUL REGIME FISCALE RISERVATO ALLE SOCIETÀ COOPERATIVE TRA PRINCIPI DELL'ORDINAMENTO INTERNO E VINCOLI EUROPEI

1. Premesse	189
2. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della coerenza con i principi dell'ordinamento nazionale	195
2.1. La non imponibilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili	196
2.2. La deducibilità dei ristorni	202
2.3. Altre misure fiscali riservate alla cooperazione	207
3. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della compatibilità con i principi dell'ordinamento europeo	213
3.1. Il vaglio delle Istituzioni europee	214
3.2. Valutazioni complessive sulla compatibilità del regime fiscale concesso alle cooperative rispetto al divieto di aiuti di Stato	221
4. Considerazioni conclusive.....	230
<i>Riferimenti bibliografici</i>	239

NOTE INTRODUTTIVE

L'inquadramento sistematico del regime fiscale riservato alla cooperazione rappresenta un'esigenza particolarmente sentita in un momento storico caratterizzato da una duplice tendenza: da una parte, l'azione «frenetica» del legislatore che procede con manovre frequenti e a-sistematiche a riduzioni costanti delle misure fiscali riservate alle cooperative, senza (voler) tenere conto della natura – agevolativa o strutturale – di tali misure; dall'altra parte, la sempre più cogente influenza dell'ordinamento europeo in materia fiscale che, in tema di misure tributarie riservate alle cooperative italiane, si è, da ultimo, manifestata con la sentenza della Corte di Giustizia dell'8 settembre 2011, relativa ai procedimenti riuniti da C-78/08 a C-80/08.

La ragione di questa continua incertezza normativa parrebbe derivare dalla sovrapposizione del piano giuridico con quello socio-politico, che ha condizionato, sin dalle origini, il fenomeno cooperativistico.

Sicché l'indagine sulla fiscalità cooperativa è opera molto complessa in quanto il diritto della cooperazione mostra storicamente lineamenti del tutto peculiari, che emergono con evidenza dall'approccio storico ed evoluzionistico del fenomeno. Tra questi, particolare rilievo è dato dall'interdipendenza funzionale e strutturale tra norme fiscali e disciplina civilistica; ciò in quanto la ricerca del «giusto» rapporto tra mutualità e lucratività, - demandata in un primo tempo alla legislazione fiscale, in un secondo a quella civilistica -, ha assunto un ruolo attivo nell'identificazione dell'identità e della funzione dell'impresa cooperativa sul mercato.

La volontà legislativa di contemperare le esigenze di potenziamento e di rafforzamento nel mercato della forma cooperativa e di preservarne l'essenza mutualistica, da una parte, è stata la ragione di un atteggiamento «agnostico» del legislatore quanto alla chiara definizione dello «scopo mutualistico»; dall'altra, in assenza di un adeguato sistema di vigilanza, ha rappresentato il *vulnus* del sistema, nel quale ha trovato linfa il fenomeno della c.d. «falsa cooperazione».

Nel senso di contrastare l'abusivismo cooperativo, ripristinando l'identità sociale della cooperativa, va inteso l'intervento del legislatore in sede di riforma societaria, dal quale è emersa, all'interno della concezione unitaria della cooperazione informata al

principio mutualistico, una dicotomia, rilevante sul piano degli effetti fiscali, tra cooperazione a mutualità prevalente, fiscalmente agevolata, e cooperazione a mutualità non prevalente o diversa, fiscalmente non agevolata.

La concreta individuazione delle «*disposizioni fiscali di carattere agevolativo*» - che per effetto dell'art. 223 *duodecies*, comma 6 delle disposizioni di attuazione del codice civile e transitorie, trovano applicazione «*soltanto alle cooperative a mutualità prevalente*» - impone la disamina del c.d. fenomeno dell'«*extrafiscalità*», con ciò intendendo l'orientamento della disciplina tributaria a fini economici e sociopolitici diversi dal mero riparto della spesa pubblica. E tale riflessione va condotta tanto in relazione ai principi dell'ordinamento interno, quanto in funzione dei principi dall'ordinamento europeo con particolare riguardo alla materia degli aiuti di Stato.

L'indagine impone di considerare non solo i principi che informano il sistema tributario e i vincoli - interni (o costituzionali) ed esterni (o europei) – che limitano la discrezionalità del legislatore, ma anche le tutele previste in favore del fenomeno cooperativistico.

Alla luce di siffatte premesse, è auspicabile una ricostruzione del sistema fiscale positivo, avuto riguardo alla disciplina speciale – tipica degli istituti propri della cooperazione - e settoriale nonché alla dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse.

Infine, seguendo un modello di indagine desumibile dalla teoria funzionalistica sulle agevolazioni fiscali, pare possibile formulare alcune riflessioni generali sulla legittimità interna e sulla compatibilità europea delle misure fiscali riservate alla cooperazione.

Il raggiungimento dei descritti obiettivi presuppone l'articolazione dell'indagine in quattro capitoli.

Il primo dedicato ai lineamenti del diritto cooperativo con particolare riguardo alla sua evoluzione, alla tutela costituzionale, alla nozione di scopo mutualistico, alla dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse, nonché alle forme di controllo amministrativo che dovrebbero garantire la genuinità del movimento.

Il secondo, riflettendo sui risultati raggiunti dalla dottrina quanto all'istituto dell'agevolazione fiscale e sull'approccio delle istituzioni europee alla questione degli aiuti di Stato in materia fiscale, intende fornire gli «strumenti metodologici» per affrontare la successiva analisi delle misure sottrattive riservate alle cooperative.

Il terzo capitolo si propone di descrivere dettagliatamente il regime fiscale riservato alle cooperative, con particolare riguardo alle disposizioni speciali e settoriali; le prime rappresentative di istituti tipici della cooperazione quali, ad esempio, i ristorni o i prestiti sociali; le seconde riferite a particolari settori nel quale operano le cooperative quali, ad esempio, l'agricoltura o la cooperazione sociale. In tale contesto si darà una «prima valutazione» sulle recenti modifiche introdotte dal legislatore.

Il capitolo conclusivo si occupa di esaminare, secondo un modello desunto dalla teoria funzionalistica, la natura delle misure sottrattive riservate alla cooperazione, cercando di conciliare la prospettiva nazionale in tema di legittimità costituzionale con quella europea in tema di compatibilità con il mercato comune.

CAPITOLO I

LINEAMENTI NORMATIVI DELLE COOPERATIVE.

SOMMARIO: 1. Origine ed evoluzione del movimento cooperativistico. - 2. Premesse generali allo studio della legislazione cooperativistica. - 3. L'evoluzione della legislazione cooperativistica. - 4. La rilevanza costituzionale della cooperazione. - 5. Lo scopo mutualistico quale elemento definitorio della società cooperativa. - 6. Le cooperative a mutualità prevalente. - 6.1. La condizione di prevalenza degli scambi mutualistici: l'agire con i soci. - 6.2. La compressione del lucro soggettivo nelle clausole statutarie. - 6.3. La perdita e il recupero della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente. - 7. La mutualità, l'«abuso» della forma giuridica e la vigilanza nelle società cooperative. - 7.1. La vigilanza nelle società cooperative.

1. Origine ed evoluzione del movimento cooperativistico.

L'approccio storicistico alla materia della cooperazione rappresenta una costante della dottrina giuscommercialista in ragione del fatto che il movimento cooperativo ha assunto differenti configurazioni giuridiche con il variare dei diversi periodi economici e delle ideologie ad essi sottostanti¹. Anche la prospettiva del tributarista sul regime di *favor fiscalis* riservato alla cooperazione non può prescindere dalla comprensione del ruolo sociale assunto dalla stessa.

L'origine del movimento cooperativo viene convenzionalmente identificata nella costituzione, in Gran Bretagna (nel *Lancashire*) nel 1844, della «Società dei Probi Pionieri di *Rochdale*». Quell'evento fu espressione di un movimento culturale di

¹ Tutti i più autorevoli esponenti del diritto commerciale hanno individuato nella prospettiva storica il punto di partenza per la disamina giuridica. A titolo esemplificativo, cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della Cooperazione*, Bologna, 1997, p. 27 ss. il quale rinvia alla ricostruzione operata da G.J. HOLOYOAK, *Storia dei probi pionieri di Rochdale*, con prefazione e note di A. BASEVI, Roma, 1995.

Cfr. anche in proposito: R. ZANGHERI, G. GALASSO E V. CASTRONOVO, *Storia del movimento cooperativo in Italia. La lega nazionale delle Cooperative e Mutue (1886 - 1986)*, Torino, 1987; S. ZANINELLI (a cura di), *Mezzo secolo di ricerche sulla cooperazione bianca. Risultati e prospettive*, Verona, 1996; M. FORNASARI E V. ZAMAGNI, *Il movimento cooperativo in Italia. Un profilo storico-economico (1854-1992)*, Firenze, 1997; V. ZAMAGNI E E. FELICE, *Oltre il secolo. Le trasformazioni del sistema cooperativo Legacoop alla fine del secondo millennio*, Bologna, 2006; S. ZAMAGNI E V. ZAMAGNI, *La cooperazione*, Bologna, 2008; M.C. TATARANO, *La nuova impresa cooperativa*, in A. CICU – F. MESSINEO – L. MENGONI (diretto da), P. SCHLESINGER (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2011.

matrice solidaristica sorto per calmierare gli eccessi e le iniquità della rivoluzione industriale².

L'esigenza e il desiderio di alcune categorie sociali di emanciparsi dai vincoli dell'impresa capitalistica trovò un valido supporto nelle tesi filosofiche dell'epoca³. In quel contesto socioculturale venne costituita quella che fu considerata la prima cooperativa di consumo il cui «scopo e programma», recitava lo statuto, era «quello di adottare provvedimenti per assicurare il benessere materiale e migliorare le condizioni familiari e sociali dei suoi soci»⁴.

L'esperienza della «*The Rochdale Equitable Pioneers Society*» non rimase un *unicum* nel sistema economico europeo⁵; nello stesso periodo presero vita, infatti, altri modelli di cooperazione, basti ricordare l'esperienza francese della cooperazione di lavoro, quella tedesca della cooperazione di credito, quella danese della cooperazione agricola, o anche, qualche anno dopo, quella italiana della cooperazione sociale⁶.

Soffermandosi sull'esperienza del movimento cooperativo italiano, non si può non rilevare come, sin dalle origini, esso sia stato fortemente condizionato

² Già nella seconda metà del Settecento si ha notizia di cooperative casarie in Francia, di cooperative assicurative nel Regno Unito di Gran Bretagna e negli Stati Uniti (*i.e.* la *Philadelphia contributionship for the insurance of houses from loss by fire*, un'assicurazione contro gli incendi che esiste tuttora); poi nella prima metà dell'Ottocento le iniziative si svilupparono anche in altri paesi europei – specie nel settore agricolo, in quello dell'artigianato e della fabbrica –, e nacquero le cooperative di consumatori (la prima, nel Regno Unito nel 1828). Ma si trattava di tentativi che non ebbero grande successo: mancavano di esperienza organizzativa e, quindi, di un'efficace presenza sul mercato. Sui modelli più maturi, che saranno poi imitati in tutto il mondo e che si affermeranno intorno alla metà dell'Ottocento cfr. in proposito S. ZAMAGNI e V. ZAMAGNI, *La cooperazione*, cit., p. 26.

³ Tra i più noti studiosi che si rifanno alla corrente del «socialismo utopistico» di Moreau e Engels, vanno ricordati Charles Fourier (che teorizzava l'associazione dei lavoratori in *falansteri*, gruppi armoniosamente costituiti allo scopo di procurare a ciascun membro il benessere mediante il lavoro volontariamente e liberamente scelto), Claude-Henri de Rouvroy de Saint-Simon (che propugna la riunione degli strumenti di lavoro, delle terre e dei capitali in un «fondo sociale» a disposizione dei lavoratori riuniti in associazioni organizzate), Pierre-Joseph Proudhon (che propone un sistema fondato sul mutualismo in campo economico e sociale), Robert Owen (con i suoi «villaggi della cooperazione»), Charles Gide (con la sua «repubblica cooperativa»), Louis Blanc (con i suoi «ateliers sociaux»), Ferdinand Lassalle (con il suo «statalismo sociale»), ecc.. Cfr. in proposito F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009, p. 110 ss.

⁴ Cfr. G. J. HOLYOAKE, *La storia dei probi pionieri di Rochdale*, in *La Rivista della cooperazione*, Roma, 1955, p. 43.

⁵ Il successo di questo modello cooperativo (nel 1877 il numero delle cooperative di consumo inglesi era già di 1.661, con circa un milione di soci) – sostengono Stefano e Vera Zamagni (*La cooperazione*, cit., p. 26) è dovuto anche, o soprattutto, all'affermarsi del principio della «sovranità del consumatore» cui contribuirono gli economisti inglesi.

⁶ Sulla storia della cooperazione in Europa si vedano, oltre al già citato saggio di S. Zamagni e V. Zamagni (*La cooperazione*), anche M. DEGL'INNOCENTI (a cura di), *Il movimento cooperativo nella storia d'Europa*, Milano, 1988; M.G. MERIGGI, *Cooperazione e mutualismo. Esperienze di integrazione e conflitto sociale in Europa fra Ottocento e Novecento*, Milano, 2005.

dall'alternarsi di opposte ideologie, da quella liberal-mazziniana a quella socialista, a quella cattolica.

Il suo esordio, secondo gli studiosi, va collegato alla nascita, a Torino nel 1854, della prima cooperativa di consumo. Alcuni anni dopo si affermeranno altri «modelli»⁷ che riusciranno ad ottenere un primo riconoscimento giuridico (nella sezione VII del titolo IX del I libro nuovo Codice del Commercio del 1882). Contestualmente a quel riconoscimento sarà concessa la prima forma di *favor fiscalis*, costituita dall'esenzione delle tasse di registro e di bollo per la pubblicazione degli atti societari.

Nell'ultimo ventennio del XIX secolo il cooperativismo assunse in Italia una forte connotazione politica. L'originaria unità del movimento che, sotto la spinta dell'ideologia liberal-mazziniana, aveva portato alla costituzione, nel 1886, della Federazione fra le cooperative italiane (diventata, nel 1895, Lega Nazionale delle Cooperative Italiane), venne a mancare quando, in occasione del X congresso, tenutosi a Torino nel 1898, alcuni partecipanti, rivendicando l'indipendenza del movimento dalla politica, proposero di riformare l'art. 5 dello statuto con l'introduzione della seguente clausole: «*La Lega non si occupa né di politica né di religione. La cooperazione è un terreno neutro e [...] ogni società che aderisce alla Lega riconosce che la cooperazione non deve servire di strumento ad alcun partito*».

Il rifiuto della mozione ebbe il duplice effetto di espungere le cooperative di ispirazione non socialista che ancora facevano parte della Lega nazionale, e di dare al movimento una precisa connotazione politica.

Nello stesso periodo sorgevano le prime cooperative di ispirazione cattolica che s'informavano ai principi della dottrina sociale della Chiesa contenuti nell'enciclica *Rerum Novarum* (1891) di Leone XIII. Contribuì alla loro rapida espansione soprattutto nei settori creditizio e agricolo l'azione promossa dall'Unione Cattolica di Studi Sociali, fondata da G. Toniolo nel 1889 con l'obiettivo di favorire l'inserimento dei cattolici nella vita politica, sociale ed economica del Paese⁸.

⁷ Basti pensare alla prima cooperativa di produzione, creata ad Altare, nello Stato Sabauda, nel 1856 fra lavoratori dell'arte vetraria, o alla prima banca popolare istituita a Lodi nel 1864, su iniziativa della locale Società di mutuo soccorso, ecc.

⁸ All'impegno dei cattolici si deve la moltiplicazione delle casse rurali (che dalle 30 nel 1892 salirono a 779 nel 1897), la costituzione di banche cattoliche cittadine, lo sviluppo delle cooperative agricole (nel 1898 venne creata la prima Federazione delle unioni cattoliche cooperative agricole) e delle cantine sociali.

L'espansione economica dell'età prebellica e l'appoggio politico espresso dalla corrente giolittiana concorsero alla crescita del fenomeno cooperativo. In particolare, si svilupparono le cooperative di produzione e lavoro nella zona emiliana e lombarda che, capaci di consorziarsi, riuscirono ad accedere ad importanti appalti pubblici. Nello stesso periodo si fecero più numerose le banche popolari e le casse rurali, le prime diffuse abbastanza uniformemente sul territorio nazionale; le seconde, concentrate soprattutto nel settentrione⁹.

Il primo conflitto mondiale consentì alla cooperazione di mettere in rilievo il suo ruolo sociale, ma ne suggellò anche le divisioni interne. All'uopo va ricordata la funzione che le cooperative assunsero nel calmierare i fenomeni speculativi, nel sopperire alla mancanza della manodopera impegnata sul fronte e nel sostenere la produzione delle commesse belliche e delle forniture statali.

Nello stesso tempo, tuttavia, le diverse «anime» che la ispiravano provocarono una spaccatura tra la cooperazione di stampo socialista (c.d. «rossa») e quella di matrice cattolica (c.d. «bianca»). Così la Lega, di matrice socialista, diede origine, nel 1917, alle Federazioni nazionali, e il movimento cattolico alla Confederazione cooperativa italiana¹⁰. Non vanno infine dimenticate, accanto alle due correnti maggioritarie, alcune altre federazioni «indipendenti» che presero vita sempre nel primo dopoguerra¹¹.

Durante l'epoca fascista la cooperazione conobbe una fase negativa. Al crollo dei prezzi dei prodotti si affiancò una violenta campagna contro il movimento che fu all'origine di numerose aggressioni contro le sedi delle cooperative e contro i cooperatori¹². Alle aggressioni seguirono i tentativi delle autorità di acquisire il

Fra coloro che più contribuirono al successo del cooperativismo cattolico va ricordato Don Lorenzo Guetti il quale, in poco meno di un decennio, fece sorgere in Trentino più di 100 cooperative di consumo (le cosiddette «Famiglie cooperative») e 60 casse rurali.

⁹ Si veda in proposito il già citato saggio di S. ZAMAGNI e V. ZAMAGNI, *La cooperazione, cit.*, p. 78.

Degno di menzione è l'impegno profuso da Don Luigi Sturzo in materia di credito rurale nella regione Sicilia.

Nel 1913 L. Luzzatti (l'«apostolo del credito cooperativo»), con l'intento di diffondere la cultura cooperativa nel settore creditizio italiano, costituisce l'Istituto nazionale di credito per la cooperazione, al quale partecipano casse di risparmio, Banca d'Italia e Cassa nazionale di previdenza.

¹⁰ In occasione del primo congresso della CCI, tenutosi a Treviso nell'aprile del 1921, si registrò l'adesione di 7.565 società, di cui 5.200 cooperative di consumo, e 2.166 casse rurali.

¹¹ Cfr. S. ZAMAGNI e V. ZAMAGNI, *La cooperazione, cit.*, p. 81.

¹² Basti ricordare l'attacco alla cooperativa Act che «convinse» il consiglio di amministrazione a consegnarla nelle mani del prefetto, il quale la trasformò poi in ente morale presieduto da un suo funzionario.

controllo delle varie federazioni, tentativi che si concretizzarono nella creazione, nel 1926, di un unico ente di rappresentanza (Ente nazionale fascista della cooperazione)¹³.

Nel secondo dopoguerra le diverse anime del movimento portarono nuovamente alla scissione: nel maggio del 1945 le cooperative di matrice cattolica costituirono la Cci (Confederazione cooperative italiane, divenuta Confcooperative nel 1967); e nel settembre dello stesso anno le cooperative rosse (ri)costituirono la Lega nazionale cooperative e mutue (divenuta Legacoop nel 1996)¹⁴. La divisione del movimento non impedì, in ogni caso, il riconoscimento della cooperazione nella Carta costituzionale, né l'introduzione di nuove disposizioni agevolative a sostegno del cooperativismo.

Il periodo della cosiddetta «prima repubblica» segnò un'ulteriore espansione del movimento cooperativo, in particolare nel settore della cooperazione sociale. Nel 1965 il cattolico G. Filippini istituì la prima Cooperativa di assistenza e solidarietà sociale, un modello di cooperazione tendente alla soddisfazione dei bisogni di formazione, educazione, assistenza, e all'inserimento nel mondo del lavoro di soggetti «svantaggiati». Il riconoscimento giuridico arriverà con la l. 8 novembre 1991, n. 381 e farà di quella cooperativa un modello della *social enterprise* a livello europeo.

In tempi più recenti la cooperazione ha conosciuto, da un lato, un significativo incremento con importanti ricadute occupazionali e una consistente crescita dimensionale delle singole strutture¹⁵; dall'altro, un impulso verso il recupero dell'identità mutualistica, compromessa da un periodo di «deriva lucrativa»; infine, ha visto rafforzarsi i tentativi di riunificazione¹⁶.

¹³ L'Istituto nazionale di credito per la cooperazione – per citare un esempio - venne acquisito dal governo, riformato con un decreto nel 1923, successivamente trasformato in istituto di sostegno alle opere del regime fascista con il nome di Banca nazionale del lavoro e della cooperazione (1927); dal 1929 solo Banca Nazionale del Lavoro (Bnl).

¹⁴ La Lega nazionale delle cooperative conobbe nuove scissioni alcuni anni dopo: nel 1952, ad opera di un gruppo di ispirazione repubblicana e socialdemocratica, venne fondata l'Associazione generale delle cooperative italiane (Agci), e nel 1975, l'Unione nazionale cooperative italiane.

¹⁵ Si veda, in proposito, il già citato saggio di S. ZAMAGNI e V. ZAMAGNI (*La cooperazione, cit.*, p. 84 e p. 85) e l'intervento del presidente di Confcooperative Luigi Marino alla XXXVII Assemblea Nazionale di Confcooperative consultabile su fisconline.it, 7 giugno 2011.

¹⁶ Il 27 gennaio 2011 venne istituita l'Alleanza delle cooperative italiane che costituisce il coordinamento stabile delle tre centrali a livello nazionale Confcooperative (c.d. cooperative cattoliche), Legacoop (c.d. cooperative rosse) e Agci (c.d. cooperative laiche liberaldemocratiche).

L'alleanza nasce come forma di rappresentanza congiunta ma con l'obiettivo di trasformarsi in Federazione e successivamente diventare unità. Sul punto v. C. GENISIO, *Le coop sostengono l'«Alleanza»*, in *Il sole 24 ore*, 26 gennaio 2011, N. PICCHIO, *Le cooperative fanno sistema*, in *Il sole 24 ore*, 28 gennaio 2011; A. PETRINI, *La grande alleanza tra coop è un sistema da 61 miliardi*, in *Il sole 24 ore*, 02 marzo 2011.

2. Premesse generali allo studio della legislazione cooperativistica.

Le difficoltà interpretative che condizionano lo studio e l'applicazione delle regole fiscali riservate alle società cooperative discendono dalle peculiarità che, sin dall'origine, hanno connotato il diritto della cooperazione¹⁷. Una loro «anticipata» enucleazione intende facilitare la «successiva» disamina degli interventi legislativi.

La prima tipicità è rappresentata dall'interdipendenza funzionale e strutturale tra le norme fiscali e la disciplina civilistica¹⁸. L'interrelazione tra diritto tributario e diritto civile – diretta conseguenza del principio fondamentale dell'unità dell'ordinamento giuridico¹⁹ - nella normazione delle cooperative ha assunto, sin dalle origini, una configurazione del tutto anomala, tanto che, se il primo riconoscimento giuridico della forma cooperativistica è avvenuto per il tramite di una legge tributaria²⁰, con la riforma del diritto societario (del 2003) si è stabilito che «*le disposizioni fiscali di carattere*

Sul punto si vedano anche i recenti accordi, quello del 10 marzo 2011 in materia fiscale, quello del 23 marzo 2011 per la promozione e la valorizzazione delle reti d'impresa, tra Agci, Confcooperative e Legacoop.

Per una visione più ampia cfr. E. RISSO, *Navigare nell'Italia del XXI secolo - Le sfide e il nuovo ruolo delle cooperative di Legacoop*, 2010, pubblicato su <http://www.legacoop.it>.

¹⁷ Cfr. in proposito: F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 157.

¹⁸ Scrive G. Graziano, in *Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, 2007, p. 99, pubblicata online sul sito <http://eprints.luiss.it/>: «Nel 1980, intervenendo ad un convegno sull'incidenza dell'imposizione fiscale sulla struttura dell'impresa, il Professor Piero Verrucoli introduceva le sue riflessioni sul tema del condizionamento della legislazione tributaria sulla formazione e lo sviluppo del settore cooperativo, osservando come le agevolazioni tributarie in favore delle cooperative siano sorte contestualmente alla previsione di tale tipo sociale nel nostro ordinamento, accompagnandone puntualmente ogni evoluzione legislativa. Ricordava, in proposito, l'illustre Autore che le prime agevolazioni di tal genere si riscontrano nel codice di commercio del 1882, ossia nel primo testo di legge che ha recepito l'istituto, o «strumento», cooperativo. In realtà, l'ente cooperativo, prima ancora di ricevere una propria collocazione giuridica nell'ambito civilistico, è stato oggetto di una disciplina di favore da parte del legislatore tributario, particolarmente sensibile verso la incentivazione di forme di aggregazione dei ceti meno abbienti dediti all'esercizio di attività produttive. Risalgono, infatti, al 1868 (legge n. 4480) ed al 1874 (art. 148, legge n. 2076) le prime disposizioni agevolative in materia di imposte indirette, mentre il codice di commercio del 1882, nel dedicare le prime scarse norme alla cooperativa, recepiva nell'art. 228 tale trattamento di favore statuendo l'esenzione degli atti costitutivi delle società cooperative e degli atti di recesso e di ammissione dei soci dalle tasse di registro e di bollo».

¹⁹ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Padova, 2010, p. 7.

²⁰ Il riferimento è all'art. 52 del r.d. 25 novembre 1866, n. 3351 di approvazione del regolamento per la esecuzione della legge 3 luglio 1864, n. 1864 e del r.d. 28 giugno 1866, n. 3018 sulla tassa governativa e sul dazio comunale di consumo. In particolare, la norma prevedeva l'esenzione dal dazio comunale sulle vendite al minuto fatte da società «che, per scopi di beneficenza o di mutuo soccorso, li provvedono a distribuire a coloro che vi sono addetti»; disponeva, inoltre, la perdita del beneficio fiscale nel caso in cui tali società avessero posto in essere atti di minuta vendita a favore anche di non associati.

agevolativo previste dalle leggi speciali» si devono applicare «*soltanto alle cooperative a mutualità prevalente»* (art. 223-duodecies, c. 6, disp. att. cod. civ.)²¹.

Un'altra peculiarità è rappresentata dall'articolazione e dalla complessità delle fonti che regolano il diritto della cooperazione²².

Il processo di tipizzazione della forma cooperativa si è articolato in numerosi interventi legislativi di fonte statale, regionale ed europea²³; a carattere generale o a carattere speciale o di settore; con rilievo civilistico, fiscale, amministrativo. Questi, sovrapponendosi nel tempo, hanno certamente contribuito a delineare il profilo dell'impresa cooperativa, ma hanno altresì reso assai complessa l'attività degli interpreti. In particolare, l'esistenza di un elevato numero di leggi speciali sembra essere più l'esito di delicati compromessi tra le parti sociali e politiche coinvolte piuttosto che il risultato di un disegno legislativo organico.

Un'ulteriore peculiarità è rappresentata dal ruolo svolto dal legislatore nel «plasmare» l'identità dell'impresa cooperativa e ai «compiti» che ad essa ha assegnato.

²¹ Il novellato codice civile si occupa di profili fiscali – con buona pace dell'art. 2, comma 2, della l. 27 luglio 2000, n. 212 secondo cui «*le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima*» - anche nell'art. 111-decies ove fa riferimento alla «*decadenza dei benefici fiscali*».

Cfr. in proposito M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, Profili civilistici contabili comunitari*, Torino, 2011, p. 7 ss. L'autore evidenzia come tale rapporto non sia frutto di mera casualità, in quanto il modello imprenditoriale sotteso all'idea di cooperativa si prestava, sin dalle origini, ad essere utilizzato (dal legislatore) quale mezzo per relazzone altri interessi pubblici che sono a fondamento del nostro ordinamento, e in quanto tali meritevoli di tutela o promozione da parte dello Stato. Di tal ché la «polifunzionalità» della cooperativa ha legittimato il principio dell' «assistenza dello stato» - esercitato per mezzo del circuito tributario, relegando il principio dell' «auto aiuto» a valore cooperativo.

²² Sul punto va ricordato l'art. 2520 cod. civ. secondo cui «*Le cooperative regolate dalle leggi speciali sono soggette alle disposizioni del presente titolo, in quanto compatibili*». Secondo G. PETRELLI (*Cooperative e legislazione speciale*, in Consiglio nazionale del notariato, Studi e materiali, Studio n. 5379/I, p. 2) tale disposizione, «unitamente a quella contenuta nell'art. 2519 cod. civ., sembra, pertanto, porre una precisa gerarchia delle fonti: le cooperative dovrebbero essere regolate innanzitutto dalle leggi speciali ad esse dedicate, quindi dalle norme del Titolo VI del libro V del codice civile, in quanto compatibili; e, con un ulteriore limite di compatibilità, dalle norme sulle società per azioni o sulle società a responsabilità limitata, a seconda delle relative caratteristiche dimensionali. Le norme codicistiche assumerebbero, quindi, la funzione di disciplina residuale della materia». Si vedano inoltre G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, Torino, 2010, p. 17 e M. CAMPOBASSO (a cura di), *Diritto delle società*, in G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, Milano, 2009, p. 587; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 2 e p. 7.

Infine, sotto il profilo strettamente tributario, è d'obbligo ricordare l'innumerabile mole di prassi amministrativa (circolari, pareri, risoluzioni, interpellazioni) che, con l'intento di colmare le lacune legislative, ha modificato *de facto* le discipline esistenti.

²³ Sul punto si rinvia al capitolo II nel paragrafo dedicato al modello cooperativo europeo e al capitolo conclusivo, ove s'intende evidenziare come il modello della società cooperativa europea (previsto dal regolamento comunitario n. 1435/2003), di fatto, possa rappresentare il paradigma per giustificare un regime di *favor* fiscale senza incorrere nei divieti dell'ordinamento dell'Unione europea.

Il tema, proprio della fenomenologia giuridica, è stato sollevato da autorevole dottrina che ha evidenziato come la legislazione (civilistica e fiscale) possa aver assunto un ruolo attivo nel «caratterizzare» la cooperativa e nel «condizionarne» il ruolo sul mercato²⁴.

Lo snodo della questione, come si avrà modo di approfondire, è rappresentato dalle regole sul «giusto» rapporto tra mutualità e lucratività, e dalla necessità di contemperare le esigenze di potenziamento e di rafforzamento sul mercato della struttura cooperativa senza snaturarne l'essenza mutualistica²⁵. Invero, gli elementi fondanti il modello cooperativistico, rappresentati dal principio della democraticità nella gestione, dai limiti al possesso azionario, dalla compressione del lucro soggettivo e dalla vocazione solidaristica, hanno gradualmente lasciato spazio all'introduzione d'istituti giuridici tesi, da un lato, a consentire il reperimento di maggiori risorse finanziarie (soci sovventori, soci finanziatori), dall'altro, a garantire una maggior flessibilità gestionale ed organizzativa²⁶. In questa «evoluzione» normativa rimane

²⁴ Cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 31 e p. 32. Il dibattito odierno sulla crisi identitaria della cooperazione è, sostiene lo studioso, «pesantemente influenzato da alcuni fatti sopravvenuti di grande importanza, tra i quali: l'affievolirsi dell'incidenza delle ideologie sul modo di essere e sulla funzione dell'impresa cooperativa nel mercato, che costituiva da sempre il tema di elezione della migliore dottrina, anche giuridica; [...] i corposi mutamenti legislativi intervenuti soprattutto dal 1970 ad oggi - in particolare le leggi dell'83 e del '92 - , che, nell'intento di «ricapitalizzare» le cooperative, hanno profondamente ridimensionato alcuni importanti principi cooperativi; l'emersione improvvisa e qualche volta corposa di alcuni settori merceologici, non appartenenti alla tradizione del movimento, che ha imposto la revisione di collaudati meccanismi qualificatori».

²⁵ Osserva F. Pepe nel già citato saggio su *La fiscalità delle cooperative* (in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 158) - richiamandosi allo scritto di M. Pantaleoni, *Esame critico dei principi teorici della cooperazione* (in *Giornale degli economisti*, 1898, p. 14 ss. - che «all'origine del suddetto «agnosticismo» sembra esservi altresì - ieri come oggi - un limite *naturale* (strutturale) della legislazione cooperativa, sottoprodotto del «paradosso genetico» che caratterizza tali imprese. Le cooperative, pur avendo infatti l'ambizione di «superare» o «correggere» le logiche del mercato, sono *costrette ad operare all'interno di esso* ed a rispettarne le leggi fondamentali. Il che significa porsi in competizione con le imprese capitalistiche, dotate di un'organizzazione e di una struttura più efficienti. Conseguenza di ciò è la *non realizzabilità pratica di un modello «puro» di cooperativa*: la necessità per tali imprese di orientare, cioè, la propria gestione non solo verso i *soci* (mutualità), ma anche ed eventualmente verso *terzi* e quindi di svolgere, almeno in qualche misura, attività «lucrativa» in senso proprio. In seno all'impresa cooperativa non può non esservi, dunque, una «doppia anima», «mutualistica» e «lucrativa»».

²⁶ La stessa riforma societaria del 2003 ha introdotto nuove forme di tutela delle esigenze imprenditoriali della cooperativa, tra cui la possibilità di adottare, alternativamente, i moduli organizzativi e gestionali della s.p.a. e della «nuova» s.r.l. (art. 2519 cod. civ.), la possibilità di acquisire capitale di debito attraverso l'emissione di strumenti finanziari «atipici» (art. 2526 cod. civ.) e di costituirsi in gruppo c.d. «cooperativo paritetico» (art. 2545-*septies* cod. civ.). Quest'ultimo modello, derivato dall'esperienza legislativa spagnola, è un contratto con cui più cooperative possono regolare la direzione e il coordinamento degli enti partecipanti (per una più esaustiva descrizione si rinvia a R. GENCO, *Gruppi cooperativi e gruppo cooperativo paritetico*, in *Giur. Comm.*, 2005, I, p. 508).

costante l'«agnosticismo» del legislatore relativamente ad alcuni aspetti centrali della cooperazione, quali la nozione di «scopo mutualistico» ad esempio²⁷.

Infine, non si può non dare conto del problema della cosiddetta «falsa cooperazione», fenomeno con cui si dissimula, sotto la forma costituzionalmente tutelata della cooperativa, il preminente intento lucrativo²⁸. L'abusivismo cooperativo si inserisce nei vuoti di un sistema legislativo, nel quale la disciplina fiscale si confonde con quella civilistica e viceversa, nel quale mancano istituti giuridici idonei a garantire un'effettiva gestione mutualistica, e nel quale il sistema di vigilanza amministrativa è apparso inadeguato ad affrontare la «deriva lucrativa»²⁹.

Per questo il legislatore, con l'intento di porre rimedio alle conseguenze della «falsa cooperazione» e di recuperare la funzione sociale della cooperativa, ha posto mano, in tempi relativamente recenti, alla legislazione riguardante il mondo cooperativo.

²⁷ Il termine «agnosticismo», utilizzato da G. Bonfante (*Delle imprese cooperative. Art. 2511-2545*, in V. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), *Comm. cod. civ.*, 1999, p. 56) è richiamato da F. Pepe in *La fiscalità delle cooperative, Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009, p. 164. Lo stesso studioso spiega nel medesimo saggio che prima della riforma Vietti era in corso un «processo di graduale, ma sostanziale, «svuotamento» della nozione legislativa di «scopo mutualistico», sia sul piano teorico-concettuale che su quello pratico-operativo. Sul piano teorico-concettuale, oltre a coloro che dubitavano della rilevanza dello «scopo mutualistico» nella definizione tipologica della cooperativa, anche chi ne affermava l'essenzialità causale di fatto finì presto per ricondurvi finalità difficilmente distinguibili dal «lucro» in senso stretto: si pensi alla mutualità c.d. «esterna» ed alla mutualità c.d. «consortile» (quest'ultima poi consacrata a livello legislativo). In altri termini, tra gli studiosi e gli operatori si diffuse un'interpretazione del concetto di «scopo mutualistico» talmente ampia da abbracciare forme di gestione dell'impresa facilmente sovrapponibili allo «scopo di lucro» di cui all'art. 2247 c.c.

Sul piano pratico-operativo, poi, la mancanza di un obbligo giuridico di distinzione contabile tra attività con soci (mutualistica) ed attività con terzi (lucrativa) rese del tutto inefficaci i vari strumenti predisposti dalla legge per arginare «a valle» eventuali «derive lucrative»: vigilanza amministrativa, controllo giurisdizionale, «indici di mutualità» fiscalmente rilevanti. La mancata previsione di gestioni contabili separate, impedendo l'individuazione dell'effettiva origine delle somme (formalmente) erogate come «ristorni», consentiva – di fatto – l'occulta distribuzione di dividendi sotto le mentite spoglie di questi ultimi, pur nel formale rispetto del previgente art. 26 legge Basevi e dei limiti di lucratività fissati dall'art. 2518, 2° comma n. 9) c.c.. A ciò si aggiunga il concreto fallimento delle (allora esistenti) forme di vigilanza amministrativa» (p. 69).

²⁸ Cfr. S.M. MESSINA, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*, Ciriec – España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010, 69, p. 119.

²⁹ Ricorda, a questo proposito, la Corte di Cassazione, con ord. n. 3030 dell'8 febbraio 2008, che «l'inadeguatezza di tale sistema di controllo è dimostrata dal fatto che le imprese in forma cooperativa operano, assumendo spesso rilevanti dimensioni, in tutti i settori, ivi compreso quello bancario e finanziario, senza alcun perseguimento di fini esulanti da quello del massimo profitto e della conquista di vaste aree di mercato».

Un primo risultato è stato quello di far emergere la dicotomia, rilevante sul piano degli effetti fiscali, tra cooperazione a mutualità prevalente, fiscalmente agevolata, e cooperazione a mutualità non prevalente o diversa, fiscalmente non agevolata³⁰.

3. L'evoluzione della legislazione cooperativistica.

Il primo, seppur parziale, riconoscimento giuridico della cooperazione risale alla legge fiscale dell'11 agosto 1870 n. 5784, e costituisce una presa d'atto dell'interdipendenza tra la disciplina civilistica e quella fiscale³¹.

L'elevazione «a sistema» della forma cooperativa fu sancito, nel 1882, con l'introduzione degli artt. da 219 a 228 nel Codice del Commercio. In quel contesto il legislatore assimilò la società cooperativa a quella anonima, distinguendola da quest'ultima in funzione della *governance*, e stabilendo dei precisi vincoli concernenti il trasferimento e il possesso di azioni da parte dei soci³². La «tipizzazione» del modello cooperativo nel Codice del Commercio fu criticata da autorevoli esponenti secondo cui le cooperative non erano «di loro essenza dirette all'esercizio del commercio»³³.

Quelle contestazioni possono considerarsi le origini del tema, tutt'oggi apertissimo, del rapporto tra scopo mutualistico e fine lucrativo³⁴. Parimenti, l'esenzione dalle tasse di registro e dalle imposte di bollo sulla pubblicazione degli atti societari non può che essere considerata come un'anticipazione delle agevolazioni concesse oggi alla cooperazione per mezzo della leva fiscale.

Al periodo compreso tra il 1882 e l'età giolittiana risalgono due provvedimenti di rilievo: la l. n. 6216 del 1889 con la quale si consentì alle associazioni cooperative di

³⁰ Cfr. in proposito G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 2. Ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

³¹ Cfr. G. BONFANTE, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, cit., p. 16.

³² Cfr. P. VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958.

³³ Per una prima informazione sull'opposizione all'introduzione nel Codice del Commercio di una specifica disciplina concernente il cooperativismo, si vedano i lavori della commissione del 1873 e le memorie dei ministri Minghetti e Castagnola, che sostenevano la natura non commerciale del fenomeno cooperativo. Cfr. in proposito il già citato saggio di V. Buonocore, *Il diritto della cooperazione*, cit., p. 35. L'autore riprende A. MARGHERI, *I motivi del nuovo codice di commercio italiano*, II, Napoli, 1885, p. 374, e L. RODINO, *Memoria e progetto di legge sulle modificazioni da introdursi nel Codice di Commercio circa le cooperative*, Roma, 1892, p. 15 ss.

³⁴ Va precisato tuttavia che il tema ha assunto una diversa configurazione. Invero l'accostamento tra scopo mutualistico e fine lucrativo, e non tra il primo e attività commerciale discende dalla distinzione, sovente dimenticata, tra lucratività e commercialità. Quest'ultima è giuridicamente un connotato dell'attività e solo di riflesso dell'impresa; la lucratività invece, pur costituendo lo scopo economico, attiene al tipo di gestione che l'imprenditore imprime alla sua attività.

produzione e lavoro, legalmente costituite fra operai, di stipulare, «a licitazione e a trattative private», contratti per appalti di lavori pubblici, e il r.d. 230 del 1890 che istituì il registro prefettizio delle cooperative aspiranti agli stessi appalti, previa valutazione, da parte del prefetto, dell'esistenza dei requisiti previsti dalla legge. Quei provvedimenti furono sintomatici della volontà di favorire la crescita del movimento e della necessità di introdurre degli strumenti di vigilanza sulla «genuinità» delle cooperative ammesse agli appalti pubblici. Altro antesignano dell'attuale «questione» cooperativistica.

Il legislatore dell'età giolittiana introdusse anche, con la l. n. 422 del 1909 e il r.d. n. 278 del 1911, una prima distinzione fra ristorni e utili, ed inserì alcuni elementi che rappresentano, tuttora, caratteristiche della forma cooperativa quali, ad esempio, il principio della porta aperta e l'indicazione del numero minimo dei soci.

I provvedimenti dell'epoca fascista, diversamente, risentirono della preoccupazione per la rilevanza «che lo sviluppo spontaneo e la pratica della cooperazione potevano avere per il sorgere e lo svilupparsi di una coscienza e di una maturità democratiche invise al potere politico del tempo»³⁵.

Così, con il r.d. 30.12.1923, n. 3269, si decise di subordinare il riconoscimento di agevolazioni fiscali a precisi requisiti di mutualità, quali, ad esempio, il divieto di distribuire utili in misura superiore al tasso degli interessi legali; il divieto di ripartire le riserve tra i soci *durante societate*; o, ancora, l'obbligo di devolvere il patrimonio sociale residuo all'esito della liquidazione. Con il r.d.l. 30.12.1926, n. 2288 e il r.d.l. 11.12.1930, n. 1882, vennero disciplinate la vigilanza governativa, la gestione commissariale nonché lo scioglimento coattivo delle società cooperative.

Il codice civile del 1942 rappresentò un tentativo di riordino della disciplina generale dell'istituto. Con le disposizioni contenute nel titolo VI del libro V (artt. dal 2511 al 2544), le società cooperative vennero, per la prima volta, distinte sotto il profilo funzionale dalle altre imprese in forza del loro scopo mutualistico³⁶.

La sistematizzazione legislativa risultò tuttavia incompleta giacché l'enunciazione dell'agire mutualistico della cooperazione non trovò riscontro in una

³⁵ Cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 49.

³⁶ M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 4. L'autore osserva come il legislatore dell'epoca avesse le «idee chiare» sulla rilevanza economica delle cooperative cui voleva attribuire una precisa rilevanza giuridica.

definizione (legale) precisa di mutualità, né nella previsione d'istituti giuridici volti a concretizzarla.

L'«agnosticismo» normativo sulla nozione e sulle concrete modalità di realizzazione della mutualità è stato, come già si è anticipato, una costante degli interventi dei diversi legislatori³⁷.

L'impossibilità - se non a discapito di una «sopravvivenza» nel mercato - di realizzare un modello di cooperazione «pura», nel quale la gestione fosse orientata unicamente con e nei confronti dei soci, spiega le difficoltà nel «regolamentare» il grado di lucratività della cooperazione, inteso come gestione orientata al mercato e a terzi non cooperatori³⁸. In altri termini, la ricerca di una definizione legislativa del giusto rapporto tra l'«essenza mutualistica» e la «necessità lucrativa», impone al legislatore di definire, arbitrariamente ed in via aprioristica, un confine preciso di lucratività, con il duplice rischio di espungere dalla cooperazione (in particolare da quella «agevolata») realtà che, seppur mutualistiche, valicano la soglia imposta; e di ridurre la capacità del movimento cooperativo di competere sul mercato, con l'effetto di comprimere la funzione sociale del movimento stesso³⁹.

Alla normazione codicistica del 1942 seguì il riconoscimento (e la legittimazione) costituzionale del movimento. Secondo l'art. 45, approvato dall'Assemblea Costituente il 22 dicembre 1947, «*La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata.*

³⁷ Scrive F. Pepe ne *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico* (Milano, 2009) che ad indurre il legislatore a non definire, nella riforma del '42, il concetto di scopo mutualistico sono state «la volontà politica [...] di contrastare «obliquamente» il fenomeno cooperativo, dettandone una disciplina silente sull'agire mutualistico nella speranza di indurne l'appiattimento sul modulo d'impresa capitalistico; l'esigenza di non tagliar fuori dal settore una miriade di cooperative operanti nella prassi, sebbene in larga parte allontanatesi dall'originaria «gestione di servizio»; la caduta del governo fascista, il cui intento – rimasto inattuato – era integrare la scarna legislazione codicistica con norme specifiche, distinte per tipologia di cooperativa» (p. 165).

³⁸ Cfr. in proposito: R. PALADINI - A. SANTORO, *Il ruolo economico delle riserve indivisibili*, in V. UCKMAR - F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005, p. 155.

Il rischio di non introdurre una gestione orientata al mercato avrebbe condannato il settore cooperativo a soccombere o, quanto meno, ad essere relegato entro insignificanti nicchie di mercato. Cfr. anche B. JOSSA, *Cooperativismo e teoria economica*, in V. BUONOCORE - B. JOSSA (a cura di), *Organizzazioni economiche non capitalistiche*, Bologna, 2003, p. 25 ss.

³⁹ F. Pepe descrivendo nel suo già menzionato saggio su *La fiscalità delle cooperative*, le due alternative, della definizione legislativa aprioristica o della verifica casistica *ex post*, afferma che «o si assume un atteggiamento «agnostico» oppure si fissa una soglia massima (percentuale) di operazioni lucrative a partire dalla quale si decide *iura et de iure* lo «snaturamento» della cooperativa» (p. 166).

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»⁴⁰ (cfr. infra).

Il riferimento legislativo che, in attuazione del dettato costituzionale, si occupò di promuovere e favorire l'incremento del modello cooperativistico, fu il d.lgs. C.p.S. del 14 dicembre 1947, n. 1577⁴¹. Successivamente a quell'intervento la disciplina delle cooperative è risultata fortemente polverizzata; per chiarezza espositiva l'articolato normativo può essere ricondotto ai seguenti quattro «blocchi».

Il primo è costituito dal già ricordato Capo I (Delle imprese cooperative), Titolo VI, Libro V del codice civile; dal succitato d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, successivamente modificato dalle leggi 18 maggio 1949 - n. 285 -; 2 aprile 1951 - n. 302 (c.d. legge Basevi) -; 17 febbraio 1971 - n. 127 -; 12 aprile 1973 - n. 256 -; dal d.m. 18 giugno 1979; dalle leggi 17 luglio 1975 - n. 400 -; 19 marzo 1983 - n. 72 -; e 31 gennaio 1992 - n. 59 -.

Volendo limitarsi ad alcune considerazioni su questo «primo blocco normativo» va ricordato che la legge Basevi, pensata come «provvedimento tampone» per colmare le lacune del codice del '42⁴², ha rappresentato «l'asse portante della legislazione cooperativa»⁴³. Con quella norma (di completamento) sono stati regolamentati il numero minimo dei soci, i requisiti soggettivi degli stessi (art. 23), i limiti nel possesso di quote azionarie (art. 24) nonché i vincoli concernenti la possibilità di consorzarsi con cooperative di altra natura. Di particolare rilievo l'art. 26 (sui requisiti mutualistici) che, introducendo precise clausole statutarie (volte a contenere il lucro soggettivo) per coloro che intendevano fruire dei benefici fiscali, vietava la «*distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; [...] la distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale*»⁴⁴; e imponeva la «*devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio [...] sociale a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico*».

⁴⁰ L'enunciato costituzionale, scrive G. Bonfante nella già citata *La nuova società cooperativa*, «ha un indubbio e fondamentale valore politico di pieno riconoscimento e legittimazione della cooperazione nel nostro Paese, ma ha un modesto peso sul terreno giuridico se è pur vero che esso, pur prevedendo la possibilità di elargire alle cooperative agevolazioni, non ha messo al riparo l'istituto dall'accusa, sollevata anche a livello comunitario, di indebiti aiuti distorsivi della concorrenza» (p. 18).

⁴¹ Cfr. V. Buonocore, *Diritto della cooperazione*, cit., p.48.

⁴² *Ibid.*, p. 97.

⁴³ G. BONFANTE, *La legislazione cooperativa*, cit., p. 161.

⁴⁴ Va rilevato inoltre che le agevolazioni tributarie erano altresì condizionate all'iscrizione nel registro prefettizio e/o in uno schedario generale della cooperazione istituito presso il Ministero del Lavoro e diviso per province.

La stessa legge Basevi ha disciplinato anche il processo di ricapitalizzazione delle imprese prevedendo l'introduzione di diversi strumenti di patrimonializzazione, quali l'indicazione del limite massimo di quote sottoscrivibile; l'istituzione della categoria dei soci sovventori e degli azionisti di partecipazione cooperativa, e, infine, la possibilità di imputare a capitale, con un regime fiscale di favore, gli utili di esercizio⁴⁵. Più marginale è risultato l'intervento della legge Basevi in materia di vigilanza amministrativa nonché in tema di «mutualità esterna» (cfr. *infra*), laddove il legislatore si è occupato di introdurre una norma sulla diffusione dei principi cooperativi e, soprattutto, l'obbligo di destinazione degli utili annuali ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione (nella misura del 3%)⁴⁶.

Il secondo «blocco» comprende le norme che regolano singoli aspetti o profili particolari della «materia cooperativa» contenuti in leggi con efficacia generale, tra i quali: il r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo e della liquidazione coatta amministrativa); il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie) - in particolare il titolo III (Agevolazioni per la cooperazione) -; la l. 9 dicembre 1977, n. 903 (Parità di trattamento fra uomini e donne in materia di lavoro); la l. 27 febbraio 1985, n. 49 (Provvedimenti per il credito alla cooperazione e misure urgenti a salvaguardia dei livelli di occupazione); e la l. 28 febbraio 1986, n. 44 (Misure straordinarie per la promozione e lo sviluppo della imprenditorialità giovanile nel Mezzogiorno).

Il terzo «blocco» comprende le norme contenute nelle leggi di settore, ossia quelle disposizioni riguardanti singoli rami merceologici di attività cooperativa⁴⁷.

L'ultimo «blocco» comprende, infine, le norme contenute nelle leggi regionali che, in attuazione del dettato costituzionale, attengono ai soli profili meramente strumentali e d'incentivazione.

⁴⁵ Secondo V. BUONOCORE (*Diritto della cooperazione, cit.*, p. 103) «l'esame di questo percorso legislativo, oltre a rimarcare la necessità di un collegamento causale tra società cooperativa e mutualità, dovrebbe indurre l'operatore a chiedersi se ormai non vi sia ragione di ipotizzare due diverse forme di cooperazione: una, ancora improntata alla mutualità nel senso della gestione di servizio, tesa a realizzare i bisogni degli associati; e l'altra, invece, tesa alla generica promozione degli interessi economici e addirittura imprenditoriali degli associati».

⁴⁶ Sull'idea di «scopo concretamente mutualistico» sotteso a tali disposizioni si rinvia a M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, cit.*, p. 6.

⁴⁷ Cfr. G. PETRELLI, *Cooperative e legislazione speciale*, in CNN, Studio n. 5379/I/2004 in www.notariato.it.

L'entrata in vigore del decreto legislativo 1 gennaio 2003, n. 6, attuativo della delega al Governo per la riforma del diritto societario contenuta nella legge 3 ottobre 2001, n. 366, pur innestandosi nel descritto articolato normativo, segna un profondo cambiamento nella disciplina civilistica e fiscale delle società cooperative⁴⁸.

Il nuovo testo, «recuperando» lo scopo mutualistico quale elemento costitutivo del modello cooperativistico ed elevando a sistema alcuni istituti giuridici precedentemente disciplinati, in via suppletiva, dalle leggi fiscali⁴⁹ - tra cui l'obbligo di indicare in atto costitutivo i criteri di ripartizione dei ristorni (art. 2521, comma 8 e art. 2545-*sexies* cod. civ.) e di regolare espressamente i rapporti mutualistici tra soci e società (art. 2521, ult. comma, cod. civ.) - , ha riaffermato la concezione unitaria della cooperazione (superando una paventata bipartizione tra cooperative «costituzionalmente riconosciute» e cooperative «diverse» indicata nell'art. 5 della l. 13 ottobre 2001, n. 366⁵⁰) e ha cercato di porre fine al fenomeno della «falsa cooperazione»⁵¹. Il risultato è

⁴⁸ Si segnalano qui alcuni altri contributi sulla riforma del diritto cooperativo che vanno ad aggiungere a quelli citati nelle pagine che precedono: AA.VV., *Il nuovo diritto societario*. G. COTTINO - G. BONFANTE - O. CAGNASSO - P. MONTALENTI (a cura di) *Commentario*, Bologna, 2004; A. BASSI, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano, 2004; G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, Bologna, 2010; G. BONFANTE, *Società cooperative*, in *Enc. dir.*, Annali II, tomo 2, Milano, 2008; V. BUONOCORE (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003; F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo*. Atti del convegno di Genova del 8 marzo 2002, Padova, 2002; G. MARASÀ (a cura di), *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Padova, 2004; G. PRESTI (a cura di), *Società cooperative*, in P. MARCHETTI - L. A. BIANCHI - F. GHEZZI - M. NOTARI (diretto da), *Commentario della riforma societaria*, Milano, 2006; M. SANDULLI - V. SANTORO (a cura di), *La riforma delle società. Società cooperative*, Torino, 2003; V. UCKMAR - F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.

⁴⁹ Scrive M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 7-13, *passim*): «la frammentazione e/o la dispersione della normativa sostanziale tra codice civile e leggi speciali hanno segnato di occasionalità, inadeguatezza ed ambiguità la disciplina cooperativa civilistica fino alla riforma societaria. Il dato più rilevante per il tributarista è che questa situazione ha permesso alla normativa fiscale di svolgere, per lungo tempo, un importante e decisivo ruolo di supplenza rispetto alla normativa civilistica. Tanto che, a fronte della mancanza di una definizione di mutualità e alla compiuta ricostruzione dell'istituto cooperativo, si è determinata una situazione inimmaginabile sul piano teorico: l'esistenza di due regimi di cooperative, uno sostanziale ed uno tributario, e solo la cooperativa che si assoggettava al più stringente regime stabilito dalle norme tributarie poste dalla Basevi ha potuto godere delle agevolazioni [...] La legge Basevi, al di là delle sue finalità di soluzione provvisoria e di collegamento codice civile – costituzione, ha fatto emergere nell'ordinamento un effetto indesiderato: il dualismo di forme tra le cooperative agevolate e non [...] La svolta decisiva del percorso finora delineato è che il diritto civile esce fuori dalle incertezze ed ambiguità e si (ri)appropria della sedes materiae ed, in particolare, dello scopo mutualistico».

⁵⁰ Cfr. in proposito U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, in P. ABBADESSA – G.P. PORTALE, *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, Torino, 2006. Nel descrivere l'evoluzione dalla legge delega al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, l'a. osserva che «cambia, dunque, nel decreto delegato la stessa «filosofia» della legge delega, malgrado la legge delega, pur attenuando quanto varato dalle commissioni parlamentari, continuasse a contrapporre in modo ben altrimenti significativo la disciplina delle cooperative costituzionalmente riconosciute a quella delle cooperative «diverse», in coerenza con l'interpretazione binaria dell'art. 45, comma 1, Cost. Al punto che

quello di una dicotomia, rilevante ai soli fini fiscali, tra «cooperative a mutualità prevalente» e «cooperative diverse»⁵²; solo le prime, ai sensi dell'art. 223-*duodecies*, comma 6, disp. att. cod. civ., sono destinatarie delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali (cfr. *infra*)⁵³.

4. La rilevanza costituzionale della cooperazione.

Il riconoscimento costituzionale della cooperazione, che trova principale (ma non unica) espressione nel citato articolo 45, fu l'esito di un percorso nel quale si

non è proprio facile, da un punto di vista tecnico-giuridico, giustificare il fatto che le due categorie di società cooperative, data la (pressoché) esclusiva rilevanza fiscale della loro distinzione, siano state introdotte e definite nel codice civile, e non invece nella legge fiscale. A prevalere nel decreto delegato è sostanzialmente l'interpretazione dell'art. 45, comma 1°, Cost. caldeggiata dalle Centrali Cooperative, e non solo perché assoggetta al loro controllo (e agli obblighi contributivi a favore dei fondi mutualistici) anche le cooperative «diverse» da quelle a mutualità prevalente ma perché applica a tutte le cooperative istituti che il legislatore delegante, a torto o a ragione poco importa, aveva ritenuto non compatibili con la mutualità propria delle cooperative costituzionalmente riconosciute: sì da sterilizzare, anche sul piano della disciplina, la distinzione tra cooperative costituzionalmente riconosciute e cooperative «diverse». Il che, se rende comprensibile l'apprezzamento positivo che le Centrali Cooperative, tutte le Centrali cooperative, finiscono, dopo la promulgazione del decreto delegato, con l'esprimere sulla riforma organica del 2003, non consente invece ... di affermare con sicurezza che il decreto delegato sia stato davvero rispettoso dei principi e dei criteri direttivi contenuti nella legge delega n. 366. In altre parole, sia immune da sospetti di incostituzionalità, per eccesso di delega» (p. 675 e p. 676).

⁵¹ Sulla unitarietà del fatto cooperativo che emerge dalla scelte legislative del 2003 v. G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 2 e M.C. TATARANO, *La nuova impresa cooperativa*, in A. CICU – F. MESSINEO – L. MENGONI (diretto da), P. SCHLESINGER (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2011. Quest'ultimo autore evidenzia come a favore dell'unitarietà del fenomeno cooperativo depongono: «a) la distinzione tra i due tipi dipende da un'espressa opzione statutaria e gestionale, le quali presuppongono l'esistenza di un modello unico di base; b) il secondo tipo di cooperativa è definito «diverso», ma, come è stato detto efficacemente «la percezione della diversità è una caratteristica degli ordinamenti moderni ed ha sempre, ad ogni livello, carattere inclusivo e non esclusivo»; c) la distinzione della legge delega rileva solo ai fini delle agevolazioni di carattere tributario e lascia alle cooperative diverse tutte le altre agevolazioni, le quali postulano il riconoscimento della loro appartenenza al fenomeno cooperativo e il carattere unitario della cooperazione; d) la disciplina della trasformazione delle sole cooperative diverse, previa devoluzione ai fondi mutualistici, dimostra che essa è una società mutualistica, che per diventare lucrativa deve adottare il procedimento previsto per tutte le società che vogliono cambiare indole» (p. 78).

⁵² Cfr. V. BUONOCORE, *La nuova disciplina della società cooperativa*, cit.; A. BASSI, *La unitarietà del fenomeno cooperativo dopo la riforma e la posizione dei soci*, cit.; G. BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, in *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, a cura di V. UCKMAR e F. GRAZIANO, cit.; G. MARASA, *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in G. MARASÀ (a cura di), *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, cit.; U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, in P. ABBADESSA – G.P. PORTALE, *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, 2006, Torino.

⁵³ Quanto all'ambito di applicazione della citata disposizione va anticipato fin da subito che essa non riguarda i benefici di natura non tributaria (e.g. finanziari e previdenziali) ovvero di carattere tributario ma non specificatamente destinati alle società cooperative (bensì a più ampie categorie di soggetti). Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 79.

consacrò la «funzione sociale di pubblico interesse» che, tra gli operatori economici, solo il modello cooperativistico avrebbe potuto compiutamente realizzare⁵⁴.

I padri della Costituzione si trovarono concordi nel dedicare, «dopo aver riconosciuto i diritti del lavoro individuale, [...] per la prima volta un'apposita norma per la disciplina del lavoro associato in forma di cooperazione»⁵⁵, e nell'impegnare il legislatore a favorire la diffusione di quella che essi consideravano «una fonte di socialità e uno strumento di soluzione di privilegi e di sopraffazioni economiche»⁵⁶.

Quell'unanime riconoscimento del valore della cooperazione incontrò non poche difficoltà quando si trattò di tradurlo in una definizione normativa univoca⁵⁷. Lo testimonia la dichiarazione con cui i Costituenti, nella seduta del 14 maggio del 1947, ribadirono che l'obiettivo non era tanto quello di inserire nel testo costituzionale una definizione dell'impresa cooperativa, quanto quello di stabilirne i caratteri, gli scopi e le finalità.

L'obiettivo fu raggiunto, da una parte, con l'indicazione delle due caratteristiche qualificanti della cooperazione - alle quali vincolare/collegare le agevolazioni (credizio, finanziarie, previdenziali, ecc.)⁵⁸ - , ossia la «mutualità» e l'assenza di «*fini di speculazione privata*»; dall'altra, con l'introduzione di due compiti di spettanza del legislatore ordinario, ovvero il riconoscimento e la promozione della funzione sociale e la vigilanza sulla genuinità del movimento.

Quanto ai tratti qualificanti la cooperazione va osservato come la prima caratteristica (c.d. «requisito positivo») – *i.e.* la gestione mutualistica, intesa come l'operare «con e per i soci» - riguardi l'organizzazione; la seconda (c.d. «requisito negativo») - *i.e.* l'assenza di un fine di lucro (soggettivo) come scopo immediato e

⁵⁴ Vasta è la letteratura sul tema. Tra i numerosi saggi si vedano: G. BONFANTE, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, cit.; V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit.; F. CASTIELLO, *Cooperazione e cooperative. I. Diritto pubblico*, in *Enc. Giur.*, IX, Roma, 1988; A. NIGRO, *Art. 45*, in G. BRANCA, *Comm. Cost., Rapporti economici*, tomo III, Bologna-Roma, 1980, 1; G. TATARANO, *L'impresa cooperativa*, in A. CICU e F. MESSINEO (diretto da), *Tratt. dir. civ.*, III, Milano, 2002; P. VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958; ID., *Cooperative (imprese)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, p. 552 ss; M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011.

⁵⁵ Dominedò, seduta del 3 maggio 1947, in A.C., II, p. 1394.

⁵⁶ Cfr. in proposito V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 47.

Secondo M. Ingrosso (ne *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 8) la Carta non si occupò della funzione economica della cooperazione, già curata dalla disciplina del codice, bensì della rilevanza sociale ossia della idoneità di rimediare ai difetti di un'iniqua distribuzione della ricchezza.

⁵⁷ Cfr. in proposito P. LOTITO, D. NARDELLA, *Art. 45*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 917.

⁵⁸ Cfr. G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 56.

principale dell'azione - interessi gli obiettivi dell'impresa cooperativa. Quest'ultima non esclude, ovviamente, né l'esercizio di attività commerciali, né l'azione (imprenditoriale) secondo una logica di economicità⁵⁹.

Mutualità e assenza di fini speculativi, va da sé, attribuiscono alla cooperativa una particolare configurazione societaria basata sull'autogestione (a base personale, predominante rispetto alla componente patrimoniale) con l'obiettivo di concretizzare, sul piano operativo, i principi di solidarietà, di promozione e sviluppo della persona, e di uguaglianza sostanziale che la Costituzione le ha assegnato⁶⁰. Sono questi i lineamenti che conferiscono al modello cooperativistico quella particolare «funzione sociale», costituzionalmente tutelata, da intendersi come «la 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»⁶¹.

Il riconoscimento costituzionale della cooperazione va altresì considerato, secondo un'interpretazione sistematica, alla luce degli altri enunciati costituzionali.

Il modello cooperativistico, in cui «trova posto la collaborazione nella gestione delle aziende, attraverso la quale si realizza in pieno l'elevazione economica e sociale del lavoratore»⁶², è, più di ogni altra forma assumibili dagli operatori economici,

⁵⁹ Sull'assenza dei fini di speculazione privata intesa come assenza (o limitazione) della remunerazione capitalistica ai soci v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 9.

⁶⁰ Cfr. A. NIGRO, *Art. 45*, in G. BRANCA, *Comm. Cost., Rapporti economici*, tomo III, Bologna-Roma, 1980, p. 47.

⁶¹ Cfr. Corte Costituzionale sentenza n. 408 del 1989 pubblicata sul sito www.giurcost.org. Dalle decisioni della Corte Costituzionale che hanno interessato l'art. 45 in commento emerge che la forma cooperativa: consente di esercitare la libera iniziativa economica e che, come tutte le libertà, anch'essa è suscettibile di subire limitazioni, purché ragionevoli (sent. 2/1957); pone il socio in una posizione peculiare, differenziata e non paragonabile a quella in cui si trovi ogni altro soggetto svolgente le medesime attività del socio, ma al di fuori dell'ambito della cooperazione (ord. 362/1989); è particolarmente tutelata e favorita in considerazione della funzione sociale che gli è stata riconosciuta dai padri costituenti ma «che non spetta alla Corte, bensì rientra nella discrezionalità del legislatore valutare quali attività e non altre possono rivelarsi maggiormente utili ai fini della promozione» della cooperazione (ord. 371/1987).

⁶² Si veda, su questo aspetto, V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, p. 66 e ss..

In particolare l'a. osserva che «è proprio nel fondamentale principio di uguaglianza e nella istituzionale tendenza dello Stato alla sua attuazione concreta che può individuarsi il comune criterio informatore delle disposizioni contenute nel titolo dedicato ai rapporti economici, tutte protese al perseguimento di un identico valore finale ed in cui possono trovare una certa univocità di interpretazione espressioni come «fini sociali» (art. 41), «funzione sociale» (artt. 42 e 45), «utilità generale» (art. 43)».

strumentale alla piena attuazione dei principi fondamentali dell'eguaglianza sostanziale (art. 3 della Costituzione) e del lavoro (artt. 1 e 4 della Costituzione)⁶³.

Rispetto alle disposizioni del Titolo III - dedicato ai rapporti economici - va rilevato che la cooperazione è espressione di quella «libera iniziativa economica privata» disciplinata dall'art. 41⁶⁴. L'«accentuazione positiva della socialità e della funzione sociale»⁶⁵, pur rappresentando il comune denominatore dei due precetti in commento, assume differenti declinazioni: sul versante dell'iniziativa economica privata e della proprietà, l'utilità sociale giustifica l'imposizione di limitazioni e controlli agli operatori economici (tanto è vero che l'art. 41 comma 3 prevede che la legge determini «i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali»); diversamente, sul versante della cooperazione, la socialità giustifica una maggiore tutela (tanto è vero che secondo l'art. 45 la legge «ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei»)⁶⁶.

Il modello cooperativistico è, inoltre, perfettamente compatibile con altri valori riconosciuti costituzionalmente nel titolo III. Si pensi, a titolo esemplificativo, ai precetti volti a promuovere: il trasferimento di imprese di interesse generale a comunità di lavoratori o di utenti (art. 43); il diritto dei lavoratori a collaborare nella gestione delle aziende (art. 46); o, ancora, la tutela del risparmio e il favore all'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione (art. 47)⁶⁷.

⁶³ Recita, come noto, l'art. 3 della Costituzione, secondo comma: «È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese»; e l'art. 4: «La Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto».

⁶⁴ Per una diversa impostazione, nel senso della contrapposizione tra la libertà dell'iniziativa economica - intesa come libera ricerca privata del profitto - e tutela del fenomeno cooperativo si v. A. NIGRO, *Art. 45, cit.*, p. 20.

⁶⁵ V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione, cit.*, p. 74.

⁶⁶ Sul punto v. G. SCHIANO DI PEPE - F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, cit.*, p. 339.

⁶⁷ M.C. TATARANO, *La nuova impresa cooperativa*, in A. CICU - F. MESSINEO - L. MENGONI (diretto da), P. SCHLESINGER (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2011, p. 59. Come ricorda M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, cit.*, p. 11) «le agevolazioni tributarie che non assecondano la funzione economica o sociale svolta dalle cooperative, bensì il perseguimento di altre finalità di interesse pubblico, che sono perseguibili dalle cooperative mediante la loro peculiare organizzazione ed attività mutualistica. Il che si verifica, ad esempio, quando il legislatore interviene strumentalmente a favore delle cooperative con agevolazioni di "secondo grado", perché vuole in realtà agevolare gli specifici settori economici in cui la determinata società cooperativa svolge la sua attività (agricolo, edilizio, creditizio, della pesca, dell'artigianato ecc.) dando attuazione alle previsioni contenute negli artt. 44 e 47 della Cost.».

Una riflessione a parte va fatta sul ruolo del legislatore alle prese con l'attuazione dell'enunciato costituzionale⁶⁸. L'art. 45, da un lato chiama il legislatore a farsi carico, «*con i mezzi più idonei*», di promuovere e di favorire l'incremento della cooperazione; dall'altro chiede all'esecutivo di esercitare dei controlli sulla «genuinità» del movimento, affinché il trattamento di favore non si trasformi in un intervento meramente formale⁶⁹.

Quanto alla natura delle riserve (assoluta o relativa), la dibattuta questione parrebbe risolversi richiamando le regole proprie delle discipline che statuiscono i trattamenti promozionali. In altre parole, le agevolazioni di carattere fiscale dovranno rispettare la riserva relativa di legge stabilita nell'art. 23 della Costituzione, a mente del quale «*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

5. Lo scopo mutualistico quale elemento definitorio della società cooperativa.

Secondo l'art. 2511 cod. civ. - norma definitoria di esordio del capo I (delle società cooperative) del titolo VI (delle società cooperative e delle mutue assicuratrici) - «*le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative di cui all'articolo 2512, secondo comma, e all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice*»⁷⁰. Ad esse si

⁶⁸ Su questo aspetto si veda G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit. In merito alla natura dell'art. 45, disposizione aperta di tipo programmatico, citando Meuccio Ruini, l'a. rileva che «la nostra costituzione, come è suo metodo nel titolo dei rapporti economici, lascia aperte le porte all'avvenire, senza sforzarlo e senza imporre nuove forme» (p. 33).

⁶⁹ Cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 83. Sul punto alcuni autori (v. P. VERRUCOLI, *Cooperative (imprese)*, cit., p. 556 e nt. 11) hanno evidenziato come il dato letterale - «la legge ... ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità» - sembrerebbe relegare la riserva di legge alla sola disciplina dei controlli, e non anche a quella della promozione attribuita al complesso dei governanti. La l. 17 febbraio 1971, n. 127 – laddove prevede che «oltre alle funzioni di vigilanza previste dalle norme vigenti spetta al Ministero del lavoro e della previdenza sociale assumere iniziative intese a favorire: a) lo sviluppo della cooperazione; b) la diffusione dei principi cooperativi anche attraverso corsi per operatori; c) la qualificazione personale dei dirigenti di cooperative» - ha esteso, *de facto*, la riserva legislativa ad entrambe le direttive, di promozione e di vigilanza.

⁷⁰ Cfr. in proposito: G. CASCARDO, *Nuove norme civilistiche per le cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 10, e A. CECCHERINI, *L'albo delle società cooperative in un recente intervento legislativo*, in *Le società*, 2009, p. 1433.

applicano le norme generali stabilite nell'art. 2247 cod. civ., potendo assumere esclusivamente la forma giuridica di società⁷¹.

Ciò che le differenzia dalle altre forme societarie, non è tanto la diversa struttura organizzativa - l'art. 2519 cod. civ., invero, rinvia, quanto alle disposizioni che le riguardano, a quelle previste per le società per azioni e per le società a responsabilità limitata⁷² - né la variabilità del capitale sociale, quanto il «fine» mutualistico che ne rappresenta l'elemento caratterizzante.

A quest'ultimo - cui si richiama anche l'art. 2515 cod. civ. a tenore del quale «l'indicazione di cooperativa non può essere usata da società che non hanno scopo mutualistico» - sono riconducibili sia alcune «specificità strutturali» - quali, ad esempio, la gestione democratica, il principio della porta aperta, le disposizioni relative ai ristorni, etc.⁷³ -, sia particolari regimi fiscali⁷⁴.

La nozione di scopo mutualistico, inteso come scopo di «fornire ai soci beni, servizi e occasioni di lavoro a condizioni più favorevoli di quelle di mercato», rappresenta, sul piano giuridico, il nodo gordiano della cooperazione⁷⁵. La proposta di

⁷¹ Sul dibattito intorno all'ambito di applicazione del summenzionato art. 2247 cod. civ. - a tenore del quale «con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi allo scopo di dividerne gli utili» - e sulla sua idoneità a disciplinare anche la società cooperativa cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione, cit.*, p. 109 ss..

⁷² Va ricordato che le cooperative medie e grandi di almeno 9 soci devono modellarsi sulla s.p.a.. Invece le piccole entità hanno come veste societaria di riferimento quella della s.r.l., cui esse devono ricorrere quando si costituiscono con un numero di soci da 3, se sono persone fisiche, a 8 (art. 2522, comma 2, cod. civ.) o che possono scegliere allorché il numero di soci cooperatori sia tra 9 e 19 o quando, in alternativa, l'attivo dello stato patrimoniale non supera un milione di euro (art. 2519, u.c., cod.civ.).

⁷³ Su questi ultimi si rinvia a quanto scrive M. C. TATARANO ne *La nuova impresa cooperativa, cit.*, p. 48.

⁷⁴ Per utilizzare un'espressione di M. Ingrosso, ne *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, cit.*, p. 3, «il diritto tributario ed i tributaristi non sono apparsi per nulla disinteressati alla *vexata quaestio*, per la semplice e fondamentale ragione che la mutualità rappresenta per le norme tributarie il presupposto o requisito generale per il riconoscimento alle cooperative del diritto alle agevolazioni fiscali».

⁷⁵ La prima indicazione in merito al significato di «scopo mutualistico» è stata fornita nella Relazione al codice civile del Guardasigilli al Re, par. n. 1025, con la quale, rimarcando la differenza ontologica tra società cooperative e società ordinarie, si osservava che tale differenza «si fonda sullo scopo prevalentemente mutualistico delle cooperative consistente nel fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato».

Osserva U. Belvisio (*Le cooperative a mutualità prevalente, cit.*, p. 654) che tale nozione era indicativa di «una visione unitaria delle società cooperative, sia che la loro attività consistesse nel fornire «beni» o «servizi» (come si aveva nelle cooperative di consumo) sia che la loro attività consistesse nel fornire «occasioni di lavoro» (come si aveva nelle cooperative di produzione e lavoro), e di considerare loro comune funzione economica quella di porre l'impresa sociale al servizio dei soci, sì da assicurare ai soci, nei loro scambi con la società (i cc.dd. scambi mutualistici), condizioni più vantaggiose di quelle praticate dal mercato».

«normarla» è stata respinta, anche con l'ultima riforma, perché «avrebbe potuto trasformare uno scopo in un obbligo per la società e in un diritto per i soci»⁷⁶.

Tra le teorie elaborate dagli studiosi del diritto cooperativo sulla mutualità, in assenza di nozioni *ex positivo iure*, almeno due meritano di essere segnalate: quella del «gruppo sociale» e quella della «gestione di servizio»⁷⁷.

La prima guarda alla cooperazione come ad una forma di mutualità aperta e collegata al gruppo sociale di emanazione. In sostanza gli appartenenti alla «categoria» o al «gruppo» formalizzano (nell'atto costitutivo) i loro preesistenti bisogni, e la cooperativa nel soddisfarli non si limita all'apporto dei soli soci, ma si apre anche al contributo dei «portatori di analoghi bisogni economici»⁷⁸. Si tratta della cosiddetta impostazione «sociologica», che rappresenta l'archetipo della teoria della mutualità esterna. L'idea di una proiezione del beneficio mutualistico anche a soggetti terzi (ossia fuori dal contratto di società) è sottesa alla «affermazione» delle grandi cooperative operanti con il pubblico, nelle quali la prestazione effettuata al socio ha finito per uniformarsi a quella offerta ai terzi non soci. Inutile aggiungere che questa «apertura» finisce per dare un diverso ruolo alla cooperazione, intesa non più, o non solo, come strumento di difesa dei gruppi sociali più deboli, ma come mezzo di tutela della categoria del consumatore o del lavoratore, attraverso l'offerta di prodotti di qualità a prezzi competitivi, o di favorevoli condizioni di lavoro⁷⁹.

La seconda teoria, quella della «gestione di servizio», valorizzando il dato contrattuale (*i.e.* la specificità causale), individua l'essenza della mutualità nella possibilità di fornire beni, servizi o occasioni di lavoro direttamente ai soci a condizioni

⁷⁶ G. Bonfante ne *La nuova società cooperativa* (*cit.*, p. 31) osserva che «la principale ragione della mancata definizione risiede nella varietà di funzioni che la cooperazione svolge in Italia e quindi nel timore che un'identificazione più precisa della mutualità avrebbe potuto compromettere tale varietà di ruoli. In particolare una definizione di scopo mutualistico che sottolineasse il carattere essenziale della gestione di servizio, ossia che la cooperativa deve elargire ai soci prevalentemente ristorni o vantaggi mutualistici piuttosto che dividendi, avrebbe messo in seria difficoltà quelle cooperative, grandi e piccole, che le maglie larghe del precedente sistema legislativo avrebbe pienamente legittimato e che di fatto perseguivano una politica di sviluppo dell'attività nonché di remunerazione della partecipazione capitalistica piuttosto che del servizio».

⁷⁷ Cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, *cit.*, p. 106; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, *cit.*, p. 7.

⁷⁸ Cfr. in proposito P. VERRUCOLI, *La società cooperativa*, *cit.*, p. 71 ss.

⁷⁹ Cfr. U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, *cit.*, p. 656.

più vantaggiose di quelle che essi otterrebbero sul mercato⁸⁰. Il vantaggio che deriva è un risultato economico, non identificabile in uno scopo di lucro in senso stretto, ma in un risparmio di spesa nell'acquisto di beni o servizi, o in un aumento della remunerazione per i beni ceduti o le prestazioni effettuate.

Sebbene la riforma societaria non abbia introdotto, a livello normativo, una chiara definizione di scopo mutualistico, autorevoli studiosi ritengono che essa abbia contribuito a una «decisa rivalutazione del profilo della mutualità interna»⁸¹ intesa come gestione particolare di servizi a favore dei soci per assicurare loro condizioni più vantaggiose⁸².

Ciò non significa, tuttavia, che lo scopo mutualistico in senso tradizionale sia proprio ed esclusivo della generalità delle cooperative. Parrebbe, invece, che l'esigenza di non espungere dal movimento le grandi cooperative, nelle quali la «gestione di servizio» pare difficilmente «praticabile», abbia indotto il legislatore ad «accettare» altre forme di mutualità, quali la mutualità sociale. Cosicché, in tali realtà, lo scopo mutualistico parrebbe cogliersi come «impegno a dare preferenza ai soci negli scambi dell'impresa sociale»⁸³.

6. Le cooperative a mutualità prevalente.

⁸⁰ Cfr. in proposito G. OPPO, *L'essenza della società cooperativa e i progetti di riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, II, p. 370, e V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 145. Nello stesso senso anche Cass. 25 settembre 1999, n. 10602 e 4 gennaio 1995, n. 111.

⁸¹ Cfr. G. PETRELLI, *I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*, in *CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative*, Milano, 2005, p. 1. Sull'identificazione, a seguito della riforma, della mutualità con la cosiddetta gestione di servizio a favore dei soci operatori cfr. G. BONFANTE, *Delle società cooperative*, in BONFANTE, COTTINO, CAGNASSO E MONTALENTI (diretto da), *Il nuovo diritto societario*, Bologna 2004, p. 2378 ss.; E. CAPOBIANCO, *La nuova mutualità nelle società cooperative*, in *Riv. not.*, 2004, p. 637 ss.; A. BASSI, *Principi generali della riforma della società cooperativa*, Milano, 2004, p. 32.

⁸² Osserva in proposito F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 172) che «sebbene non vi sia ancor oggi un'esplicita definizione di esso, si percepisce una chiara convergenza «di sistema» verso un'idea di «scopo mutualistico» nel senso tradizionale di «gestione di servizio» o [...] di «auto-gestione di servizio»: un'impresa attivamente partecipata dai soci (democratica), utilizzata per soddisfare i propri bisogni (mutualità «interna»), da cui trarre non solo un beneficio economico (vantaggio *mutualistico*), ma soprattutto, e per effetto della partecipazione attiva in essa, un beneficio di stampo «psicologico-sociale-relazionale» (vantaggio «di partecipazione»).

⁸³ Cfr. U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, cit., p. 681.

La nuova disciplina civilistica della cooperazione distingue tra formazioni a mutualità prevalente (che comprendono anche quelle a mutualità esclusiva⁸⁴) e cooperative diverse. È una distinzione, questa, che, come si è detto, non compromette la concezione unitaria del fenomeno cooperativo⁸⁵.

È stato altresì osservato che la normativa, per quanto riguarda lo scopo mutualistico, soffre «dell'evidente sovradimensionamento della disciplina comune del codice rispetto alle cooperative diverse»⁸⁶. Queste ultime, infatti, pur dovendo possedere lo scopo mutualistico (e, conseguentemente, una funzione sociale), possono «attestarsi» su una mutualità quantitativamente marginale, o addirittura su una «non-mutualità» intesa come assenza di reciprocità tra soci, se in esse è «un più franco ed ampio carattere lucrativo» a prevalere⁸⁷.

Dall'unitarietà della realtà cooperativistica deriva una comune disciplina sulla vigilanza, sui controlli, sulle agevolazioni non tributarie (e.g. creditizie, previdenziali, contributive, urbanistiche ecc.) alla quale sono soggette tutte le cooperative, anche quelle a mutualità non prevalente.

La dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse si manifesta perciò principalmente sul piano tributario. Solo le prime infatti sono destinatarie (ex art. 223 *duodecies*, comma 6 delle disp. att. cod. civ.) delle «*disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali*».

A costituire la «prevalenza» sono due requisiti che – «innestandosi» nella più generale condizione per cui «*l'atto costitutivo stabilisce le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica e può prevedere che la società svolga la propria attività anche con i terzi*» (2521, comma 2, cod. civ.) - devono operare congiuntamente: il primo, c.d. «positivo», attiene al profilo gestionale, e impone di svolgere in via prevalente l'attività con i soci cooperatori secondo i parametri dettati dagli artt. 2512 e 2513 cod. civ.⁸⁸; il secondo, c.d. «negativo» (o estrinseco della mutualità), riguarda la limitazione del lucro

⁸⁴ Seppur ricompresa nella più generale disciplina della mutualità prevalente, la cooperativa pura dovrebbe, in linea teorica, rappresentare il modello base, giacché il comma 2 dell'art. 2521 cod. civ. dispone che «L'atto costitutivo stabilisce le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica e può prevedere che la società svolga la propria attività anche con terzi». L'assenza di uno dei suesposti elementi espunge la realtà economica dal modello cooperativo.

⁸⁵ Sulla questione cfr. G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 2; e M.C. TATARANO, *La nuova impresa cooperativa*, cit., p. 78.

⁸⁶ Cfr. A. BASSI, *Appunti sulla natura giuridica delle cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente*, cit., p. 245.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 245.

⁸⁸ Cfr. U. BELVISO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, cit., p. 686.

soggettivo (i diritti patrimoniali dei soci) e vincola l'attività della cooperativa alle clausole statutarie «non lucrative» previste dall'art. 2514 cod. civ.⁸⁹.

6.1. La condizione di prevalenza degli scambi mutualistici: l'agire con i soci.

Il requisito gestionale, rappresentato dallo svolgimento, in via prevalente, dell'attività con i soci cooperatori, è disciplinato dai novellati artt. 2512 e 2513 del cod. civ., cui si affiancano (con natura derogatoria), gli artt. 111- *septies*, 111-*undecies*, 223-*terdecies* disp. att. cod. civ..

L'art 2512, comma 1, cod. civ. - a mente del quale «*sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che: 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi [c.d. cooperative di consumo⁹⁰]; 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci [c.d. cooperative di produzione e lavoro]; 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci [c.d. cooperative di servizi e di conferimento]*» - introduce una distinzione basata sul tipo di scambio mutualistico, il cui requisito della «prevalenza» (nella disposizione solo «apprezzato» ma non misurato) trova completamente (*rectius* misura) nel successivo art. 2513 cod. civ.. Sotto il profilo operativo l'enunciato impone di considerare, ai fini della valutazione del menzionato requisito, la sola attività «caratteristica», quella che, risultante dall'oggetto sociale, qualifica gli scambi mutualistici con i soci⁹¹.

Stabilito, quindi, che la prevalenza è un requisito correlato all'attività di scambio mutualistico tra cooperativa e soci, l'art. 2513 cod. civ., come modificato dall'art. 25 del d.lgs. 28 dicembre 2004, n. 310, indica le condizioni quantitative e contabili per misurare la prevalenza rispetto agli scambi effettuati con terzi (acquirenti, fornitori o lavoratori). E fa obbligo agli amministratori e ai sindaci, ciascuno secondo le proprie competenze, di documentare, sulla base del rapporto tra il volume d'affari con i soci e

⁸⁹ Va accennato, anticipando quanto si avrà modo di approfondire, che i due requisiti sono condizioni necessarie ma non sufficienti, in quanto la società cooperativa a mutualità prevalente è sottoposta ad uno speciale regime di pubblicità, dovendo iscriversi nell'apposita sezione dell'Albo delle società cooperative al fine di fruire del *favor fiscalis*.

⁹⁰ Sul punto si veda U. BELVISO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, cit., p. 691.

⁹¹ Ogni altra attività estranea (ad esempio i ricavi derivanti dalla partecipazione della cooperativa a società di capitali, ecc.) è irrilevante ai fini della valutazione della prevalenza.

quello con i terzi, la «condizione di prevalenza», evidenziando «contabilmente i seguenti parametri: a) [per le cooperative di consumo: che] i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci siano superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1; b) [per le cooperative di produzione: che] il costo del lavoro dei soci sia superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; c) [per le cooperative di lavoro, di servizi e di conferimento: che] il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci sia rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6». Laddove si realizzino contestualmente più tipi di scambio mutualistico (i.e. nelle cooperative miste), la norma dispone che «la condizione di prevalenza sia documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti».

Il legislatore ha poi introdotto delle deroghe alle condizioni di prevalenza; tra queste: quelle previste per le cooperative agricole - la prevalenza può essere determinata in relazione alla quantità o al valore dei prodotti conferiti dai soci - (art. 2513, u.c., richiamato dall'art. 111-*septies* disp. att. cod. civ.); per le cooperative sociali - per cui opera la presunzione legale assoluta di prevalenza - (art. 111-*septies* disp. att. cod. civ.); e per le banche di credito cooperativo (art. 223-*terdecies* disp. att. cod. civ.)⁹².

Va infine ricordato che l'art. 111-*undecies* disp. att. cod. civ. consente al Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, di stabilire, con proprio decreto, regimi derogatori al requisito della prevalenza, «in relazione alla struttura dell'impresa e del mercato in cui le cooperative operano, a specifiche disposizioni normative cui le cooperative devono uniformarsi e alla circostanza che la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico richieda il decorso di un periodo di tempo superiore all'anno di esercizio».

⁹² Per la disamina delle condizioni di esonero *ope legis* (e.g. cooperative sociali, banche di credito cooperativo, banche popolari, consorzi agrari, società finanziarie, cooperative di consumo, cooperative di commercio equo e solidale) e per i regimi derogatori introdotti con il decreto MAP del 30 dicembre 2005 (e.g. cooperative giornalistiche, cooperative di editori, cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica, enti di formazione ecc.) si veda M. Ingrosso, nel già più volte menzionato *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, p. 36 ss.

6.2. La compressione del lucro soggettivo nelle clausole statutarie.

L'analisi delle clausole statutarie indicate nel succitato art. 2514 cod. civ. richiede alcune riflessioni, di carattere generale, sulla possibilità concessa a tutte le cooperative di cedere i beni e i servizi prodotti al fine di realizzare «utili».

La disciplina civilistica parrebbe consentire tale possibilità a tutte le cooperative⁹³. L'art. 2521, comma 3, n. 8, cod.civ., ricorda infatti che l'atto costitutivo deve indicare «*le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni*»; ancora l'art. 2545-*quinquies*, comma 1, richiede che lo stesso atto costitutivo indichi «*le modalità e la percentuale massima di ripartizione dei dividendi tra i soci cooperatori*»; infine, secondo l'art. 2545-*sexies* cod.civ., «*l'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici*», e «*le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche*».

Le cooperative a mutualità prevalente si differenziano dalle cosiddette cooperative diverse perché, a tenore dell'art. 2514 cod. civ., devono contenere nel proprio statuto le seguenti clausole: «*a) divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato; b) divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi; c) divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori; d) obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione*»⁹⁴.

⁹³ Cfr. U. BELVISO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, cit., p. 693.

⁹⁴ La necessità di limitare il lucro soggettivo era contenuta (seppur per effetto di rinvio alla disciplina presente nell'art. 14 del d.P.R. n. 601/1973) nell'art. 5, comma 1, lett. b), della l. 3 ottobre 2001, n. 366.

I succitati vincoli - che richiamano, «riadattandoli», i requisiti previsti dall'art. 26 della legge Basevi⁹⁵ - , oltre a porre un freno ai diritti patrimoniali (comprimendoli) che i soci possono rivendicare in alcuni momenti della vita della società (e.g. remunerazione periodica della quota sociale, scioglimento individuale della quota, ecc.), assumono una duplice funzione: da un lato, rappresentano un incentivo indiretto ad una gestione in senso mutualistico dell'impresa; dall'altro, operano con finalità (chiaramente) anti-elusiva, impedendo che i soci, durante o al termine della vita della società, possano (illegittimamente) godere delle agevolazioni fiscali concesse alla cooperativa⁹⁶. Nell'impedire la «distrazione» del *favor fiscalis* consentono o la patrimonializzazione della cooperativa (è il caso del trasferimento intergenerazionale) o il consolidamento dell'intero movimento (è il caso della cessazione della cooperativa e del conseguente trasferimento ai fondi mutualistici)⁹⁷.

Quanto all'applicazione della prima clausola - divieto di distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo, rispetto al capitale versato (lettera a)) - alcuni operatori, tra essi l'Agenzia delle entrate⁹⁸, ritengono che si debbano ricomprendere nel suddetto limite anche i dividendi distribuiti ai soci finanziatori; altri invece circoscrivono la portata del divieto ai soli soci cooperatori⁹⁹.

Le clausole successive - a partire da quella che pone un limite alla remunerazione degli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori (lettera b)) - rispondono all'intento di evitare l'elusione dei limiti di distribuzione dei dividendi, o per il tramite della sottoscrizione di strumenti finanziari, o per mezzo della distribuzione degli utili accantonati a riserva in caso di scioglimento del singolo rapporto sociale o in caso di scioglimento dell'intera società¹⁰⁰.

⁹⁵ Quanto all'abrogazione o alla reviviscenza dell'art. 26 citato si rinvia a G. PETRELLI, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 71/2004/T. Il Petrelli è per circoscrivere l'operatività di questo secondo articolo alle sole fattispecie non ancora regolate dall'art. 2514 cod. civ. Sullo stesso tema cfr. anche F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 172.

⁹⁶ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 177.

⁹⁷ Cfr. P.L. MORARA, *La disciplina sulla perdita della prevalenza di mutualità nelle società cooperative*, in *Corr. trib.*, 2010, 25, p. 2016.

⁹⁸ Parere dell'Agenzia delle entrate del 13 febbraio 2006, prot. n. 6153.

⁹⁹ Cfr. F. Pepe, nel succitato saggio *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 175, e M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 27.

¹⁰⁰ Va ricordato, incidentalmente, che il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori (art. 2514, lettera c)) sembrerebbe più limitato rispetto a quello previsto dall'art. 26, lett. c), della legge Basevi, che prevedeva genericamente il «*divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale*», senza

Rispetto alla (precedente) disciplina contenuta nell'art. 26 della legge Basevi va ricordato che la lettera c) del novellato art. 2514 si limita a richiamare i soli soci cooperatori, facendo così ritenere che il divieto non si applichi anche ai soci finanziatori¹⁰¹. E, ancora, che la lettera d) dell'articolo in esame consente di rimborsare ai soci, senza necessaria devoluzione ai fondi, non solo il capitale sottoscritto e versato, ma anche quello rivalutato *ex art. 7 legge n. 59/1992* nonché quello risultante dall'imputazione dei ristorni ai sensi dell'art. 2545-*sexies* cod. civ.¹⁰².

6.3. La perdita e il recupero della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente.

L'art. 2545-*octies* cod. civ., secondo il quale perde la qualifica di mutualità prevalente la cooperativa che *«per due esercizi consecutivi, non rispetti la condizione di prevalenza, di cui all'articolo 2513, ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'articolo 2514»*, ha introdotto nell'ordinamento la chiave di un possibile «pendolarismo» in forza del quale le cooperative possono passare dalla figura della cooperativa (fiscalmente) agevolata a quella di cooperativa non agevolata, e viceversa¹⁰³.

distinguere tra soci cooperatori e soci finanziatori. La differenza si giustifica in quanto i soci finanziatori rappresentano una delle novità apportate dalla riforma, come pure rappresenta una novità (e un incremento del tasso di lucratività) la possibilità, ammessa dalla prevalente dottrina, di introdurre, nelle cooperative agevolate, riserve divisibili tra i suddetti finanziatori non cooperatori.

¹⁰¹ Si precisa che la previsione di cui alla lettera c) va coordinata con l'art. 2545-*ter* cod. civ., norma generale che esclude l'esistenza di riserve indivisibili soggettive e con l'art. 2526, c.2, cod. civ., secondo cui i privilegi eventualmente spettanti ai soci finanziatori *«nella ripartizione degli utili e delle riserve non si estendono alle riserve indivisibili»*.

¹⁰² La devoluzione *«in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati, a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico»* prevista dalla legge Basevi (art. 26, lett. c) era stata superata dall'art. 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992 n. 59, a tenore del quale deve *«essere devoluto ai fondi [...] il patrimonio residuo delle cooperative in liquidazione, dedotti il capitale versato e rivalutato ed i dividendi eventualmente maturati»*.

Sul punto cfr. L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, 3, p. 853 ss.; C. COCO, *L'ambiguo requisito della mutualità prevalente nella disciplina delle agevolazioni tributarie*, in *TributImpresa* (rivista telematica), n. 3/2005; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 27.

¹⁰³ Va ricordato che l'«acquisto» della qualifica di mutualità prevalente si consegue dalla cooperativa a partire dal momento della sua costituzione, sempreché, già nella fase genetica, sussistano in capo alla medesima i requisiti previsti dalla normativa. Cfr. G. BONFANTE, *Commento all'art. 2545 octies*, cit., p. 2642 ss., e L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in V. UCKMAR - F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, cit., p. 102.

Vengono così disciplinati due aspetti legati all'opportunità offerta alle cooperative di «migrare» dalla condizione di prevalenza della mutualità alla condizione inversa (o, all'opposto, di «riacquistare» la prevalenza dopo averla perduta). I due aspetti sono: da una parte, l'applicazione di un diverso regime fiscale legato all'una o all'altra situazione in cui si trovano (cfr. *infra*); dall'altra, la tutela delle riserve accumulate in regime di indivisibilità e destinate, nel caso di scioglimento della cooperativa o di una sua trasformazione in ente non cooperativo, ad essere devolute ai fondi mutualistici.

Quanto alla devoluzione delle riserve indivisibili in ipotesi di passaggio dalla forma «protetta» a quella diversa, il legislatore «*al fine di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare*» a queste ultime, ha fatto obbligo agli amministratori di «*redigere un apposito bilancio, da notificarsi entro sessanta giorni dalla approvazione al Ministero delle Attività Produttive*» (art. 2545-*octies*, c. 2, cod. civ.)¹⁰⁴. Con l'introduzione dell'art. 10, c. 8, della l. 23 luglio 2009 n. 99, tale obbligo è stato circoscritto alle ipotesi di modifica delle clausole statutarie e di emissione di strumenti finanziari.

Il comma 4 del succitato art. 2545-*octies* dispone che la cooperativa debba comunicare espressamente (senza avere l'obbligo di allegare il bilancio straordinario) la perdita della qualifica «a mutualità prevalente» all'Amministrazione presso la quale è tenuto l'albo delle cooperative. L'ultimo comma dello stesso articolo ricorda che «*l'omessa o ritardata comunicazione della perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente [...] comporta l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove eventuali obbligazioni contrattuali*»¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Sulla natura «straordinaria» del bilancio cfr. L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in *Giur. Comm.*, 2, 2005, p. 249.

¹⁰⁵ Sui limiti del meccanismo sanzionatorio cfr. P.L. MORARA, *La disciplina della prevalenza della mutualità nelle società cooperative*, in *Corr. trib.*, 2010, 25, p. 2015. Tra essi si segnalano a titolo esemplificativo: il collegamento della sanzione alla sola violazione dell'obbligo di segnalazione della perdita di prevalenza e non anche all'obbligo di redazione del bilancio straordinario e di comunicazione dello stesso all'Autorità di vigilanza; la misura fissa della sanzione, non essendo differenziata proporzionalmente alla gravità dell'inadempimento; infine, la natura interdittiva della sanzione che può avere rilevanti implicazioni sulla stabilità economica della cooperativa.

L'obbligo di segnalazione sussiste anche nel caso in cui le risultanze contabili relative al primo anno successivo alla perdita della detta qualifica evidenzino il rientro nei parametri della mutualità prevalente¹⁰⁶.

Alle predette segnalazioni segue il dovere dell'Amministrazione di provvedere alla variazione della sezione di iscrizione all'albo medesimo¹⁰⁷.

L'intervento legislativo non ha tuttavia posto mano ad alcune aporie del sistema con riguardo alla misurazione delle riserve nei casi di rientro nella sfera della mutualità prevalente.

Né è intervenuto per porre fine alla diatriba che ha interessato la (immediata) devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici nel caso di intervenuta modificazione dei requisiti statutari e non anche nel caso di passaggio involontario dovuto alla perdita della prevalenza¹⁰⁸. Sul tema la prassi ministeriale ha osservato come «nel caso di perdita della prevalenza, ai sensi degli artt. 2512 e 2513 del codice civile, la cooperativa, dopo aver redatto il bilancio *ex* articolo 2545-*octies* del codice, possa modificare o sopprimere le clausole di cui all'art. 2514 del codice senza devolvere il patrimonio ai fondi mutualistici. Nel caso, invece, di soppressione o modifica delle clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 in presenza di prevalenza di cui agli artt. 2512 e 2513 del codice, la cooperativa, dopo aver redatto il bilancio di cui all'articolo 2545-

¹⁰⁶ Su questo, scrive P.L. Morara (*La disciplina della prevalenza della mutualità nelle società cooperative*, cit., p. 2020): «questa disposizione conferma la possibilità di quel «pendolarismo» tra i diversi regimi della prevalenza di mutualità, proprio perché disciplina il «rientro» della cooperativa nella prevalenza di mutualità. Se questo è vero, pare difficile innanzitutto comprendere perché la lettera della norma riferisca quest'obbligo solo al rientro nei parametri della mutualità prevalente che si verifichi nel primo anno successivo alla sua perdita. E se la cooperativa rientra nei parametri in un momento successivo, che accade? Sembra corretto ritenere che, forzando la formulazione letterale della norma, l'obbligo di comunicazione debba essere riferito al primo anno, successivo alla perdita della mutualità prevalente, nel quale le risultanze contabili evidenzino il rientro nei parametri della prevalenza».

¹⁰⁷ Sul tema e, più in generale, sulla materia del «passaggio» tra cooperative a mutualità prevalente e cooperativa a mutualità non prevalente si rinvia a L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, cit., p. 247. Sui problemi concernenti la misurazione delle riserve nei casi di rientro nella sfera della mutualità prevalente e sugli obblighi di devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici in caso di modificazione dei requisiti statutari cfr. P.L. MORARA, *Obblighi di devoluzione delle cooperative: un (discutibile) intervento del ministero*, in *Le società*, 2006, 5, p. 55, e R. GENCO, *Devoluzione mutualistica: clausole statutarie e rilevanza della perizia di stima*, in *Le società*, 2010, 2, p. 201.

¹⁰⁸ Il profilo non è di poco conto giacché la devoluzione del valore effettivo del patrimonio della cooperativa ai fondi mutualistici pone la cooperativa nella medesima situazione patrimoniale di una società di nuova costituzione. Sul punto v. P.L. MORARA, *Obblighi di devoluzione delle cooperative: un (discutibile) intervento del ministero*, in *Le società*, 2006, 5, p. 551; R. GENCO, «*Devoluzione mutualistica: clausole statutarie e rilevanza della perizia di stima*», in *Le società*, 2010, 2, p. 201.

octies del codice, devolve ai fondi mutualistici il patrimonio effettivo»¹⁰⁹. Questa interpretazione – confortata dalla lettura combinata dell’art. 111-*decies* disp. att. cod. civ.¹¹⁰ e dell’art. 17 della l. 23 dicembre 2000 n. 388 - parrebbe essere suffragata dall’idea che, a differenza della perdita della prevalenza per fatti gestionali, la modifica delle clausole statutarie risponda ad una precisa volontà dei soci di fuoriuscire dall’ambito della prevalenza¹¹¹. Tuttavia parrebbe non conformarsi alla *voluntas* legislativa di consentire il perfetto pendolarismo, in una logica unitaria del fenomeno cooperativistico, tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse¹¹²: il nuovo art. 2545-*octies* cod. civ., infatti, sembrerebbe equiparare, sul piano delle conseguenze, la perdita della condizione di prevalenza con la modifica delle clausole mutualistiche, prevedendo come conseguenza del passaggio dal regime di prevalenza a quello non prevalente, indipendentemente dalla sua natura volontaria o meno, l’avvio di un meccanismo di verifica dell’entità del patrimonio unicamente preordinato all’imputabilità di quest’ultimo a riserva indivisibile, operazione, questa, palesemente alternativa rispetto alla devoluzione¹¹³.

¹⁰⁹ Cfr. Nota del 21 dicembre 2005 del Ministero delle attività produttive, Direzione generale enti cooperativi.

¹¹⁰ Secondo l’art. 111-*decies*, «*Ferma restando la natura indivisibile delle riserve accantonate, non rilevano ai fini dell’obbligo di devoluzione previsto dall’articolo 17 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, la modificazione delle clausole previste dall’articolo 26 del decreto legislativo Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, ovvero la decadenza dai benefici fiscali per effetto della perdita del requisito della prevalenza come disciplinato dagli articoli 2512 e 2513 del codice. Gli amministratori devono, tuttavia, redigere un bilancio ai sensi dell’articolo 2545-*octies* del codice*».

¹¹¹ Invero anche il passaggio dovuto alla dovuto all’insussistenza delle condizioni della mutualità prevalente per due esercizi consecutivi, è in qualche modo volontario: al termine del primo esercizio, infatti, preso atto del mancato rispetto delle condizioni della mutualità prevalente, i competenti organi della cooperativa potrebbero assumere tutte le necessarie misure per rispettare tali condizioni nel successivo esercizio (cfr. A. Bassi, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 78).

¹¹² Diverso il caso in cui vi sia fuoriuscita dal fenomeno cooperativistico, ovvero il caso di trasformazione disciplinato dall’art. 2545 *undecies* che comporta la devoluzione al fondo.

¹¹³ Scrive in proposito L. Salvini (*Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in *Giur. Comm.*, 2, p. 249): « Sicuramente l’art. 111-*decies* esclude l’applicabilità dell’art. 17, ed esclude quindi la devoluzione, nel caso in cui una cooperativa perda la qualifica di CMP per effetto del mancato rispetto delle condizioni di prevalenza nello scambio mutualistico di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c. Tanto è infatti espressamente e chiaramente previsto dalla norma in esame.

Va precisato, a tale proposito, che naturalmente l’art. 17 non prevede - non poteva prevedere, essendo precedente alla riforma del codice civile - la perdita della qualifica di CMP come causa di devoluzione. Tuttavia, poiché i benefici fiscali specificamente accordati dalla legge alle sole CMP non spettano più a seguito della perdita della relativa qualifica, il “passaggio” da CMP a CMNP comporta quella perdita dei benefici fiscali che è una delle cause di devoluzione previste dall’art. 17, cit. Di qui la necessità per il legislatore, che ha voluto escludere nei casi in esame l’obbligo di devoluzione, di dettare una norma espressa in tal senso.

Ora, ai sensi dell’art. 2545-*octies*, la qualifica di CMP si può perdere per due differenti motivi: o a causa della modifica delle clausole statutarie di cui all’art. 2514 c.c. (modifica, si deve intendere, incompatibile

Sotto il profilo strettamente tributario si anticipa in questa sede come il novellato art. 2545-*octies* abbia dato luogo ad alcune difficoltà interpretative, a partire dall'individuazione del momento in cui la perdita della prevalenza rileva ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali. La questione riguarda essenzialmente l'ipotesi di perdita della prevalenza gestionale (c.d. perdita involontaria)¹¹⁴ giacché nel caso della volontaria modifica delle clausole di lucratività (c.d. perdita volontaria), il passaggio alla categoria della non prevalenza è, anche sotto il profilo civilistico, immediato (considerata la natura puntuale ed istantanea di tale modifica) e preclude l'accesso al regime di favore per l'intero esercizio nel quale abbia avuto effetto¹¹⁵.

In particolare, la norma dispone che la cooperativa a mutualità prevalente anche se si trova, in sede di approvazione del bilancio del primo esercizio, nella condizione di non raggiungere la prevalenza nell'attività con i soci, non deve cambiare il suo *status* giuridico; decade dalla qualifica di mutualità prevalente solo se al termine del secondo esercizio consecutivo dovesse riscontarsi il mancato rispetto dei parametri gestionali di cui all'art. 2513 cod. civ..

Resta controverso, quindi, se agli effetti delle agevolazioni fiscali la perdita della qualifica di mutualità prevalente operi sin dall'inizio del primo esercizio, o decorra dal secondo, oppure dall'esercizio successivo ai due consecutivi per i quali le condizioni di prevalenza non sono state rispettate. Sul punto si è prospettato, seppur in assenza di previsione normativa, di far decorrere la decadenza retroattivamente dall'inizio del primo esercizio, prevenendo il recupero delle agevolazioni godute nei pregressi periodi¹¹⁶. Un diverso orientamento, incentrato sull'inscindibile collegamento tra disciplina civilistica e tributaria (in forza dell'art. 223-*duodecies* cit.), prospetta che le agevolazioni fiscali godute dalla cooperativa siano recuperate con la stessa decorrenza

con il disposto dell'art. 2514); o a causa della mancata osservanza, per due esercizi consecutivi, della condizione di prevalenza nello scambio mutualistico di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c. Di questi due motivi, solo uno - il secondo - viene espressamente considerato, come si è detto, dall'art. 111-*decies* per escludere che al suo verificarsi si ricollegli l'effetto devolutivo. Invece il primo - e cioè la modifica delle clausole previste dall'art. 2514 - non è considerato dall'art. 111-*decies*».

¹¹⁴ Va incidentalmente ricordato che la perdita involontaria potrebbe dipendere anche da eventi straordinari; in tal caso il decreto interministeriale del 30 dicembre 2005, in attuazione dell'art. 111-*undecies* disp. trans. cod. civ., prevede che il periodo relativo ai due esercizi inizi a decorrere dal venir meno degli eventi medesimi.

¹¹⁵ Su questo aspetto cfr. G. GRAZIANO, *Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, 2007, p. 99, pubblicata *online* sul sito <http://eprints.luiss.it/>, p. 69.

¹¹⁶ Cfr. L. SALVINI, *Il regime fiscale delle cooperative nell'articolato della «Commissione Gallo»*, in *il fisco*, 45, 2003, p. 1-6981.

prevista, ai fini civilistici, per la perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente; conseguenza, questa, espressamente esclusa per il primo esercizio in cui la condizione di prevalenza nella gestione con i soci non si realizzi. L'orientamento maggioritario, confortato dall'interpretazione ministeriale, ritiene che siffatta perdita abbia effetto *ex nunc*, e cioè decorra dall'esercizio successivo ai due consecutivi nei quali tali condizioni non sono state rispettate¹¹⁷. Cosicché, sotto il profilo dell'imposizione diretta, le cooperative dovranno tener conto della maggiore imposizione, conseguente al venir meno dell'applicabilità delle agevolazioni fiscali, già a decorrere dal secondo esercizio e le maggiori imposte dovranno risultare dal relativo bilancio¹¹⁸.

Un'ulteriore questione riguarda la rilevanza tributaria dei maggiori valori – derivanti dalla necessità di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare a riserva indivisibile secondo criteri di valutazione a prezzi correnti - iscritti nel bilancio straordinario previsto dall'art. 2545-*octies* cod. civ.. Su questo punto il parere dei più autorevoli studiosi è che i maggiori valori patrimoniali reali evidenziati nel bilancio straordinario non debbano essere soggetti a tassazione¹¹⁹; in caso di successiva alienazione dei beni patrimoniali, le somme ricavate non dovrebbero essere assoggettate a tassazione nella misura in cui siano imputate al patrimonio indivisibile¹²⁰.

7. La mutualità e l'«abuso» della forma giuridica.

L'«agnosticismo» del legislatore civilistico nel definire lo scopo mutualistico, come è stato ricordato, ha costretto il legislatore fiscale ad intervenire – in via suppletiva - per regolare il rapporto «mutualità»-«lucratività», e ad introdurre i

¹¹⁷ Circolare del Ministero delle attività produttive del 13 gennaio 2006, n. 648; Circolare del Ministero Attività Produttive 4 agosto 2004, n. 1578744. Sul punto cfr. G. PETRELLI, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 71/2004/T.

¹¹⁸ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 30, ove si osserva come la perdita dello status rileva pure ai fini del godimento delle agevolazioni nelle ipotesi di soggezione alle imposte indirette; in tal caso il riferimento è al principio del *tempus regit actum*, per cui la perdita successiva al compimento dell'atto non rileva ai fini tributari.

¹¹⁹ Cfr. A. ZOPPINI, *Perdita della mutualità prevalente in capo alle cooperative e regime fiscale del patrimonio precedente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 765 ss. In sede di coordinamento fiscale, il progetto elaborato della Commissione Gallo confermava questa impostazione.

¹²⁰ Cfr. in proposito: L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, cit., p. 851; ID., *Il regime fiscale delle cooperative nell'articolato della Commissione Gallo*, cit., p. 6981 ss..

cosiddetti «indici di mutualità» per impedire che un prelievo «tarato» su una gestione mutualistica fosse applicato a società che, *de iure* o *de facto*, operavano alla stregua di imprese lucrative (c.d. «false cooperative») ¹²¹. I suddetti «indici» – che hanno riguardato sin dalla loro introduzione essenzialmente quattro aspetti dell’agire imprenditoriale, cioè, l’attività sociale (gestione mutualistica), la destinazione dei risultati (distribuzione di lucro), le dimensioni dell’impresa (capitale sociale, patrimonio e/o reddito) e l’adempimento di talune formalità (contabili e/o amministrative) – avrebbero dovuto, da un lato, agevolare la verifica dei presupposti per la concessione del regime sottrattivo; dall’altro, «orientare concretamente le scelte dei operatori, «spingendole» verso una gestione (più) mutualistica dell’impresa» ¹²².

Nel periodo antecedente alla riforma societaria gli indici assunti a riferimento della mutualità fiscalmente agevolata – introdotti con l’art. 26 del d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (c.d. legge Basevi) e successivamente ripresi dall’art. 14 del d.P.R. 601 cit. ¹²³ - , imponevano, agli effetti tributari, la sussistenza di clausole statutarie, quali il divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell’interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; il divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale; la devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell’intero patrimonio sociale - dedotto soltanto il capitale

¹²¹ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 167 e D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, in *Dir. e prat. trib.*, 4, 2011, p. 755.

¹²² A proposito della legislazione tributaria, osserva il Pepe, che essa «non incide direttamente ed in astratto sulla sua funzione (inopportuno, irreggimentandola «a monte»), ma la condiziona solo indirettamente, ossia «a valle», in sede di gestione concreta dell’impresa» (*ibid.*, p. 168, nt. 50). Sullo stesso tema cfr anche P. VERRUCOLI, *Lo «strumento cooperativo» e l’imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti*, in AA.VV., *La struttura dell’impresa e l’imposizione fiscale*. Atti del convegno di S. Remo (21-23 marzo 1980), Padova, 1981, p. 177 ss.; e G. MARASÀ, *La funzione della cooperativa tra disciplina privatistica e disciplina di agevolazione*, in *Studium iuris*, 1996, p. 23 ss.

¹²³ L’impianto normativo ha trovato conferma ed arricchimento da successive disposizioni legislative quali, ad esempio, quelle contenute nella l. 16 dicembre 1977, n. 904 (in relazione alle riserve indivisibili), la l. 31 gennaio 1992, n. 59 (contributo ai Fondi mutualistici) e la l. 23 dicembre 2000, n. 388 (in relazione all’obbligo di devoluzione del patrimonio effettivo delle cooperative quando essa si trasformi in società lucrativa ovvero non rispetti le clausole mutualistiche previste dall’art. 26 del d.l.C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 o, ancora, ne modifichi le relative previsioni statutarie, ovvero perda per qualsiasi ragione le agevolazioni fiscali).

Inoltre l’art. 29, comma 5, del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, di interpretazione autentica dell’art. 14 cit., ha precisato che l’espressa indicazione delle predette clausole nello statuto è elemento sufficiente ad attribuire *ipso facto* il diritto alla fruizione delle agevolazioni tributarie.

versato e i dividendi eventualmente maturati - a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico¹²⁴.

Principale preoccupazione degli interventi legislativi che precedono l'ultima riforma era, quindi, la compressione del lucro soggettivo: in sostanza il legislatore aveva scelto di intervenire a valle, collocando il presidio contro il rischio di abusi dell'istituto sul piano dei divieti di distribuzione, anziché a monte, sulla stessa formazione e/o sulla misurazione del risultato. Oltre a non imprimere alcun impulso alla gestione mutualistica, quegli interventi non riuscirono a contenerne le derive lucrative¹²⁵; senza contare che la mancata previsione di un obbligo giuridico di distinzione contabile tra attività con i soci e attività con i terzi consentì l'occulta distribuzione di dividendi sotto forma di ristorni¹²⁶. Non era stata infine risolta l'ambiguità di fondo tra norme di carattere sostanziale, contenute nella disciplina codicistica, e norme funzionali all'acquisizione delle agevolazioni, contenute nella disciplina speciale del succitato art. 26¹²⁷.

La riforma Vietti ha risolto quel problema elevando i requisiti di mutualità ad elemento distintivo di due sottotipi di cooperative, e prevedendo l'applicazione delle agevolazioni fiscali solo a quelle a mutualità prevalente¹²⁸. I succitati «indici» - ossia la prevalenza dell'attività mutualistica rispetto a quella lucrativa; la compressione del lucro soggettivo, e l'osservanza in fatto delle condizioni di mutualità per un periodo quinquennale - assumono una duplice funzione: da un lato, costituiscono un incentivo

¹²⁴ Invero già l'art. 66 del r.d. 30 dicembre 1923, recante il testo unico delle leggi di registro, introdusse una «presunzione di mutualità».

¹²⁵ Sul fallimento degli strumenti di vigilanza v. G. BONFANTE, *Delle imprese cooperative. Artt. 2511 - 2545*, V. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), in *Comm. c.c.*, Bologna, 1999. L'inadeguatezza dei sistemi di controllo è dimostrata dal fatto che le imprese in forma cooperativa operano, assumendo spesso rilevanti dimensioni, in tutti i settori, ivi compreso quello bancario e finanziario, senza alcun perseguimento di fini al di fuori di quello del massimo profitto e della conquista di aree di mercato.

¹²⁶ Sul tema, anche per ampi riferimenti bibliografici, si veda A. BASSI, *Dividendi e ristorni*, cit., 37; E. CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, cit. 117 ss.; G. BONFANTE, *Delle imprese cooperative*, cit., 133-134; G. MARASÀ, *Le «società» senza scopo di lucro*, cit., p. 273; D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, cit., p. 755.

¹²⁷ Lo provano le numerose difficoltà interpretative cui ha dato luogo la disposizione contenuta nell'art. 17, comma 3, della legge 19 marzo 1983, n. 72 (c.d. Visentini-bis). Sulla questione si veda G. COLANTONINO, *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario*, in Dig. IV, disc. Priv., sez. comm., IV, Torino, 1989, p. 141.

Sul complesso rapporto tra le due discipline cfr. G. MARASÀ, *La funzione della cooperativa tra disciplina privatistica e disciplina di agevolazione*, cit., p. 23.

¹²⁸ Sulle perplessità sollevate dal fatto che, da un punto di vista tecnico-giuridico, le due categorie di società cooperativa, data la pressoché esclusiva rilevanza fiscale della loro distinzione, siano state introdotte nel codice civile e non nella legge fiscale cfr. V. L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, cit., p. 839.

(indiretto) alla gestione mutualistica dell'impresa; dall'altro, nella prospettiva strettamente fiscale, acquisiscono una funzione antielusiva, «confinando» le agevolazioni all'interno delle cooperative a mutualità prevalente, e impedendo che di esse possano beneficiare i soci, durante o al termine della vita della società. Nonostante l'apparente rigidità, essi (o meglio lo spirito e la *ratio* ad essi sottostanti) potrebbero prestarsi ad «abusi», rivelandosi così inefficaci ad individuare la cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata costituzionalmente tutelata¹²⁹.

La scelta di ancorare la «prevalenza» alle risultanze contabili, ed in particolare al rapporto tra il volume degli affari con soci e quello degli affari con i terzi, non elimina alcune falle nel sistema presuntivo della mutualità. A partire dal fatto che la prevalenza può essere accertata solo «a consuntivo», al termine di ciascun esercizio¹³⁰.

Secondariamente, la determinazione della «prevalenza» in ragione dell'esclusivo volume di affari (contabile e monetario) consente di attribuire il requisito di «mutualità prevalente» anche in assenza dell'obiettivo mutualistico, dal momento che si prescinde dalla valutazione delle condizioni di favore che possono caratterizzare lo scambio mutualistico¹³¹. Quello stesso requisito di prevalenza incide, invece, sia sulla scelta di attribuire il vantaggio mutualistico, che sulle modalità da seguire nell'attribuirlo¹³².

Inoltre la determinazione della «prevalenza» in ragione del solo valore degli scambi (aspetto quantitativo) e non anche del loro numero, frequenza e, soprattutto,

¹²⁹ Cfr. D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, in *Dir. e prat. trib.*, 4, 2011, p. 757.

¹³⁰ Scrive in proposito F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, t. I, parte seconda, *cit.*, p. 176): «Dipendendo [...] dall'effettivo grado di partecipazione di soci e terzi, e non essendo quest'ultimo determinabile *ex ante*, una gestione «prevalente» (seppur astrattamente programmabile in sede statutaria) non pare direttamente attuabile dagli amministratori della società. Nelle *cooperative di consumo*, ad esempio, non sembra potersi imporre ai soci la soddisfazione «coattiva» del proprio bisogno (ad es., l'acquisto di determinata quantità di beni di consumo). Nelle cooperative di produzione e lavoro, seppur l'inserimento in statuto di specifiche clausole finalizzate [...] ad obbligare i soci a prestare la propria attività in seno all'impresa appaia ipotizzabile, ciò pare scarsamente praticato, causa l'opportunità di garantire alla società (anche qui per esigenze di economicità ed efficienza) un ampio margine di scelta nella gestione del personale e delle forniture». Sotto diverso profilo Stevanato (ne l'«Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, *cit.*, p. 760) evidenzia possibili fenomeni di «pianificazione», distinguendoli dagli abusi, quali ad esempio una «cooperativa di consumo, che potrebbe essere indotta a non effettuare ristorni anticipati o sconti sui prezzi di vendita ai soci, al fine appunto di non deprimere il valore dei ricavi verso soci».

¹³¹ Cfr. U. BELVISO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, *cit.*, p. 32 ss.

¹³² Cfr. in proposito F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, *cit.*, p. 177 ss.

contenuto (aspetti qualitativi) non sempre assicura la tenuta del binomio «agevolazione fiscale-funzione sociale», richiesto dal precetto costituzionale¹³³.

Infine, come tutti gli indici pre-determinati, anche il requisito gestionale mostra una rigidità che pare inidonea a descrivere «situazioni di confine»¹³⁴.

Insomma, anche gli indicatori di mutualità introdotti dalla riforma societaria non rappresentano una risposta ai limiti della scelta legislativa di ancorare la concessione di un trattamento di favore ad una (presunta) «mutualità del soggetto», piuttosto che alla verifica della mutualità «nel soggetto»¹³⁵. Sul punto è stato osservato come l'esigenza di collegare la disciplina fiscale alla «veste giuridica» delle società cooperative sia la necessaria conseguenza del principio di dipendenza del reddito d'impresa dal bilancio civilistico¹³⁶; quest'ultimo, infatti, rappresenta un risultato unitario di gestione che non distingue la sfera mutualistica da quella lucrativa, e sul quale va parametrato il trattamento impositivo¹³⁷.

¹³³ Scrive lo stesso Pepe a questo proposito (*ibid.*, p. 177): «Se [...] si ritiene che «funzione sociale» delle cooperative sia la democratizzazione dell'economia, allora il requisito della prevalenza non appare efficace: pochissime operazioni con terzi, ma di ingente valore, potrebbero impedire l'acquisto della qualifica di CMP ad una cooperativa operante con centinaia di soci; poche operazioni di gran *valore* nei confronti di pochi soci potrebbero garantire tale qualifica nonostante un'ampia attività con terzi. Se invece si ravvisa in tale «funzione» il vantaggio in termini di «pubblica utilità» che la cooperativa garantisce al di là della sfera dei soci (mutualità esterna), allora la prevalenza di cui all'art. 2512 c.c. appare vincolo asfittico, destinato a premiare solo le «realità minori»».

¹³⁴ La ridotta discrepanza, a livello gestionale, tra una cooperativa mutualistica al 49% ed una al 51% sembra stridere col così diverso regime fiscale cui le stesse sono soggette (la prima non agevolata, la seconda sì). In sostanza, qualsiasi fattispecie legata ad un *preciso* requisito di prevalenza – seppur *in astratto* non tecnicamente «agevolativa» – finisce per divenire «cangiante» nei suoi *concreti effetti*: (agevolativa, neutrale o penalizzante). Tutto dipende dalla «collocazione» della singola impresa al di qua o al di là dello spartiacque tracciato dal requisito di prevalenza e, soprattutto, della «distanza» che la separa da quest'ultimo e dalle altre imprese.

¹³⁵ Su questo aspetto si veda: A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 424; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, p. 65. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 180.

Per un approfondimento sul principio di derivazione si rimanda a G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, *cit.*, p. 274 ss..

¹³⁶ F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 180.

Quanto al principio di derivazione v. G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2010, p. 274 ss.

¹³⁷ La suddivisione tra, oggi introdotta a livello contabile (art. 2545-*sexies*, 2o comma c.c.), in realtà concerne solo una «faccia» dell'attività sociale e cioè i soli *proventi* acquisiti dalla cooperativa di consumo ed i soli *costi* per il lavoro o forniture nelle cooperative di lavoro o produzione. È infatti tecnicamente impossibile individuare la quota di costi riferibile – in termini di inerenza – ai proventi derivanti ora da attività con terzi, ora da attività con soci (nelle cooperative di consumo), ovvero la quota di introiti imputabile al costo per il lavoro prestato o per le forniture acquistate ora dai soci, ora dai terzi (rispettivamente, nelle cooperative di lavoro e produzione). Non è cioè possibile operare una correlazione tra costi e proventi inerenti – rispettivamente – alla gestione mutualistica ed alla gestione lucrativa, determinando così due quote di reddito (eventualmente da assoggettare a regime fiscale differenziato). In

In conclusione, se è possibile guardare con favore all'introduzione di una disciplina che, da un lato, ponga dei limiti alla speculazione privata¹³⁸ e, dall'altro, introduca dei requisiti di gestione mutualistica attiva, non sembra possibile fare degli «indicatori» un metro assoluto di valutazione della mutualità¹³⁹. In altri termini, non si possono escludere dalla spettanza di un trattamento tributario parametrato su una cooperazione a «carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata», quelle realtà che, pur non rispettose dei suddetti indici, rispondono alla volontà sottesa al precetto costituzionale.

7.1. La vigilanza nelle società cooperative.

Si è osservato come sin dagli inizi uno dei maggiori problemi che si presentarono nel processo di regolamentazione dell'attività cooperativa fu quello della necessità di contrastare il diffondersi di false cooperative, costituite in quella veste societaria solo per beneficiare dei trattamenti legislativi di favore¹⁴⁰.

La questione della «vigilanza», da parte delle istituzioni, sull'attività delle imprese cooperative fu ripresa in sede di Assemblea Costituente¹⁴¹, e diede luogo a un complesso dibattito. Da una parte, i rappresentanti della sinistra, auspicando un

tal senso, si veda I. MARCHINI, *Il bilancio di esercizio delle imprese cooperative e la dimostrazione del reddito prodotto*, in G. BUCCI - A. CERRAI (a cura di), *La riforma della legislazione sulle cooperative*, Milano, 1979, 319 ss.; G. BONFANTE, *Delle imprese cooperative*, cit., p. 125 ss..

A riprova si osserva come il problema della quantificazione dell'avanzo di gestione ristornabile è stato risolto dalla stessa amministrazione finanziaria attraverso un criterio forfetario ed approssimativo, consistente nella semplice applicazione di un *pro-rata*, per cui detta quota viene determinata in proporzione alla quota di ricavi o costi derivanti dalle vendite e dai salari o compensi erogati a soci (rispettivamente, nelle cooperative di consumo e nelle cooperative di lavoro e produzione). Cfr., in tal senso, circ. n. 37/E del 9 luglio 2003; circ. n. 35/E del 9 aprile 2008. Sul punto, M. SETTI - P. BRESCIANI, *I ristorni ai soci delle società cooperative nel recente orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *il fisco*, 2003, 5499; M. POLETTI - C. COLOMBO, *Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008: i ristorni assegnati ai soci di società cooperative*, in *il fisco*, 2008, p. 2960

¹³⁸ Sui possibili abusi attinenti al lucro soggettivo – tra i quali in particolare, i rischi di strumentalizzazione dei «ristorni» come veicolo per attribuire ai soci vantaggi non riconducibili agli scambi mutualistici individuali - cfr. D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, cit., p. 761 ss.

¹³⁹ Per vero autorevole dottrina – L. SALVINI, *L'omessa dichiarazione dei redditi delle cooperative esclude il diritto alle agevolazioni?*, in *Corr. trib.*, 2011, n. 24 p. 1945 - ha osservato che «la spettanza delle agevolazioni fiscali non è più dunque subordinata al possesso del requisito di mutualità a sua volta basato su presunzioni, ma sul rispetto delle condizioni oggettive e soggettive previste dal codice civile».

¹⁴⁰ La necessità di aumentare i controlli sulle società cooperative è ricordata già nel R.D. 12 febbraio 1911, n. 278. Sul tema della vigilanza cfr. G. Bonfante, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 403 ss..

¹⁴¹ Cfr. in proposito P. LOTITO, D. NARDELLA, *Art. 45*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 917.

allineamento alle discipline normative più avanzate e rigorose degli altri paesi europei, quali Germania, Gran Bretagna, Francia, Spagna e Portogallo¹⁴², si schierarono per l'uso della vigilanza e dei controlli al fine di contrastare le infiltrazioni di speculazione privata; dall'altra, gli esponenti della corrente cattolica ritennero che la vigilanza statale rappresentasse un atto di «sfiducia nella maturità e nella serietà del movimento cooperativo italiano» e nascondesse in realtà il «desiderio di affermare il principio della ingerenza del potere esecutivo nella vita e nella gestione amministrativa delle cooperative»¹⁴³. Il testo finale - secondo cui la legge «assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità» della cooperazione (art. 45) - rappresentò una mediazione tra le due posizioni: si decise di far rientrare la materia dei controlli statali nelle attribuzioni del legislatore e non nella Costituzione, e di affidare l'ispezione ordinaria agli organi centrali cooperativi, lasciando allo Stato la vigilanza di carattere eccezionale¹⁴⁴.

L'attuale sistema di vigilanza - risultante dalle modifiche operate dall'art. 10 della l. 23 luglio 2009, n. 99 al d.lgs. 2 agosto 2002, n. 220 -, prevede controlli di natura civilistica (o interni) e controlli di natura pubblico-amministrativa (o esterni)¹⁴⁵. I primi, previsti in generale per le società di capitali, si dispiegano nell'attività di controllo legale e di revisione legale dei conti, svolta, a seconda dei casi, dai sindaci e/o dai revisori legali o dalle società di revisione¹⁴⁶. Quanto ai secondi, «*le società cooperative sono sottoposte* - recita l'art. 2545, *quaterdecies* cod. civ. - *alle autorizzazioni, alla vigilanza e agli altri controlli sulla gestione previsti dalle leggi speciali*». La relativa disciplina (speciale) è contenuta nel d. lgs. 2 agosto 2002, n. 220 che, pur confermando

¹⁴² A farsi portavoce di quella teoria fu Emilio Canevari allora Presidente della Lega nazionale delle cooperative e mutue, che nella seduta del 14 maggio 1947, in A.C., II, 720, osservò che «non si può chiedere l'intervento dello Stato, se contemporaneamente allo Stato non è consentito di esercitare il dovuto controllo».

¹⁴³ Fiorenzo Cimenti, allora Presidente della Confederazione delle cooperative italiane, nella seduta del 14 maggio 1947, in A. C., II, 1717, propose di sostituire l'art. 42 con questa formula: «La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione, ne favorisce l'incremento e ne assicura il carattere mutualistico, con apposite norme di legge».

¹⁴⁴ Come ebbe a spiegare Francesco Dominè con quella formula si consentiva di riconoscere l'interesse pubblico legato alla cooperativa e, nel contempo, si dava garanzia per la libertà delle iniziative.

¹⁴⁵ Cfr. in proposito G. MANIERI, *La vigilanza ministeriale e le società cooperative*, in *Riv. della coop.*, lug.- set., 2010, p. 15.

Vi è poi da menzionare l'ulteriore categoria richiamata dall'art. 2545 *quinqüesdecies* cod. civ. del controllo giudiziario.

¹⁴⁶ È prevista una specifica attività di certificazione del bilancio per le cooperative e loro consorzi con un valore della produzione superiore ai 60 milioni di euro, con riserve indivisibili superiori a 4 milioni di euro o con prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 2 milioni di euro, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 220/2002.

le linee essenziali della previgente normativa, ha inteso – in attuazione della legge delega del 3 aprile 2001, n. 142 - normare la corrispondenza tra *«l'intensità e l'onerosità dei controlli e l'entità delle agevolazioni assegnate alle cooperative per promuoverne lo sviluppo»* (art. 7 della l. 142 cit.)¹⁴⁷. L'art. 1 del succitato d. lgs. n. 220 stabilisce che la vigilanza si applichi a *«tutte le forme di società cooperative e loro consorzi»* per accertarne i *«requisiti mutualistici»*, e che essa sia esercitata dal Ministero dello Sviluppo Economico *«mediante revisioni cooperative e ispezioni straordinarie»*¹⁴⁸.

Con la «revisione cooperativa» a cadenza almeno biennale¹⁴⁹ si intende, da una parte, *«fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale»*; dall'altra, *«accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura»* (art. 4)¹⁵⁰. Nei confronti degli enti cooperativi aderenti alle Associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, le citate revisioni sono effettuate dalle associazioni stesse a mezzo di revisori da esse incaricati¹⁵¹.

¹⁴⁷ Cfr. in proposito, A. CICCARELLI, *La vigilanza amministrativa e i presupposti per l'adozione dei provvedimenti conseguiti*, in *Riv. della coop.*, 2010, lug.-sett., p. 33, e G. GENTILINI e F. FRANGUELLI, *Le forme di controllo nelle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 7, p. 14

¹⁴⁸ Se la vigilanza è, in via di principio, affidata al Ministero va altresì precisato che: le cooperative bancarie sono soggette alla vigilanza della Banca d'Italia – a differenza delle banche popolari, le banche di credito cooperativo sono sottoposte anche al controllo del Ministero quanto al rispetto dei requisiti mutualistici e al corretto funzionamento degli organi sociali - , le cooperative di assicurazione sono soggette alla vigilanza dell'ISVAP, le cooperative edilizie a contributo erariale sono soggette alla vigilanza del Ministero dei lavori pubblici e, infine, i consorzi agrari sono sottoposti anche alla vigilanza del Ministero dell'agricoltura.

Ulteriore esclusione della competenza ministeriale è rappresentata dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome che affidano la vigilanza a organismi appartenenti alle regioni stesse.

¹⁴⁹ Cfr. il Titolo II del citato decreto e le regole operative indicate nel d.m. 6 dicembre 2004 e in quello del 27 aprile 2006.

¹⁵⁰ F. G. Poggiani (*I controlli sulle società cooperative*, in *Italia Oggi*, 13 giugno 2011) ricorda che, in generale, la vigilanza è finalizzata alla tutela del patrimonio sociale e del patrimonio storico della cooperazione, fatto di cultura, di tradizioni e di credibilità.

¹⁵¹ In quanto svolgenti funzioni di vigilanza, ossia investite di funzioni di pubblico interesse, le Centrali necessitano di un riconoscimento pubblico attuato con decreto ministeriale.

Le ispezioni straordinarie - disposte dal Ministero sulla base di accertamenti a campione, di esigenze di approfondimento derivanti dalle revisioni cooperative ed ogni qualvolta se ne ravvisi l'opportunità - devono valutare: «a) l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche; b) la sussistenza dei requisiti richiesti da leggi generali e speciali per il godimento di agevolazioni tributarie, previdenziali e di altra natura; c) il regolare funzionamento amministrativo contabile dell'ente; d) l'esatta impostazione tecnica e il regolare svolgimento delle attività specifiche promosse o assunte dall'ente; e) la consistenza patrimoniale dell'ente e lo stato delle attività e delle passività; f) la correttezza dei rapporti instaurati con i soci lavoratori e l'effettiva rispondenza di tali rapporti rispetto al regolamento e alla contrattazione collettiva di settore od alle tariffe vigenti» (art. 9)¹⁵². In sostanza, revisioni ordinarie e ispezioni straordinarie divergono non tanto per i presupposti e le tempistiche, quanto per le finalità e per l'incisività dei controlli¹⁵³. L'esito negativo di un'ispezione consente al Ministero, sentito il parere della commissione centrale, di adottare provvedimenti quali: la cancellazione dall'albo nazionale degli enti cooperativi, la gestione commissariale, la sostituzione del liquidatore, la liquidazione coatta amministrativa, la sospensione semestrale dell'attività o, ancora, lo scioglimento dell'ente per atto di autorità (art. 12 della l. 220 cit.)¹⁵⁴.

Nella prospettiva strettamente tributaria va osservato come l'ultimo comma dell'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n 601 riservi all'Amministrazione finanziaria, previo parere del Ministero del lavoro (*rectius* Ministero dello sviluppo economico) o degli altri organi di vigilanza¹⁵⁵, l'accertamento dei «presupposti di applicabilità delle agevolazioni»; la descritta attribuzione - la cui validità è garantita dall'art. 1 della legge 220 cit. a tenore del quale sono fatte «salve le diverse forme di vigilanza previste dalle

¹⁵² Sul tema si rinvia a M. INGROSSO, ne *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 267 ss.

¹⁵³ Sui profili operativi si vedano il d.m. 27 aprile 2006 per le procedure di ispezioni straordinarie ed il d.m. 6 dicembre 2004 per la disciplina della revisione ordinaria. Al termine del controllo, l'ispettore o il revisore, compila il verbale nel quale sono descritte le risultanze dell'attività eseguita: nel caso in cui non rilevi alcuna irregolarità (o di irregolarità lievi sanate), la cooperativa riceve dall'ente pubblico un certificato di revisione ovvero dalla Centrale di appartenenza un'attestazione di revisione; nel caso di gravi irregolarità l'ente è destinatario di una diffida ad adempiere, entro e non oltre un lasso di tempo, alla eliminazione delle irregolarità riscontrate.

¹⁵⁴ Sul punto cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 290 ss..

¹⁵⁵ Il riferimento al Ministero del lavoro è superato alla luce delle nuove disposizioni sulla vigilanza entrate nel frattempo in vigore che riservano al Ministero dello sviluppo economico la titolarità del potere di accertamento della mutualità.

disposizioni vigenti» (comma 4)¹⁵⁶ - va coordinata con quanto previsto dalla legge a seguito delle modifiche apportate dall'art. 10 della l. 23 luglio 2009, n. 99, cioè che l'«*accertamento* [dei requisiti di mutualità, N.d.A.] *è riservato, in via esclusiva, al Ministero»* (comma 2). In sostanza, nel rinnovato quadro normativo, laddove intenda disconoscere la spettanza del regime di favore nei confronti delle cooperative che soddisfano i requisiti formali della mutualità, l'Amministrazione finanziaria, non solo è tenuta a provare la non osservanza «*in fatto*» delle condizioni previste per le agevolazioni (art. 14 del d.P.R. 601 cit.); ma, è altresì tenuta ad acquisire il parere (obbligatorio) dell'organo di vigilanza.

L'Ufficio accertatore che, in sede di espletamento dell'attività conoscitiva, ritenga dubbia la mutualità della società e la spettanza delle agevolazioni per mancanza dei requisiti soggettivi – tanto quelli statutari, quanto quelli gestionali – è tenuto, quindi, a richiedere l'intervento dell'organo ispettivo (la revisione o l'ispezione straordinaria) le cui risultanze, formalizzate in un provvedimento amministrativo, sono a fondamento della revoca delle agevolazioni fiscali e, quindi, della rideterminazione del carico fiscale; l'avviso di accertamento emesso in assenza del predetto provvedimento risulterebbe viziato da nullità insanabile per difetto assoluto di attribuzione¹⁵⁷. Nell'ambito del contrasto all'utilizzo abusivo dei regimi agevolativi nel settore della cooperazione, l'Agenzia delle entrate e il Ministero dello Sviluppo Economico hanno stipulato una specifica convenzione triennale per effetto della quale alla verifica fiscale si accompagna anche la revisione o l'ispezione cooperativa sulla sussistenza dei requisiti di mutualità prodromici alla spettanza del regime di *favor fiscalis*¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Il tema della vigenza dell'art. 14 del d.P.R. 601, anche in relazione alla vigilanza, è stato più volte riproposto in dottrina, cfr. F. PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, appendice, Padova, 2004, p. 130 ss., M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 280.

¹⁵⁷ Anche prima delle modifiche introdotte dall'art. 10 della l. 23 luglio 2009, n. 99 era stato autorevolmente sostenuto che la mancanza del parere obbligatorio degli organi di vigilanza viziava irrimediabilmente il procedimento accertativo, e quindi l'atto di accertamento. Cfr. PACE, *Le agevolazioni per la cooperazione: i difficili rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il Ministero del lavoro*, in *Boll. trib.*, 2002, 1029; F. D'AYALA VALVA, *L'accertamento dei redditi delle cooperative: un contrasto giurisprudenziale tra sezioni della Commissione tributaria centrale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 925; L. SALVINI, *L'omessa dichiarazione dei redditi delle cooperative esclude il diritto delle agevolazioni?*, in *Corr. trib.*, 2011, 24, p. 1948. Invero sulla necessità del parere obbligatorio si era già espresso il Ministero delle Finanze con circ. 21 ottobre 1988, n. 26.

¹⁵⁸ Pubblicata sul sito del Ministero dello sviluppo economico. Cfr. inoltre la circolare dell'Agenzia delle entrate del 18 maggio 2011, n. 21/E. Oltre allo scambio di informazione tra i due enti, quindi, la convenzione prevede piani di intervento coordinati attraverso l'utilizzo sinergico delle rispettive strutture. Si vedano in proposito: M. TRAVAGLIONE, *Se lo statuto è informato alla mutualità le cooperative hanno diritto alle agevolazioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 2 p. 175, e S. AGOSTINI, *Agenzia delle entrate e Ministero*

L'Amministrazione finanziaria opera in piena «autonomia» laddove il controllo fiscale riguarda i c.d. requisiti oggettivi, intendendo per tali gli ulteriori presupposti per l'applicabilità del regime di *favor* previsti dalle discipline di settore. Il tema è stato oggetto di recente attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità che ha avuto modo di ribadire che «il parere preventivo degli organi di vigilanza riguarda i soli requisiti soggettivi della società cooperativa, mentre l'ordinario potere di accertamento degli uffici finanziari ha ad oggetto la natura e le modalità di svolgimento dell'attività produttiva della cooperativa stessa»¹⁵⁹. Quanto all'onere di provare la sussistenza o meno dei requisiti di mutualità necessari a giustificare l'applicabilità del regime di favore, spetta all'Amministrazione - secondo la regola (generale) che la parte che vuol far valere un diritto in giudizio «*deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*» (2697 cod. civ.) - portare a fondamento della rettifica gli elementi di fatto che dimostrino la mancanza dei presupposti di mutualità e l'esercizio, in concreto, di una normale attività imprenditoriale¹⁶⁰.

dello sviluppo economico: convenzione per i controlli sulle cooperative, in *Informatore de Il sole-24 ore*, 2010, n. 39, p. 33 ss.

¹⁵⁹ Cfr. Cass. sent. n. 8140 dell'11 aprile 2011; commentata da L. SALVINI, *L'omessa dichiarazione dei redditi delle cooperative esclude il diritto delle agevolazioni?*, in *Corr. trib.*, p. 1945; e da A. SARTI, *Coop: nessun beneficio fiscale se manca la dichiarazione dei redditi*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 7, p. 19. La citata giurisprudenza è stata poi ripresa in alcune recentissime decisioni della Corte di Cassazione, quali ad esempio la sentenza n. 11972 del 13 luglio 2012 relativa alla Paint Graphos s.c.r.l. (*infra*).

Nella ricordata pronuncia n. 8140 del 2011 la Cassazione ritiene che «l'omissione della dichiarazione annuale e l'irregolare tenuta delle scritture contabili sono circostanze idonee ad escludere il potere-dovere di vigilanza dell'Amministrazione finanziaria sui requisiti di mutualità delle cooperative necessari per fruire delle agevolazioni fiscali relative all'esonero da imposizione diretta». Nel caso in cui l'Amministrazione contesti, motivandolo, la spettanza delle agevolazioni, grava sulla società l'onere di dimostrare il possesso dei requisiti. Invero l'omessa dichiarazione legittima l'inversione dell'onere in capo alla cooperativa, ma non può certamente precludere la possibilità di fornire la prova della spettanza delle agevolazioni giacché non esiste alcuna regola in ragione della quale ritenere che la dichiarazione sia l'unica sede in cui tale diritto può essere fatto valere.

¹⁶⁰ Sul punto v. C.T.C. 31 maggio 2010 n. 852 e Cass. n. 10544/2006. La prima è stata commentata da L. MACRÌ, *L'accertamento della mutualità delle cooperative a fini tributari*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 2, p. 9.

Va rilevato come l'art. 29, comma 5, del d.l. n. 69/1989 recante l'interpretazione autentica dell'art. 14 del d.P.R. 601 cit. ha precisato che l'espressa indicazione negli statuti sociali delle suddette clausole vale ad attribuire alla cooperativa *ipso facto* il diritto alla fruizione delle agevolazioni tributarie. Sul tema l'orientamento maggioritario della giurisprudenza ha affermato che la presenza dei requisiti formali di carattere soggettivo costituisce una presunzione legale solo relativa e non assoluta, in quanto tale ammette una prova contrarie ed è anche superabile da elementi di carattere indiziario, da cui si possa desumere che l'attività economica svolta dalla cooperativa non abbia avuto in concreto carattere mutualistico.

Da ultimo va osservato che l'art. 2 del d.m. 16 marzo 2011, aggiungendo l'art. 5 al d.m. 11 febbraio 2008, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha disposto che «nei confronti di società cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2512 del codice civile, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi settore di cui all'art. 62 -bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento, di cui all'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146». In forza di tale previsione gli studi di settore – per i quali è ancora

previsto l'obbligo di redazione e di presentazione - potranno trovare una limitata applicazione nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, giacché potranno essere utilizzati al solo fine di individuare le posizioni soggettive da sottoporre a controllo, mentre la verifica dovrà essere svolta con le ordinarie metodologie. Cfr. S. ARMELLA e V. BALDI, *Per le cooperative a mutualità prevalente «accertamenti 2010» senza utilizzo degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2011, 26 p. 2141; M. FRASCARELLI, *Coop a mutualità prevalente escluse dall'accertamento degli studi di settore*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 6, p. 5.

CAPITOLO II

PREMESSE METODOLOGICHE ALLO STUDIO DELLA «FISCALITÀ COOPERATIVA» TRA PRINCIPI COSTITUZIONALI ED ORDINAMENTO EUROPEO

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Le agevolazioni fiscali e la loro legittimità costituzionale. - 3. L'«europeizzazione» della fiscalità. - 4. Le agevolazioni tributarie nell'ordinamento europeo tra divieto di discriminazione e aiuti di Stato. - 5. La nozione di aiuto fiscale incompatibile secondo la disciplina europea. - 5.1. Le condizioni d'incompatibilità di una misura fiscale. - 6. Il regime tributario delle società cooperative: il *favor* comunitario e il problema dell'aiuto di Stato. - 6.1. Il «modello cooperativo europeo». - 6.2. L'orientamento delle Istituzioni europee sulla compatibilità con il mercato comune delle agevolazioni concesse a favore delle cooperative dalle singole legislazioni.

Premessa.

Nel dibattito sul diritto della cooperazione torna insistentemente il motivo della «agevolazione fiscale»¹⁶¹. La recente attenzione sul tema è stata, dapprima, indotta dalla scelta legislativa di riservare «*le disposizioni fiscali di carattere agevolativo [...] soltanto alle cooperative a mutualità prevalente*» (art. 223-duodecies, comma 6, disp. att. cod. civ.), e successivamente rinnovata dai numerosi interventi (spesso a-

¹⁶¹ Sul tema cfr., *ex multis*, S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968; ID., *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 567 ss.; ID., *Esclusioni tributarie, e Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, Padova, 1994, p. 405 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 369; N. D'AMATI, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. trib.*, 1995, p. 565; R. ZENNARO, *Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, p. 64; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, V, Milano, 2001, 48; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1029 ss.

Quanto alla manualistica, si segnalano i seguenti saggi: S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Parte generale*, Torino, 2003; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir., Agg.* III, Milano, 1999; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988; ID., *Profili generali (in La capacità contributiva a cura di F. Moschetti)*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. dir. trib. cit.*

sistematici) che hanno ridotto la portata delle provvidenze fiscali riservate alla cooperazione.

Il tema delle «agevolazioni fiscali» ha assunto, in tempi recentissimi, una portata più generale: dopo un periodo d'interventi settoriali e frammentati, il legislatore, più per esigenze di riassetto dei conti pubblici che per ragioni di equità fiscale, ha deciso di porre mano al riordino delle misure di *favor fiscalis*¹⁶². In sostanza, il «taglio lineare» delle agevolazioni previsto, in un primo tempo, dal d. l. n. 138 del 13 agosto 2011¹⁶³ nonché quello «selettivo» contemplato, in sostituzione del primo, dal d. l. 201 del 6 dicembre 2011, sono accomunati dalla medesima *ratio*, quella di ridurre l'indebitamento¹⁶⁴; e tale *ratio* è espressa dalla previsione della c.d. «clausola di salvaguardia», che contempla, in alternativa al taglio delle agevolazioni, una riforma del sistema fiscale e assistenziale di pari incidenza sui conti pubblici, o un inasprimento dell'imposizione indiretta¹⁶⁵. Il disegno di legge - approvato dalla Camera dei deputati il 12 ottobre 2012 (C. 5291) e dal Senato della Repubblica il 15 ottobre 2012 - prevede che il Governo sia delegato ad introdurre «*norme dirette a ridurre, eliminare o*

¹⁶² Cfr. F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 4, 2012, p. 969 ss.

¹⁶³ Il «taglio lineare» si riferiva alle tutte le agevolazioni elencate nell'allegato C-bis del precedente d.l. 98 del 6 luglio 2011. Numerose le misure relative alle società cooperative indicate nella citata tabella.

Tra queste si ricordano:

- al n. 205: Non concorre a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi la quota degli utili netti annuali destinata a riserva minima obbligatoria (art. 6 del d.l. n. 63/02);
- al n. 208: 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 o beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (art. 12 del d.P.R. n. 601/1973);
- al n. 210: Non concorrono al reddito imponibile delle cooperative le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento. Tale norma non si applica alle cooperative a mutualità prevalente: a) per la quota del 20% degli utili netti delle cooperative agricole; b) per la quota del 30% degli utili netti delle altre cooperative; c) per la quota del 55% degli utili netti delle società cooperative di consumo. La limitazione non si applica alle cooperative sociali. Per le cooperative non a mutualità prevalente la detassazione è limitata al 30% degli utili se la quota è destinata a riserva indivisibile prevista dallo statuto (art. 12 della l. n. 904/77; art. 1, commi 460 e 464, della l. n. 311/04; art. 82, comma 28, del d.l. n. 112/08).

Sulla natura e sull'ambito di applicazione delle misure succitate si rinvia ai capitoli III e IV.

¹⁶⁴ Oltre all'allegato C-bis del precedente d.l. 98 del 6 luglio 2011, si veda anche la relazione finale del Gruppo di lavoro sull'«Erosione fiscale» (presieduta da Vieri Ceriani) datata 22 novembre 2011 (pubblicata sul sito www.tesoro.it). In essa le principali misure fiscali riservate alle cooperative sono state così classificate: codice n. 8 - Misure a rilevanza sociale (in quanto incoraggiano la mutualità); codice n. 14 - Misure volte a favorire le nuove iniziative, la riorganizzazione e la capitalizzazione delle imprese (in quanto promuovono la capitalizzazione); codice n. 13 - Misure volte a imprese o esercenti arti e professioni, non limitate a un singolo settore produttivo (concernenti le cooperative che operano su una pluralità di settori) (p. 20 ss.).

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 971. Ivi per ulteriori dettagli.

riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità di tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi da imprese minori e dei redditi da pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'ambiente» (art. 2 rubricato «Revisione del catasto dei fabbricati, stime e monitoraggio dell'evasione fiscale e disposizioni in materia di erosione fiscale»). Inoltre, anticipando la citata previsione di delega alla riforma fiscale, con il d. l. n. 95 del 6 luglio 2012 (convertito nella l. 7 agosto 2012, n. 135) il legislatore ha previsto che con la legge di stabilità per il 2013 siano indicate «le disposizioni aventi a oggetto l'eliminazione o la riduzione di regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale», ai fini di evitare l'aumento delle imposte indirette alla scadenza della clausola di salvaguardia fissata al 1° luglio 2013.

In questo contesto si fa ancor più pressante l'esigenza di una più approfondita analisi sul fenomeno della «extrafiscalità», intendendo per tale l'orientamento della disciplina tributaria a fini economici e sociopolitici diversi dal mero riparto della spesa pubblica, nel quale si inseriscono le «agevolazioni fiscali»¹⁶⁶. La riflessione non è priva di difficoltà, considerata l'assenza di un dato normativo sistematico che prescindendo dalla singola situazione di fatto (c.d. «logica casistica») nonché l'influenza (sempre più cogente) dell'ordinamento europeo¹⁶⁷.

Con precipuo riferimento alla fiscalità delle cooperative, l'esame dei «fini extrafiscali» sottesi alle misure ad esse riservate esprime un duplice interesse legato, da un lato, alla necessità di comprendere se la leva fiscale possa rappresentare il «mezzo

¹⁶⁶ Cfr. in proposito S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 23.

¹⁶⁷ Si veda in proposito la relazione finale del Gruppo di lavoro sull'«Erosione fiscale» del 22 novembre 2011 cit. «Queste misure tengono conto della natura mutualistica delle cooperative e della particolare destinazione delle riserve indivisibili, che non sono in nessun caso distribuibili ai soci. In caso di liquidazione, le riserve indivisibili sono destinate a mutualità o riversate al Tesoro. La Commissione europea considera queste misure come compatibili con il mercato interno, in quanto “destinate a bilanciare un onere specifico imposto alle cooperative”, derivante appunto dall'obbligo di costituire e mantenere le riserve indivisibili. Una recente sentenza della Corte di Giustizia europea ha confermato questo orientamento e ha rimesso ai giudici di merito nazionali il compito di valutare il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le società cooperative di cui alle cause principali si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità» (p. 20).

idoneo» a promuovere la cooperazione, e quali vincoli costituzionali («limiti interni»¹⁶⁸, rappresentati dai principi di eguaglianza e di capacità contributiva), o derivanti dall'ordinamento europeo («limiti esterni», costituiti dal divieto di aiuti di Stato), esso incontra; dall'altro, detto esame è strumentale alla definizione del regime fiscale che, come già anticipato, è subordinato all'individuazione della natura agevolativa o meno delle singole provvidenze.

In questo capitolo vengono presentati alcuni strumenti che consentono il (successivo) esame delle misure riservate alle società cooperative, ossia a valutare la legittimità (secondo l'ordinamento interno) e la compatibilità (secondo quello europeo) dei «fini extrafiscali» ad esse (eventualmente) sottesi. Nel far ciò si è ritenuto opportuno parametrare i (già descritti) valori costituzionali sottesi al fenomeno cooperativistico ai principi dell'ordinamento interno e a quelli dell'ordinamento europeo.

2. Le agevolazioni fiscali e la loro legittimità costituzionale.

La riflessione sulla legittimità dell'orientamento della disciplina tributaria per fini extrafiscali non può che muovere dalla «norma cardine» del sistema tributario rappresentata dall'art. 53 della Costituzione¹⁶⁹ il quale sottintende un interesse collettivo ad un'organizzazione efficace del sistema tributario, al fine di ottimizzare il gettito fiscale, e, nel contempo, anche un interesse garantistico in difesa della sfera individuale.

Da un lato, infatti, l'«interesse fiscale» rispecchia l'esigenza della comunità di ottenere le risorse finanziarie necessarie per realizzare le finalità pubbliche e per consentire la rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il

¹⁶⁸ L'espressione «limiti interni» è di A. Dagnino (*Agevolazioni Fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008).

¹⁶⁹ Vasta è la letteratura in proposito, cfr. G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario*, cit.; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei diritti costituzionali*, Milano, 1967; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna, 1994; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e limiti all'iniziativa economica privata*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Milano, 1990.

pieno sviluppo della persona umana; obiettivi, questi, che legittimano l'imposizione tributaria e il dovere alla contribuzione. Dall'altro, il richiamo alla «capacità contributiva» di ciascuno costituisce il criterio per la distribuzione degli oneri tributari, e, per questa ragione, si pone quale misura, e limite, dell'intervento normativo e, dunque, come criterio difensivo della sfera (di libertà) individuale rispetto al prelievo fiscale¹⁷⁰. La relazione tra i suesposti principi si contempera nell'individuazione dell'«interesse fiscale come diritto sociale a vocazione progressista, funzionale a favorire un processo evolutivo dell'intera comunità che diventa il momento fondamentale di sviluppo e di realizzazione della personalità individuale»¹⁷¹.

Il tema (della legittimità) delle «agevolazioni fiscali» è tradizionalmente ricondotto alla ricerca della giustificazione delle deroghe al dovere generale di concorrere alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva. È, questa, un'impostazione che sottende la considerazione che le agevolazioni fiscali siano tendenzialmente lesive del suesposto dovere di concorrere alla spesa pubblica¹⁷², e che l'agevolazione per un contribuente comporti, a parità di fabbisogno, una maggior imposizione per gli altri contribuenti¹⁷³.

Le posizioni della dottrina in ordine alla legittimità costituzionale dei trattamenti agevolativi sono essenzialmente riconducibili a due correnti di pensiero¹⁷⁴. Alcuni autori ritengono che il regime derogatorio possa ammettersi solo quando sia orientato a fini e valori sanciti da altri principi costituzionali – equiordinati se non addirittura prevalenti –, i quali varrebbero a chiarire la stessa nozione di capacità contributiva, e a rendere addirittura dovuto il ricorso ad interventi anche di natura tributaria per il loro

¹⁷⁰ Per completezza, si ricorda che la funzione di garanzia rispetto alla libertà individuale è ribadita anche nell'art. 23 della Costituzione.

¹⁷¹ Cfr. P. BORIA, *Art. 53*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, 2008, in *Sistema Leggi d'Italia*.

¹⁷² Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, *cit.*, p. 416.

¹⁷³ Cfr. in proposito P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1029 ss.; S. LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 572.

La medesima giustificazione vale anche nell'ipotesi in cui il raggiungimento di obiettivi economici o sociali comporti, a parità di forza economica, un aggravio del carico tributario; in tal caso, la misura che intende disincentivare un determinato comportamento si pone in contrasto con l'interesse al conseguimento del gettito, giacché la *ratio* sottesa si realizza allorquando nessuno tenga il comportamento avversato. Sul punto v. R. SCHIAVOLIN, *Art. 53 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p. 240.

¹⁷⁴ Cfr. in proposito, il più volte citato saggio di S. La Rosa (*Le agevolazioni tributarie*, pp. 416-417).

perseguimento¹⁷⁵. Altri sostengono invece che l'incidenza di fattori extrafiscali (anche non riconducibili a principi costituzionali) sia insita nell'apprezzamento della capacità contributiva espressa dalle singole situazioni di fatto. Ci sono, a loro parere, «ragioni di ordine sia fiscale che extrafiscale» che «normalmente interferiscono, in maniera praticamente inestricabile, nella concreta disciplina dei tributi, precludendo ogni possibilità di operare valide distinzioni contenutistiche, in dipendenza della natura delle finalità perseguite. Sul piano delle realtà normative, non sono forse neanche ipotizzabili tributi la cui disciplina possa dirsi dettata soltanto da ragioni tecnico-economiche, poiché quella disciplina dipende sempre, in un modo o nell'altro, ed in misura più o meno accentuata, anche da ragioni di tutt'altro ordine»¹⁷⁶.

L'extrafiscalità - e le agevolazioni che di essa sono espressioni - sono, quindi, ritenute ammissibili dal punto di vista costituzionale, ma devono rispondere alle generali esigenze - desumibili dall'art. 3 della Costituzione stessa - della ragionevolezza e della non arbitrarietà¹⁷⁷.

Sul tema va osservato come i valori «costituzionalmente protetti» che, *ex se*, giustificerebbero un depotenziamento del prelievo tributario, sono essenzialmente riconducibili alla tutela e allo sviluppo dell'individuo sotto il profilo morale e materiale¹⁷⁸; rappresentano solitamente interessi di categoria «in quanto volti al perseguimento di obiettivi circoscritti rispetto a quelli della comunità generale», e perciò sono «riconducibili alle aspettative ed ai bisogni di una frazione della comunità»¹⁷⁹. Essendo volti «al perseguimento di obiettivi» di un gruppo limitato di consociati, non di rado si pongono in un rapporto di conflitto nei confronti degli interessi della comunità generale o della capacità contributiva individuale. Si pone

¹⁷⁵ Cfr. in proposito: M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 50; P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1042; R. SCHIAVOLIN, *Art. 53 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 239.

¹⁷⁶ Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 412 ss.

¹⁷⁷ Cfr. in proposito V. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., e S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 418 ss.

¹⁷⁸ A questa categoria valoriale appartengono, tra le altre, anche le regole che mirano a proteggere la famiglia (art. 31 Cost.), a tutelare la salute (art. 32), a favorire la formazione culturale e l'istruzione (art. 34), a promuovere la ricerca scientifica (art. 9), ecc.. Alla medesima categoria si possono ricondurre anche le disposizioni volte ad assicurare una protezione particolare alle varie forme di lavoro, autonomo o dipendente (artt. 1, 4 e 36 Cost.); quelle miranti a tutelare la dimensione economica individuale e collettiva - quali, ad esempio, la tutela del risparmio (art. 47), la promozione delle aree depresse (art. 44), la protezione della cooperazione e dell'artigianato (art. 45) -, ecc.

¹⁷⁹ Cfr. in proposito P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1052.

perciò l'esigenza di ricercare forme di mediazione che consentano di bilanciare l'interesse generale con gli interessi «frazionali», attraverso un'opera di riavvicinamento degli obiettivi della comunità alle sfere di interesse dei raggruppamenti sociali¹⁸⁰.

Sulla necessità di procedere alla mediazione tra valori potenzialmente confliggenti in sede di definizione della disciplina tributaria, è intervenuta la stessa Corte Costituzionale per ricordare che la materia delle agevolazioni fiscali «è di per sé molto delicata poiché involge necessariamente disparità di trattamento rispetto a situazioni e rapporti consimili»¹⁸¹, e che, di conseguenza, ogni misura agevolativa deve essere «commisurata [...] secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva», tenendo conto del fatto che il punto d'incontro di quelle esigenze «varia a seconda dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del paese»¹⁸². Invero la Corte ha assunto un atteggiamento fortemente prudentiale rispetto al sindacato di legittimità delle disposizioni agevolative, sull'assunto che la scelta del regime agevolativo «costituisce espressione di una discrezionalità legislativa non censurabile se non esercitata in modo palesemente irragionevole»¹⁸³. Ciò significa che le scelte legislative «non sono sindacabili dal giudice della legittimità costituzionale se non quando esse si appalesino irrazionali o ingiustificate»¹⁸⁴.

Quanto alla cooperazione, si è osservato come la riflessione interessi la «funzione sociale» ad essa demandata dall'art. 45 della Costituzione. Va anticipato che, sotto il profilo tributario, non tutte le misure sottrattive trovano fondamento unicamente

¹⁸⁰ *Ibid.*, p. 1049.

¹⁸¹ Sentenza della Corte Costituzionale n. 76 del 1958.

¹⁸² Corte Costituzionale, sentenza n. 134 del 1982. Si vedano anche le decisioni n. 151/1981, n. 108/1983, n. 167/1991, n. 74/1995, n. 119/1999.

¹⁸³ Sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 1994.

Osserva in proposito P. Boria (*Il sistema tributario*, cit., p. 1063) che la Corte Costituzionale «si sofferma sui caratteri oggettivi delle fattispecie messe a confronto e sulla *ratio legis* delle norme tributarie per affermare la non comparabilità delle situazioni di cui si lamenta la discriminazione».

¹⁸⁴ Sentenza del 28.4.1983, n. 108.

Va osservato in proposito che pare poco praticabile la possibilità di effettuare riscontri e verifiche della compatibilità delle agevolazioni tributarie con l'esigenza dell'uniformità dell'imposizione poiché i destinatari dei benefici fiscali non hanno (ovviamente) alcun interesse a sollevare incidente di costituzionalità delle disposizioni (di favore) che li riguardano. In realtà, il giudice costituzionale è stato investito di un diverso problema, quello relativo al controllo della validità della delimitazione del loro ambito di applicazione in vista della loro estensione a situazioni differenti da quelle legislativamente previste. Sul punto v. sentenza Corte Costituzionale n. 86 del 1985, ordinanza n. 10 del 1999 e sentenza n. 167 del 1991.

nel precetto contenuto nel medesimo articolo: spesso, infatti, quelle misure sono giustificate anche dalla minore capacità contributiva dei soggetti che danno vita a quelle tipologie di attività¹⁸⁵. In questo caso non è ravvisabile alcun contrasto con i principi informatori del sistema tributario né, di conseguenza, alcuna prevalenza del riconoscimento costituzionale della cooperazione rispetto al principio di capacità contributiva¹⁸⁶.

Nel caso invece in cui la misura di favore contrastasse con il generale criterio della capacità contributiva, e quindi si ammettesse la natura agevolativa della disposizione, si rende necessario verificare se tale «favore» possa o meno rientrare nell'ambito di applicazione del succitato art. 45 o di altri ad esso equiordinati¹⁸⁷. In altri termini, la cooperativa, anche se mostra la medesima forza economica di altre aggregazioni sociali (a parità di presupposti imponibili), è destinataria di un regime di favore in quanto l'utilità sociale marginale che essa offre è superiore alla riduzione dell'interesse fiscale collettivo (minor gettito). Va da sé che, relativamente ai trattamenti di favore concessi alla cooperativa, ne va verificata la compatibilità con l'interesse fiscale della collettività e con il progetto «progressista» della stessa, inteso come «rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale, che [...] impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti [...] all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese». Ne va verificata anche la «conflittualità» con il bisogno primario della comunità di assicurare un flusso costante di risorse di natura tributaria per finanziare il perseguimento degli obiettivi generali. Alla luce di queste verifiche i trattamenti di favore potrebbero rivelarsi illegittimi per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione¹⁸⁸.

Insomma, la «funzione sociale» opera come un Giano bifronte che, da un lato, impone alla cooperativa di assumere una configurazione diversa rispetto agli altri soggetti economici e, di conseguenza, finisce per condizionarne, entro certi ambiti,

¹⁸⁵ Si veda, su questo, M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 163.

¹⁸⁶ Cfr. su questo complesso argomento I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 91.

¹⁸⁷ Ad esempio l'agevolazione dell'agricoltura che potrebbe essere ravvisata nell'art. 44.

¹⁸⁸ Si veda, in proposito, M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, cit., p. 164.

l'attività e la forza economica; dall'altro giustifica il ricorso a misure di promozione del movimento cooperativistico (con le agevolazioni fiscali)¹⁸⁹.

L'orientamento della disciplina tributaria a fini extrafiscali deve altresì rispondere al principio di legalità contenuto nell'art. 23 della Carta costituzionale, che costituisce il presupposto della legittimità delle disposizioni agevolative¹⁹⁰; le discipline di *favor* possono essere disposte solo con regole aventi efficacia normativa almeno pari a quello delle disposizioni derogate¹⁹¹. Strettamente collegato al citato principio di legalità è il tema della potestà legislativa in materia tributaria. Con la riforma del titolo V operata per il tramite della legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, sono stati ridisegnati i rapporti tra gli enti territoriali e lo Stato¹⁹². Il novellato art. 117 Cost. ha

¹⁸⁹ La prassi dimostra che le società cooperative, pur non essendo sottoposte a limiti dimensionali, soltanto in rari casi raggiungono livelli organizzativi particolarmente rilevanti (dimensioni di attività consistenti, volumi di fatturato rilevanti, operatività nazionale o ultralocale, ecc.). Ciò dipende, in primo luogo, dalla stessa struttura societaria che assegna un ruolo secondario al capitale sociale e ne disincentiva l'accumulazione.

¹⁹⁰ Sul punto cfr. M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 56; P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1029 ss.; S. LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, *XV*, Milano, 1966, p. 572.

¹⁹¹ Tra i corollari collegati alla vigenza del principio della riserva di legge: l'intervento dell'amministrazione finanziaria deve avere carattere vincolato dalla legge e non essere discrezionale; la situazione giuridica del contribuente deve essere qualificata come diritto soggettivo; le eventuali decadenze per l'esercizio di tale diritto soggettivo devono essere esplicitamente previste nella legge, infine, un eventuale potere dispositivo della volontà del privato in ordine al godimento o meno dell'agevolazione deve essere espressamente previsto dalla legge. Sul punto cfr. F. MOSCHETTI, voce *A agevolazioni fiscali*. II. *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. I, Utet, Torino, 1987, p. 73.

¹⁹² Cfr. sull'argomento: F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, p. 585; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella riforma costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 245 ss.; L. ANTONINI, *Commento all'art. 117*, in R. BIFULEO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, vol. III p. 2227 ss.; G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *Commento all'art. 119*, in R. BIFULEO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, vol. III p. 2358 ss.

Per la letteratura recente sul tema v., *ex multis*, G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 03, 267; P. RUSSO - G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1575 ss.; C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 710 ss.; D. STEVANATO, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 395 ss.; F. SAITTO, *La legge delega sul federalismo fiscale: i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, in *Giur. cost.*, 2010, 03, p. 2817; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, p. 3 ss.; G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 222 ss.; F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1040; R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 78 ss.; M. NICOLINI, *La disciplina transitoria statale sui tributi propri delle regioni e la potestà legislativa regionale in materia tributaria. Il caso della «regionalizzazione» dell'Irap*, in *Giur. cost.* 2010, 01, p. 911; C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.* 2009, p. 1315; M. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel «sistema» delle autonomie fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 233; F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.* 2008, p. 927 ss.

equiparato le Regioni e lo Stato quanto alla titolarità della funzione legislativa, ed ha attribuito alle prime «*la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*»¹⁹³. In altre parole, l'elenco delle materie riservate all'esclusiva competenza dello Stato costituirà «una deroga al principio generale della competenza regionale», e per questo dovrà essere soggetto «a stretta interpretazione». Ora, la complessa articolazione in materie di competenza esclusiva dello Stato, di competenza concorrente tra Stato e Regioni e di competenza primaria delle Regioni, impone il richiamo delle questioni, tuttora dibattute, del potere legislativo in materia di tributi e dei limiti che incontra il soggetto agevolatore nell'orientare la disciplina tributaria a fini promozionali¹⁹⁴. Relativamente a quest'ultimo aspetto è ragionevole sostenere che la riconosciuta autonomia delle Regioni non dovrebbe consentire spazi alla normazione dello Stato in una materia che, riducendo le entrate, limita la competenza tributaria dello stesso ente locale.

È opportuno, a questo punto, introdurre una più approfondita riflessione sull'istituto dell'«agevolazione fiscale»¹⁹⁵. È un'indagine, questa, che, in via di principio, incontra due ostacoli: il primo è costituito dalla difficoltà nell'individuare i caratteri comuni alle forme agevolative che consentono di astrarre una nozione generale di agevolazione fiscale; il secondo, corollario del primo, è dato dalla sufficienza con cui sovente si attribuisce natura agevolativa a istituti che non ne hanno le caratteristiche¹⁹⁶.

Secondo l'impostazione classica l'esame della natura agevolativa di una misura doveva concentrarsi sul *distinguo* tra esenzioni ed esclusioni, intendendo per quest'ultime le disposizioni che, appartenenti alla struttura del tributo e in piena adesione con la sua *ratio*, conducono a definire, al pari delle disposizioni impositive,

¹⁹³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 15.

¹⁹⁴ Si veda sull'argomento A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, cit., p. 13.

¹⁹⁵ Va qui richiamata, riprendendo le parole di S. La Rosa (*Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 407) l'attenzione «sulla necessità di non confondere il problema (specificamente interpretativo) relativo all'individuazione dei significati che alle parole «esenzione», «esclusione», «agevolazione», ecc., debbono darsi ai fini della corretta applicazione delle singole disposizioni in cui esse ricorrono, con quello (propriamente scientifico) relativo all'individuazione dei contenuti tipici delle discipline che in termini di «agevolazione tributaria» possono qualificarsi». Tale distinzione, invero, investe due diversi momenti dell'attività del giurista; il primo dei quali attiene all'individuazione dei significati delle espressioni normative, il secondo alla concettualizzazione delle discipline positive ed alla delimitazione degli istituti giuridici.

¹⁹⁶ Si veda, su questo aspetto, F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, Milano, 2009, p. 12.

l'ambito applicativo del tributo (c.d. «delimitazione negativa del presupposto»)¹⁹⁷. Le esenzioni, al contrario, costituiscono deroghe (soggettive e oggettive) alle regole disegnate dalle norme impositrici e da quelle di esclusione in ordine al presupposto e alla *ratio* del tributo, esonerando da contribuzione fattispecie che altrimenti rientrerebbero a pieno titolo nella sfera di applicazione del tributo. Un approccio, questo, tipico di un periodo caratterizzato dall'idea di una finanza «neutrale» (non funzionale), nel quale non si pensava alla norma giuridica quale strumento di indirizzo (con agevolazioni o penalizzazioni) delle azioni dei soggetti economici¹⁹⁸. Era espressione di una dottrina che, incentrando l'analisi sugli elementi strutturali del tributo, aveva ricondotto le agevolazioni fiscali unicamente alle esenzioni, le sole in grado di introdurre un trattamento favorevole con una norma derogatoria giustificata da interessi extrafiscali in conflitto con la *ratio* del tributo (le c.d. «deroghe a carattere eccezionale»)¹⁹⁹. Va osservato come la strumentalità e la semplicità applicativa dell'«impostazione strutturale» scontino, da una parte, la parzialità dell'indagine laddove si consideri che gli effetti impeditivi dell'esenzione non possono avere efficacia autonoma in quanto la statuazione-limite consiste nella riduzione della disposizione di più ampia portata (*i.e.* imposizioni ed esclusioni); dall'altra, l'inidoneità ad esaminare il disegno complessivo del legislatore, dal momento che quest'ultimo emerge dall'analisi delle disposizioni attuative e impeditive²⁰⁰.

In un secondo momento, quando si è presa consapevolezza della funzione dei tributi al perseguimento delle utilità socio-economiche generali (c.d. «passaggio dalla finanza neutrale alla finanza funzionale»²⁰¹), sono emerse posizioni dottrinarie che,

¹⁹⁷ Sul punto, oltre agli autori già citati, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, V, Milano, 2001, p. 51; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1029.

¹⁹⁸ Si rinvia ai riferimenti bibliografici in A. DAGNINO, *Agevolazioni Fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, p. 4, nt. 5.

¹⁹⁹ In tal senso cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 174 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, p. 207 ss.; E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1958, p. 64 ss.

²⁰⁰ Per una critica alla concezione tradizionale cfr. A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, p. 82 ss.; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968; D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, cit., p. 153 ss.; F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali*. II. *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Utet, Torino, 1987, p. 73.

²⁰¹ Sul tema v. F. FICHERA, *Le agevolazioni tributarie*, Padova, 1992; ID., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. finanziario*, 1997, I, p. 486 ss.

superando la suesposta impostazione (strutturale), hanno valorizzato il dato interpretativo più che il dato promozionale ovvero il dato funzionale.

Così alcuni studiosi, rilevando la sostanziale equivalenza di esclusioni ed esenzioni in termini di delimitazione dell'ambito di applicazione della norma impositiva, hanno evidenziato l'impossibilità di applicare un criterio logico idoneo a distinguere le esclusioni dalle esenzioni, ed hanno ricondotto la ricerca della natura agevolativa della disposizione all'interpretazione casistica, secondo il complesso sistema delle norme che regolano il tributo²⁰². In particolare la qualificazione di un'esenzione potrebbe essere giustificata dal ricorso legislativo a principi diversi rispetto a quelli ispiratori del tributo (l'esenzione in tal modo costituirebbe specifica attuazione di un principio sovraordinato), anche se il richiamo a questi ultimi non può valere come canone assoluto di giudizio atteso che la *ratio* del tributo viene specificandosi e completandosi con l'interpretazione delle singole disposizioni da cui si desume il sistema normativo²⁰³. Tale ricostruzione sconta, principalmente, i rischi legati all'indagine interpretativa che, da una parte, non favoriscono l'individuazione di un criterio d'indirizzo (e in quanto tale aprioristico) e, dall'altra, denotano incertezza in ordine alle posizioni soggettive dei contribuenti interessati; sotto diverso profilo, non è dirimente il ricorso interpretativo ai principi ispiratori del tributo, attesa l'impossibilità di discernere all'interno della struttura del tributo i valori di coerenza interna con quelli extrafiscali²⁰⁴.

Altri autori, sull'assunto che le agevolazioni siano formate da istituti sottrattivi - che si traducono in situazioni di vantaggio per il contribuente e generano situazioni sostanziali attive (minor o differita tassazione o tassazione sostitutiva), da contrapporre al regime ordinario -, hanno individuato nella funzione promozionale l'elemento dirimente per distinguere le fattispecie sottrattive di agevolazione, dalle misure

²⁰² Per un'efficace ricostruzione si rimanda a P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1035 ss.; A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, p. 82 ss. Da quanto detto consegue che l'identificazione delle esenzioni non può essere il frutto di un semplice criterio logico, ma deve essere effettuata caso per caso dall'interprete che terrà conto del complesso sistema delle norme che regolano il tributo, nonché di quelle che costituiscono il diverso istituto di cui si ritiene sia espressione la singola disposizione di esenzione. Il riconoscimento delle esenzioni, pertanto, non può essere altro che un aspetto dell'interpretazione dell'intero complesso di disposizioni che disciplina l'imposta.

²⁰³ A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, cit., p. 82 ss.

²⁰⁴ Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 409, nt. 8.

sottrattive che concorrono al trattamento ordinario²⁰⁵. In altri termini, le agevolazioni sono trattamenti «tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari [elemento strutturale], più favorevoli per determinate fattispecie ed ispirati a principi propri in funzione promozionale [elemento promozionale]»²⁰⁶. La riconoscibilità della funzione promozionale è peraltro affidata ad un giudizio relazionale, da formularsi tenendo conto dei principi e degli interessi riconosciuti meritevoli di una speciale tutela da parte dell'ordinamento costituzionale. La conseguenza è che il trattamento ordinario non costituisce un *a priori*, da ricercare nel sistema normativo, ma piuttosto *ex post* da individuare sulla base dei trattamenti sottrattivi (agevolativi o meno) e della relativa concorrenza alla definizione della disciplina ordinaria²⁰⁷. Anche tale orientamento sconta la complessità di discernere tra trattamento ordinario e trattamento derogatorio.

Una recente evoluzione delle suesposte ricostruzioni sembra appartenere a quella dottrina che, contemperando il profilo strutturale, interpretativo e promozionale, attribuisce rilievo all'interpretazione del rapporto, all'interno del sistema tributario, tra fattispecie ordinarie e fattispecie derogatorie; l'agevolazione è ravvisata in quelle disposizioni di favore dettate da ragioni estranee a quelle recepite nella strutturazione del singolo prelievo, idonee a determinare l'attenuazione della tassazione e/o degli oneri formali ad essa connessi²⁰⁸. Tale prospettazione, da una parte, rinuncia ad una ricerca aprioristica del concetto di agevolazione; dall'altra, espunge dall'indagine talune sovvenzioni concesse ai contribuenti sotto forma di crediti di imposta, derivanti da fattispecie estranee (sotto il profilo strutturale e promozionale) alla disciplina del tributo²⁰⁹.

Nella ricerca rigorosa di un tratto distintivo delle agevolazioni che consenta di giustificare un regime giuridico differenziato, autorevole dottrina ha ravvisato nel

²⁰⁵ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 56; ID., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, cit., p. 975.

²⁰⁶ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 56. Sulla funzione promozionale del diritto, l'Autore richiama l'opera di N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione, Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977.

²⁰⁷ P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1040; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 30.

²⁰⁸ Sul punto si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, 2, p. 421.

²⁰⁹ Tra le altre prospettazioni riconducibili ai profili costituzionali va ricordata quella di N. D'Amati che ponendo in dubbio l'utilità di una distinzione tra esclusioni ed esenzioni, ha rilevato come la disciplina delle agevolazioni fiscali non si concreta in un mero giudizio negativo rispetto ad una ipotetica forma d'imposizione, ma implica una valutazione assiologica più complessa (N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 369; ID., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. trib.*, 1995, p. 566).

profilo funzionale sotteso alle disposizioni l'elemento dirimente²¹⁰. Due sono le premesse che sottostanno alla ricerca del paradigma funzionale: da una parte il dato di comune esperienza per cui le discipline tributarie, oltre ad essere strumenti di prelievo, sono spesso utilizzate come veicoli per l'erogazione di spesa pubblica; dall'altra, che nella definizione del fatto imponibile, nella strutturazione delle aliquote e nell'individuazione dei soggetti passivi, il legislatore attinge largamente a considerazioni di carattere non strettamente fiscale, articolando la disciplina in considerazione dell'opportunità di un riparto che tenga conto delle esigenze sociali ed economiche dalle quali il tributo nasce, e degli effetti sociali ed economici che esso determina. Adottando il criterio funzionale è possibile distinguere le agevolazioni che operano all'interno della disciplina dei singoli tributi da quelle che hanno funzioni surrogatorie di una sovvenzione pubblica (c.d. «spese fiscali»)²¹¹.

Le prime – c.d. «erosioni fiscali» (o «agevolazioni strutturali») - attengono a ragioni di extrafiscalità interna, riconducibili alla disciplina delle entrate e al principio del giusto riparto della spesa pubblica; le seconde – c.d. «spese fiscali», o «agevolazioni tributarie» -, fanno invece riferimento a ragioni di extrafiscalità esterna, riconducibili alla disciplina delle uscite e al principio della corretta allocazione delle risorse²¹². Dall'area delle «spese fiscali» si devono escludere tutte quelle misure che vanno a specificare i contenuti, gli aspetti e i limiti della capacità contributiva ritenuta

²¹⁰ Cfr. in proposito S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, Padova, 1994. Scrive il La Rosa: «Quel che realmente può consentire di ravvisare elementi comuni in misure disciplinari tanto strutturalmente diverse è soltanto il profilo di ordine funzionale, consistente nel fatto che, sul piano dei reali intenti politico-legislativi, le non-tassazioni, o minori tassazioni, o i crediti d'imposta ecc., talora rappresentano sostanziali «surrogati» di finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche (e come è stato efficacemente detto) «spese pubbliche implicite», o «mediante imposta», o «spese fiscali»» (p. 401 ss).

²¹¹ Scrive sempre il La Rosa a questo proposito: «ad identificare il comune denominatore delle agevolazioni fiscali non basterebbe [...] certamente osservare che esse consistono in una minor tassazione (rispetto ad un supposto regime ordinario), poiché in tal modo quella nozione perderebbe di ogni significativo contenuto, finendo con l'essere potenzialmente riferibile ad ogni discriminazione tributaria. Né può dirsi che le agevolazioni fiscali discendano sempre da disposizioni formalmente derogatorie, sussistendo non poche misure che, benché certamente aventi carattere agevolativo, non derivano da disposizioni di quel tipo. E non è, infine, neanche detto che esse debbano necessariamente consistere in una minore tassazione, non esistendo valide ragioni a priori per escludere da quel concetto l'area dei crediti di imposta [...], ovvero quella dei rinvii della tassazione, degli sgravi, delle sospensioni e rateizzazioni dei pagamenti, ecc.» (*Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 409).

²¹² *Ibid.*, p. 441.

meritevole di tassazione²¹³. Esse rientrano fra le «erosioni» perché si rifanno a scelte normative interne alle modalità con cui viene attuato il riparto della spesa pubblica²¹⁴.

L'individuazione della «spesa fiscale» o della «spesa pubblica implicita» come nucleo dell'agevolazione tributaria non solo consente di superare talune incertezze sistematiche, ma è «affine» al concetto di aiuto di Stato secondo il diritto dell'Unione europea. Invero, tale approccio rende irrilevante la ricerca di un modello di tassazione astratto (frutto di arbitrarie valutazioni e interessi) sul quale calare, secondo la logica *a contrariis*, la qualifica di agevolazione; trascende l'incertezza legata ad una ricostruzione interpretativa; allarga l'indagine a tutte le forme di manifestazione delle agevolazioni (*de iure condito* e *de iure condendo*) senza limitarsi agli istituti delle esenzioni e delle esclusioni, e superando la «confusione» legislativa nell'utilizzo del *nomen* delle forme agevolative e della loro errata collocazione sistematica (*sedes materiae*). Inoltre, estromettendo dal concetto di agevolazione quelle «erosioni» della base imponibile che, ancorché rispondenti a criteri extrafiscali, trovano una loro legittimazione interna al sistema per effetto di scelte strutturali proprie del legislatore fiscale, supera il problema della distinzione tra scopi fiscali e scopi extrafiscali.

Il ricorso al criterio della funzione è criticato da quanti ritengono che non si possa qualificare una misura agevolativa, riferendosi a criteri «esterni» all'ordinamento tributario²¹⁵. Cosicché, il criterio della surrogabilità con i contributi e le sovvenzioni in denaro rischia di escludere dall'ambito delle agevolazioni tributarie quelle fattispecie che, pur rispondendo ad un chiaro intento promozionale, si fondano su scelte strutturali

²¹³ *Ibid.*, p. 413.

²¹⁴ In linea di massima, sintomi normativi della spesa fiscale (in quanto elementi tipicamente rilevanti ai fini dell'interpretazione sistematica) potranno ad esempio - ma senza valore dirimente - ravvisarsi: nella collocazione della singola disposizione all'interno di testi normativi specificamente dedicati alla disciplina delle agevolazioni tributarie (invece che a quella dei singoli tributi); nel trovarsi essa inserita nel contesto di un complesso organico di misure ispirate ad una esigenza comune, e ad un tempo involgente più tributi; nell'esistenza di limiti temporali o territoriali di efficacia che nulla hanno a che vedere con l'ordinaria disciplina del tributo. Così come, al contrario, indizi del ben diverso fenomeno dell'extrafiscalità interna (e dell'erosione fiscale) potranno essere considerati: la conformità delle norme ad espressi principi normativi specificamente concernenti la struttura del tributo; l'afferenza delle misure ad un solo e ben determinato tributo; l'insussistenza di limitazioni temporali o territoriali di efficacia; ecc. Sul punto cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 415.

²¹⁵ Osserva M. Basilavecchia (*Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 421) che «il limite sta nel fatto che in tal modo si rinuncia alla ricerca di una nozione di agevolazione interna al sistema tributario, e che si forza un accostamento con i contributi pubblici che in realtà, strutturalmente, non appare condivisibile».

del sistema fiscale²¹⁶. Tale rischio era già stato evidenziato da quanti si sono premurati di mettere in luce le differenze tra gli ausili finanziari diretti (sovvenzioni e contributi) e le agevolazioni fiscali, in relazione: alla predeterminazione dell'ammontare tipico delle sovvenzioni rispetto alla variabilità dell'imposizione; alla necessità di un provvedimento amministrativo di concessione per i primi²¹⁷ rispetto all'automatismo operativo tipico delle seconde²¹⁸ - da cui derivano i rischi di cumulo in capo al medesimo contribuente di fattispecie agevolatorie che vanificano l'obbligo di concorrere alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva individuale -; alla responsabilità dell'applicazione del trattamento agevolativo incombente sul contribuente in sede di autoliquidazione rispetto alla scelta di adempimento volontario; alla trasparenza dei primi inseriti nelle previsioni di spesa rispetto all'opacità delle seconde. Invero, si tratta di profili risolvibili legislativamente (e quindi secondo volontà politiche) con un'adeguata sistematizzazione della materia extrafiscale, imponendo l'indicazione di sistemi di controllo della spesa fiscale²¹⁹. In conclusione, le diverse forme agevolative - esonero totale o parziale, riduzioni d'imposta, differimento temporale, regimi sostitutivi - sono accomunate dal loro «discendere da disposizioni aventi carattere derogatorio rispetto alla generale disciplina dei singoli tributi, perché dettate da esigenze e finalità [...] esterne ed estranee alla struttura dei prelievi», nonché dal «loro dar luogo a vantaggi fiscali astrattamente censurabili dal punto di vista del

²¹⁶ Per tutti v. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 421, nt. 29.

²¹⁷ Cfr. S. LA ROSA, in *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, cit., pp. 3 e 4. Con riferimento all'accertamento dei presupposti il La Rosa scrive che «talora [...] l'ordinamento delinea anche forme specifiche di accertamento dei requisiti delle agevolazioni fiscali, subordinando il godimento di queste ultime all'emanazione di atti amministrativi (anche da parte di organi esterni all'Amministrazione finanziaria) che specificamente li attestino».

²¹⁸ S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 428. L'automatismo, che conferisce alle agevolazioni fiscali la certezza e la tempestività dell'intervento pubblico, giustifica sovente, grazie alla stabilità della legge che le istituisce, la sopravvivenza di ingiustificati privilegi che vanifichino l'obbligo di ciascun contribuente di concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

²¹⁹ S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 427. L'autore osserva come il problema della trasparenza delle agevolazioni tributarie sia «in primo luogo problema di responsabile chiarezza politica e normativa sulla reale natura delle misure che vengono di volta in volta adottate». E aggiunge: «la gamma delle soluzioni operative ipotizzabili» ai fini della trasparenza «è molto vasta, ed in larga misura dipendente dal livello di conoscenza che si intende raggiungere, e dalla misura ritenuta accettabile delle complicazioni amministrative inevitabilmente connesse alle attività di rilevamento sistematico delle spese fiscali. Sul piano delle regole di contabilità pubblica, nulla vieta, ad esempio, di pensare alla possibilità dell'introduzione di regole nel senso dell'indicazione in bilancio dei gettiti tributari al lordo delle spese fiscali, e dell'evidenziazione di queste ultime in appositi capitoli di spesa figurativi; su quello della concreta applicazione dei tributi, potrebbero introdursi clausole generali nel senso della parametrizzazione delle agevolazioni tributarie al solo ammontare degli imponibili dichiarati; ovvero introdursi l'obbligo di dichiarazione annuale delle spese fiscali conseguite, ecc.».

principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva individuale; o, se si vuole, con questo conciliabili laddove equivalenti a vere e proprie sovvenzioni in denaro»²²⁰.

L'esame di legittimità delle provvidenze di *favor fiscalis* nonché della compatibilità con l'ordinamento dall'ordinamento dell'Unione europea (c.d. «limiti esterni»)²²¹ verrà condotto seguendo il paradigma funzionalista.

3. L'«europeizzazione» della fiscalità.

All'origine dei limiti alla discrezionalità del legislatore nell'orientamento della disciplina fiscale per fini diversi dal mero riparto della spesa pubblica vi è anche, come si è detto, il dettato costituzionale a tenore del quale «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*» (art. 117). Un rimando, quest'ultimo, a un lungo processo di integrazione, ancora *in fieri*²²². Con la sottoscrizione dei trattati istitutivi e modificativi della Comunità Europea l'Italia - in conformità a quanto stabilito dall'art. 11 della stessa Costituzione secondo cui «*l'Italia [...] consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni*» - , ha rinunciato a parte della sua sovranità potestativa conferendo all'Unione le competenze necessarie per la realizzazione delle finalità dei trattati sottoscritti²²³.

²²⁰ S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, cit., p. 1.

²²¹ Sul tema v. *ex multis* P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit.; L. TOSI e R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009; V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. DE' CAPITANI DI CIMERATE, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2009; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006; G. BARBATO, G. DAL CORSO, S.M. MESSINA, M.G. ORTOLEVA, *Lineamenti di fiscalità internazionale*, Verona, 2010, G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2010.

²²² Cfr. in proposito R. BAGGIO, *I vincoli internazionali e comunitari*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MAORONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, Padova, 2011, p. 399.

²²³ Il trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007, ratificato con L. 2 agosto 2008, n. 130, in vigore dal 1° dicembre 2009, ha modificato il Trattato sull'Unione europea e sostituito il Trattato che istituiva la Comunità europea. Così dall'inizio del 2009 il quadro normativo europeo risulta costituito dal Trattato sull'Unione europea (da ora TUE), dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (da ora TFUE) e dalla Carta dei diritti fondamentali.

L'art. 3 del TUE ricorda che «*L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico.*

L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore.

L'ordinamento europeo è perciò costituito da numerose regole, sia di diritto primario che di diritto derivato, sia di carattere generale che specifico, che rappresentano un vincolo per i singoli Stati²²⁴. L'efficacia diretta o mediata di alcune disposizioni europee è alla base del potenziale conflitto normativo tra regole interne e diritti dell'Unione, conflitto risolto con l'affermazione del primato del diritto europeo sulle norme interne anteriori e posteriori²²⁵. Parimenti, seppur con i relativi *distinguo*, anche le fonti del diritto internazionale (tributario) costituiscono «limiti esterni» alla potestà impositiva del legislatore nazionale. Prescindendo dalle regole consuetudinarie e dai principi generali internazionali²²⁶ – che in materia tributaria non hanno ancora trovato concreta applicazione –, l'attenzione deve rivolgersi alle convenzioni internazionali che si occupano di dazi, di doppia imposizione dei redditi, di patrimoni e di successioni, nonché della collaborazione tra autorità fiscali di Stati diversi nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale internazionale²²⁷.

Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri.

Essa rispetta la ricchezza della sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo».

²²⁴ Sul punto v. A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, p. 248; A. CARINCI, *Autonomia tributaria, delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p.1220.

²²⁵ E' stata la stessa Corte di Giustizia Europea a ribadirlo ricordando che «*il trasferimento, effettuato dagli Stati a favore dell'ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del Trattato implica [...] una limitazione definitiva dei loro diritti sovrani, di fronte alla quale un atto unilaterale ulteriore, incompatibile con il sistema della Comunità, sarebbe del tutto privo di efficacia*» (CGE 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal). Quella disposizione obbliga «*qualsiasi giudice nazionale, [...] nell'ambito della sua competenza*» ad «*applicare integralmente il diritto dell'Unione*» e a «*tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore che successiva*» (CGE 22 giugno 1989, causa 103/88, Fratelli Costanzo). L'ordinamento giuridico comunitario ha assunto sempre maggior rilievo tanto da far ritenere sussistente l'obbligo, in capo al giudice nazionale, di disapplicare – in ragione della «interpretazione conforme» alle regole comunitarie – non solo le norme contrastanti con regole di diritto dell'UE *self-executing*, ma anche di disapplicare le norme interne che, pur senza risultare direttamente in contrasto con la norma europea, ne impediscano l'effettiva applicazione. Di più. La Corte di Giustizia, muovendo dalla premessa che il diritto dell'UE è di essenza «costituzionale», si è spinta fino ad affermare il suo primato anche sulle norme costituzionali degli stati membri. Su questo è intervenuta la Corte Costituzionale per ribadire che l'inosservanza delle regole comunitarie da parte di norme interne costituisce ora violazione, per norma interposta, dell'art. 117 Cost. (Corte Costituzionale sent. 129/2006), ma si è riservata di valutare la legittimità costituzionale di norme dell'UE contrarie ai principi fondamentali del nostro ordinamento (c.d. teoria dei controlimiti): «*con l'adesione ai Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte di un »ordinamento« più ampio, di natura sopranazionale, cedendo parte della sua sovranità, anche in riferimento al potere legislativo, nelle materie oggetto dei Trattati medesimi, con il solo limite dell'intangibilità dei principi e dei diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione*» (Corte Cost. 348/2007).

²²⁶ Sul punto v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p. 80.

²²⁷ I trattati (o convenzioni) sono fonti di diritto scritto internazionale, di natura contrattuale (o negoziale), per mezzo dei quali due o più Stati decidono, vincolandosi, di regolare direttamente una determinata materia secondo i principi che ritengono più opportuni. La disciplina relativa al procedimento di

La disciplina tributaristica costituisce un esempio dell'influenza, diretta e indiretta, esercitata dall'ordinamento europeo sul sistema legislativo dei singoli Stati. Il fenomeno della «comunitarizzazione» (ma sarebbe più corretto parlare di «europeizzazione»), limitato in origine alla disciplina delle imposte indirette, sta assumendo sempre maggior rilevanza in numerosi altri settori: dall'abuso del diritto agli incentivi all'esodo, dagli aiuti di Stato, ai dividendi infrasocietari, dai canoni comunitari infragruppo, alla riorganizzazione societaria e transfrontaliera, ecc.²²⁸.

L'Unione agisce, ai sensi dell'art. 5 del TUE, esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti²²⁹. Quelle competenze possono essere esclusive, concorrenti e di

formazione e ai requisiti di validità ed efficacia dei trattati è contenuta nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969 (ratificata in Italia con l. 112/1974 ed entrata in vigore in data 27 gennaio 1980).

Quanto alle regole derivanti dagli obblighi internazionali diversi da quelli europei, con le sentenze nn. 348 e 349 del 2007, la Corte Costituzionale ha chiarito che tali norme, introdotte nel nostro ordinamento mediante la legge di esecuzione, hanno natura sub-costituzionale, sono cioè norme di rango subordinato alla Costituzione, ma intermedio tra questa e la legge ordinaria. Tuttavia l'applicazione della norma convenzionale – che non assume rango costituzionale (a differenza di alcune norme di fonte comunitaria) – è subordinata al giudizio di legittimità costituzionale sia in relazione alla norma interna confliggente, sia in relazione ai principi costituzionali. «Ne consegue che al giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Qualora ciò non sia possibile, ovvero dubiti della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale interposta, egli deve investire questa Corte della relativa questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117, primo comma» (Corte Costituzionale Sent. 349/2007).

Si deve poi osservare, con precipuo riferimento alla materia tributaria, che esistono disposizioni in cui è affermata la prevalenza delle norme convenzionali su quelle interne. In specie, l'art. 75 del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600, «*fa salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*», e l'art. 41 del d.P.R. del 29 settembre 1973 n. 601, prevede che «*continuino ad applicarsi le esenzioni e agevolazioni previsti negli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*». Va infine ricordato che l'art. 169 del T.u.i.r. in virtù del quale «*le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni*» non costituisce deroga alla disciplina convenzionale, ma una limitazione delle prerogative sancite dai trattati.

²²⁸ V. M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 4. Con l'espressione «comunitarizzazione», scrive M. Ingrosso, si intende l'«europeizzazione esercitata dal diritto dell'Unione sulla disciplina tributaria e sul suo studio».

Sul punto cfr, anche A. DI PIETRO, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in L.S. ROSSI e G. DI FEDERICO (a cura di), *L'incidenza dell'Unione europea sullo studio dalle discipline giuridiche*, Napoli, 2008, p. 291 ss.

Va incidentalmente ricordato che nel 2011 la Commissione europea ha presentato al Consiglio la proposta di direttiva sulla Common Consolidated Corporate Tax Base (direttiva sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società), pubblicata su <http://eur-lex.europa.eu>. Sul tema di vedano i commenti di P. VALENTE, *Base imponibile comune: il Green Paper di Francia e Germania*, in *il fisco*, 22, 2012, p.3444 e di A. DENARO, *La Direttiva sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società (Ccctb) vs. Modello OCSE di convenzione fiscale: una coesistenza possibile?*, in *il fisco*, 18, 2012, p. 2793.

²²⁹ Recita, in proposito, l'art. 5 co. 2 del TUE: «Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri». Sul principio di attribuzione v. A. TIZZANO, *Le competenze dell'Unione ed il principio di sussidiarietà*, in *Dir. un .eur.*, 1997, p. 230 ss.; R. MASTROIANNI, *Le competenze*

completamento; una tripartizione semplificatoria che non esaurisce la complessa materia dell'attribuzione²³⁰.

Per settori di competenza esclusiva dell'Unione si intendono, in via di principio, quelli per i quali solo l'Unione può emanare atti giuridicamente vincolanti. Secondo l'art. 3 del TFUE essi riguardano: l'unione doganale; le regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno; la politica monetaria degli Stati membri che hanno come moneta l'euro; la conservazione delle risorse del mare nel quadro della politica comune della pesca; la politica commerciale comune, ecc.

Quanto alle regole di concorrenza sia l'Unione che gli Stati membri possono adottare atti giuridicamente vincolanti, con la preclusione per gli ordinamenti interni di esercitare le proprie competenze se già disciplinate da norme comuni. L'art. 4 TFUE identifica, seppur non in maniera esaustiva, i seguenti settori passibili di potestà concorrente: il mercato interno; la politica sociale; la coesione economica, sociale e territoriale; l'agricoltura e la pesca; l'ambiente; la protezione dei consumatori; i trasporti, ecc.

L'esercizio delle competenze dell'Unione, in particolare nei settori di potestà concorrenti e in quelli di completamento, è informato a due principi: quello di sussidiarietà e quello di proporzionalità. In particolare, il primo prevede che l'Unione intervenga soltanto se gli obiettivi dell'azione non possono essere conseguiti in misura adeguata dagli Stati membri, ma possano, a motivo della portata o degli effetti dell'azione, essere conseguiti meglio a livello di Unione (art. 5, n. 3, TUE). Il principio di proporzionalità dispone che il mezzo scelto (legislativo o regolamentare) per l'azione comunitaria debba essere conforme all'obiettivo prefissato, in modo da garantire una ragionevole corrispondenza tra misure da adottare e scopi da perseguire evitando interventi dell'Unione eccessivi o inutili se non addirittura dannosi (art. 5, n. 4, TUE).

La materia tributaria, non essendo ricompresa nei settori di competenza esclusiva dell'Unione, rimane una potestà propria del singolo Stato membro e

dell'Unione, contributo alla «Giornata di studio in ricordo di Alberto Predieri sul Trattato che istituisce una costituzione per l'Unione europea», in Dir. un. eur., 3, 2005, p. 390 ss.; L. DANIELE, Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza - Libertà di circolazione - Concorrenza — Aiuti di Stato, Milano, 2006, p. 6 ss.

²³⁰ Per ovviare alle possibili lacune dell'attribuzione è stata introdotta la c.d. clausola di flessibilità (art. 352 TFUE), ed è stata elaborata, dalla CGE, la teoria dei «poteri impliciti».

rappresenta uno degli elementi caratterizzanti delle sovranità nazionali²³¹. L'Unione, in altri termini, è priva del potere di prelevare tributi per legge e non può avvalersi della coattività per imporre (riscuotere e accertare), a suo favore, prestazioni patrimoniali nei confronti dei cittadini degli Stati membri²³².

Va da sé, ovviamente, che la coesistenza di tanti sistemi fiscali quanti sono i Paesi appartenenti all'Unione europea rappresenta un ostacolo al buon funzionamento del mercato comune; e va da sé anche che le norme e i principi di fonte europea, finiscono per costituire un limite alla discrezionale potestà impositiva dell'ordinamento del singolo Stato²³³.

Invero la «tributarietà» nel diritto europeo trova giustificazione nelle azioni dell'Unione (le «politiche e le azioni comuni» di cui all'art. 2 del TUE) se motivate come mezzi messi a disposizione dall'Unione stessa per realizzare quei fini immediati

²³¹ Questo esclude l'esistenza di un sistema di norme che possa essere definito come un «ordinamento fiscale europeo», C. SACCHETTO, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA.VV., *I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2000, p. 801.

²³² Sul punto v. anche L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009, p. 6; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale; profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, I, p. 248; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, IV, p. 1201; A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, pp. 130 ss.; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 369 ss. Il Basilavecchia sostiene che oggi la politica fiscale comunitaria è in grado di condizionare e modificare incisivamente gli ordinamenti fiscali degli Stati membri; attribuisce alla competenza strettamente statale la politica fiscale e valuta l'intervento comunitario solo in prevalente funzione di contenimento e di razionalizzazione del tributo. A suo parere i soli spunti d'integrazione positiva della fiscalità dell'Unione sono frutto di accordi tra gli Stati limitati ai singoli punti su cui essi raggiungono l'unanimità e non si motivano in virtù di una attribuzione di competenza pregiudiziale e generale.

²³³ La fiscalità dell'Unione europea si contraddistingue rispetto al fenomeno impositivo generale essenzialmente per due caratteristiche. Da una parte assume una connotazione negativa in quanto la sua regolamentazione è finalizzata non tanto alla raccolta di risorse finanziarie e alla successiva redistribuzione (ruolo attivo), quanto alla eliminazione di tutti i fattori potenzialmente distorsivi della concorrenza del mercato unico. In tal senso il sistema fiscale europeo conseguenza del divieto di discriminazione fiscale e, in misura più ridotta, dei principi di armonizzazione e di riavvicinamento delle legislazioni.

Dall'altra, il sistema tributario europeo difetta di una fiscalità propria, essendo quest'ultima formata per la maggior parte da risorse fiscali, ad eccezione dei dazi doganali, non riconducibili all'esecuzione diretta di una potestà impositiva dell'Unione (c.d. fiscalità derivata). Ne consegue che l'Unione non può vantare alcuna competenza esclusiva in materia tributaria, e assume invece un ruolo di coordinamento delle politiche fiscali adottate dai singoli Stati membri.

Scrive in proposito M. Ingresso (cit., p. 42): «Di fronte al processo progressivo e continuo di espansione degli atti normativi comunitari tributari, la potestà tributaria nazionale non legittima più una attività legislativa assoluta e libera nei fini. Il potere tributario, oltre che svuotato della sua materia, viene depotenziato della sua vis, ossia della possibilità di produrre, in via coattiva, modificazioni delle posizioni giuridiche soggettive a sfondo patrimoniale [...]. Alla fine, lo stesso diritto tributario italiano risulta marginalizzato e residualizzato e perde la sua specifica autonomia normativa. La tributarietà diventa compito dell'Unione europea».

(interessi comuni) reputati strumentali alla promozione di obiettivi primari della stessa Unione.

In questa prospettiva le competenze europee presentano una duplice configurazione.

Da una parte, in termini negativi, si traducono in «limitazioni» della sovranità degli Stati e in «allineamenti» delle potestà tributarie nazionali per esigenze connesse agli abbattimenti delle «barriere doganali», alla soppressione delle «frontiere fiscali», all'attuazione delle «libertà economiche fondamentali» del mercato comune²³⁴; ai sensi dell'art. 26 del TFUE che recita: «L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno», cioè di «uno spazio senza frontiere interne» nel quale sono assicurate la libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali²³⁵. Questo approccio «negativo», tuttavia, privo di sistematicità perché legato a singole fattispecie, richiede di essere completato, in una logica di organicità, con interventi di integrazione «positiva»²³⁶.

La connotazione positiva delle competenze europee è data dall'obiettivo di armonizzare le legislazioni tributarie nazionali o mediante la produzione di norme di diritto europeo derivato o attraverso forme di coordinamento delle politiche fiscali nazionali nel campo dell'imposizione diretta²³⁷. A proposito di quest'ultima la Corte di

²³⁴ In tale contesto potrebbe non essere esclusa la possibilità «di far ricorso alla competenza tributaria sussidiaria di cui all'art. 308 del Trattato CE». Una norma che «consente al Consiglio, in via residuale — ossia quando manca una competenza che si fondi su una base giuridica alternativa — [...] l'assunzione autonoma di poteri legislativi e quindi di prendere le disposizioni del caso (direttive o regolamenti), allorquando sia necessaria una nuova azione per raggiungere, nel funzionamento del mercato, uno degli obiettivi dell'Unione»(M. INGROSSO, cit., p. 34).

²³⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005, p. 30 ss.; ID., *L'integrazione negativa tra sisteme fiscale ed ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, p. 847; F. FICHERA, *Fisco e Unione europea: l'aquis comunitario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, I, 2003, p. 427.

²³⁶ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 84.

²³⁷ Sul tema v. G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali, I, 2007, pp. 396 ss.; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2000, I, p. 33 ss. e M. AUJEAN, *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, p. 18 ss.; G. MAISTO, *Unione europea e coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri in materia di convenzioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV p. 76 ss.

Sul punto si deve osservare che l'art. 113 TFUE attribuisce al Consiglio il potere di armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette. Tale disposizione ha lo scopo di eliminare le disparità di trattamento dei regimi fiscali nazionali, ma solo nella misura in cui ciò è necessario per assicurare il funzionamento del mercato interno ed un regime di libera concorrenza, non alterato da distorsioni fiscali. L'armonizzazione non riguarda tutte le imposte, ma solo quelle sulla cifra d'affari, quelle sui consumi ed alcune imposte indirette. L'armonizzazione in materia di imposte indirette è stata sempre considerata essenziale ai fini della realizzazione del mercato unico e della libera concorrenza.

Giustizia, nel ribadire che «*la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati Membri*», ha precisato che «*questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario*»²³⁸.

Rispetto alle succitate attribuzioni, le fonti europee si distinguono in primarie - contenute nei trattati istitutivi e modificativi dell'Unione che costituiscono le regole di legittimazione delle competenze e dei poteri attribuiti all'Unione Europea²³⁹ - , e fonti derivate. Sono, queste ultime, quelle prodotte dagli organi europei (Parlamento, Consiglio e Commissione) al fine di consentire all'Unione di esercitare le proprie competenze. L'art. 288 del TFUE dispone che le istituzioni adottino regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri (c.d. atti tipici)²⁴⁰. Il suddetto elenco non

Quanto alle imposte dirette, seppur non è prevista l'armonizzazione delle legislazioni nazionali, si è ritenuto in forza dell'art. 115 TFUE che l'Unione europea possa agire anche in tale settore in vista del riavvicinamento delle singole legislazioni.

²³⁸ V. Corte Giust. Ue, sent. 11 agosto 2005, causa C-80/94 (Wielockx); sent. 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (Schumaker).

Tutte le sentenze della Corte di Giustizia Ue sono pubblicate in *Racc.*, eccezione fatta per le più recenti pronunce pubblicate sul sito <http://curia.europa.eu>, delle quali si darà specificazione.

²³⁹ La natura giuridica dei trattati istitutivi, comprensivi delle integrazioni e delle modificazioni, è quella propria degli accordi internazionali. Tuttavia, è stato più volte evidenziato dalla Corte di Giustizia che il trattato, sovraordinato a qualsiasi altra norma dell'ordinamento comunitario, «benché concluso in forma di accordo internazionale, [...] costituisce la Carta Costituzionale di una comunità di diritto» (Causa 294/83). Da tale qualificazione discende la particolare forza di cui sono dotati i trattati dell'Unione rispetto ad altri accordi internazionali, sia in ragione dell'oggetto disciplinato, «che della particolare finalità integrativa, molto più cogente rispetto al coordinamento o all'armonizzazione legislativa. La differenza dei trattati istitutivi rispetto ai normali accordi internazionali è evidente laddove si considerino anche le complesse e atipiche procedure di revisione.

Tra le fonti primarie devono essere considerati, accanto ai trattati istitutivi, anche i protocolli (parti integranti del trattato) e gli atti di adesione dei singoli Stati. Con l'introduzione dell'art. 6 nel TUE anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, emanata da Parlamento, Consiglio e Commissione il 7 dicembre 2000 a margine del Consiglio europeo di Nizza, ha lo stesso valore giuridico dei trattati.

²⁴⁰ Su questi «atti tipici» la Corte Giust. Ue (C-16-17/62) ha adottato il seguente criterio interpretativo: nessuno «può arrestarsi alla denominazione ufficiale dell'atto, bensì deve tener conto in primo luogo del suo oggetto e del suo contenuto». In sintesi, il regolamento - che nel sistema giuridico dell'Unione rappresenta, normalmente, l'equivalente della legge negli ordinamenti statali - ha portata generale ed è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri. In altri termini, dando esecuzione ai trattati, gli Stati membri hanno introdotto un meccanismo di adattamento automatico del loro ordinamento a quello dell'Ue attraverso, appunto, l'automatica ricezione dei regolamenti, senza la possibilità di modificarne in alcun modo i precetti e senza il bisogno di un apposito ordine di esecuzione.

La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma ed ai mezzi di attuazione. Ciò significa che la direttiva è uno strumento di legislazione indiretta che, a differenza dei regolamenti, non ha portata generale (vincola lo Stato, ma non produce effetti tra cittadini della Comunità) e necessita di atti di recepimento (c.d. legge comunitaria). La direttiva assume effetto diretto - pur rimanendo la sua azione circoscritta all'efficacia verticale (rapporto singoli - Stato) -, anche in assenza di recepimento, allorquando siano scaduti i termini entro cui gli Stati devono attuarla, e a condizione che le disposizioni in essa contenute siano precise ed incondizionate. Lo strumento della direttiva è funzionale a quegli ambiti del mercato comune e delle altre attività comunitarie nei quali il perseguimento dei fini stabiliti dai trattati è possibile anche senza una completa uniformità legislativa.

esaurisce la gamma degli atti che le istituzioni dell'Ue possono emanare, perché, oltre a quelli interni e di autoregolamentazione (regolamenti interni nonché le proposte della commissione) la prassi ne conosce altri, non disciplinati e variamente denominati, quali lettere, comunicazioni, inviti, risoluzioni, conclusioni, codici di condotta, libri verdi e libri bianchi, ecc.

Il cerchio degli interventi possibili di fonte europea in grado di condizionare la potestà tributaria dei singoli ordinamenti nazionali si chiude con il ruolo assunto dagli organi giurisdizionali della stessa Unione. In particolare dalla Corte di Giustizia – il cui compito è quello di assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati – che sta svolgendo una funzione di supplenza normativa (rientrante nella sfera della c.d. «integrazione negativa») intervenendo per rimuovere gli ostacoli al funzionamento del mercato comune attraverso la corretta applicazione, delle libertà fondamentali dell'Unione²⁴¹. Le sue sentenze vincolano l'interpretazione dei giudizi nazionali, e richiamano alle proprie responsabilità lo Stato membro le cui autorità abbiano emesso una decisione in contrasto con il diritto comunitario²⁴². I suoi *dicta* vanno ben oltre l'ambito delle mere decisioni giurisprudenziali, e non si limitano alla funzione c.d. nomofilattica; le statuizioni interpretative, quindi, incidono sulle posizioni giuridiche dei singoli, senza l'intermediazione di ulteriori atti normativi, e rappresentano, a tutti gli effetti, fonti direttamente applicabili *ex tunc* nel diritto tributario nazionale²⁴³.

La decisione - che è un atto comunitario simile al provvedimento amministrativo - è obbligatoria in tutti i suoi elementi e, se designa i destinatari, lo è soltanto nei loro confronti. Tra le decisioni della Commissione europea assumono particolare rilevanza quelle conseguenti all'esercizio della funzione di vigilanza sulla compatibilità delle norme fiscali interne rispetto al divieto di aiuti di Stato.

Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti, ma assumono rilevanza giuridica. Le prime consentono alle istituzioni di esortare il destinatario a tenere un determinato comportamento giudicato più rispondente agli interessi comuni; i pareri fissano il punto di vista della istituzione che li emette, in ordine ad una specifica questione.

²⁴¹ In campo tributario hanno assunto un peso sempre più rilevante gli interventi giurisprudenziali relativi all'applicazione del principio di non discriminazione - e dei principi che da esso discendono - (art. 18 TFUE), di libera circolazione dei lavoratori, della libertà di dimora (art. 49 TFUE), della libertà di prestazione dei servizi (art. 56 TFUE), nonché della libera circolazione dei capitali (art. 63 TFUE).

²⁴² Corte Giust. Ue C-173/03 (*Traghetti del Mediterraneo*).

²⁴³ Sul punto v. R. SEER, *Le fonti di diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, cit., p. 32; G. FRANSONI, *Riflessioni critiche sulla limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze interpretative della Corte di giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pp. 373 ss.; V. NUCERA, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia ed il loro impatto sul sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1136 ss.

4. Le agevolazioni tributarie nell'ordinamento europeo tra divieto di discriminazione e aiuti di Stato.

Le scelte in materia tributaria dettate da fini extrafiscali – *i.e.* la concessione di agevolazioni o di penalizzazioni - condizionano l'allocazione degli investimenti e la stabilizzazione delle iniziative imprenditoriali negli Stati membri; esse sono perciò in grado di alterare le condizioni tra i soggetti che svolgono autonome attività economiche nel mercato comune con l'effetto di discriminarne alcuni, favorendone altri²⁴⁴.

Per questo le soluzioni normative accolte nell'ordinamento nazionale debbono essere subordinate alla verifica di compatibilità rispetto ai principi formulati a livello di Unione europea. Quest'ultima opera predisponendo un assetto normativo idoneo a contenere gli «eccessi egoistici» dei singoli Stati al fine di garantire un sistema di mercato ispirato al principio di libera concorrenza.

Pare possibile identificare due diversi approcci dell'ordinamento europeo rispetto al fenomeno delle agevolazioni fiscali: un primo «di apertura» – informato al principio di parità di trattamento -, teso a eliminare le discriminazioni tra soggetti residenti e soggetti non residenti, estendendo le agevolazioni anche a questi ultimi²⁴⁵; un secondo «di totale chiusura» funzionale all'eliminazione della potenziale concorrenza fiscale dannosa, dovuta alla volontà dei singoli Stati di attrarre capitali dall'estero. Il divieto degli aiuti di Stato, finalizzato a garantire la libera concorrenza, parrebbe essere espressione, *ex positivo iure*, di questa funzione impeditiva²⁴⁶.

In particolare l'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (già art. 87 TCE)²⁴⁷ definisce il concetto di aiuto di Stato proibito stabilendo che «*Salvo*

²⁴⁴ Sul punto v. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pp. 1076 e 1077; M. BASILAVECCHIA, *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 420 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 203.

²⁴⁵ Sul punto v. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1078 ss.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004, p. 228.

In ambito tributario particolare rilievo ha il principio di non discriminazione in base alla nazionalità che trova specifiche declinazioni nelle libertà fondamentali stabilite dal Trattato. La Corte di Giust. ha chiarito che sono vietate non solo le discriminazioni basate sulla nazionalità, ma anche le discriminazioni dissimulate o indirette.

²⁴⁶ S. FIORENTINO, *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 376; ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

²⁴⁷ Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, l'1 dicembre 2009, il Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE) diviene Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). I riferimenti

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» (comma 1)²⁴⁸.

Tale disciplina riguarda «tutte le forme di trasferimento dal settore pubblico direttamente od indirettamente a vantaggio delle imprese, per le quali lo Stato non riceve un corrispettivo equivalente e che hanno come fine una modifica del mercato»²⁴⁹. L'ambito di applicazione, quindi, comprende non solo le prestazioni positive quali le sovvenzioni, ma anche qualsiasi altra misura (anche indiretta) intesa a sollevare un'impresa degli oneri finanziari che, in un regime basato esclusivamente sul mercato, sarebbero normalmente posti a suo carico (c.d. prestazioni negative)²⁵⁰. Tra esse, in particolare vanno ricordati le coperture di perdite, i prestiti ad interesse «zero» o a tassi particolarmente favorevoli, le forniture di beni e servizi a condizioni preferenziali, le esenzioni da tributi e gli sgravi fiscali in genere (c.d. aiuti fiscali).

Lo studio del rapporto tra l'agevolazione fiscale e il summenzionato divieto appare particolarmente complesso giacché nell'«ordinamento comunitario il concetto di agevolazione si presenta indistinto in quanto assorbito da quello più ampio di aiuto di

all'art. 87 TCE fatti dai diversi autori e dalla giurisprudenza citati nel presente lavoro si intendono pertanto relativi al nuovo art. 107.1 TFUE.

²⁴⁸ Sulla nozione di aiuto di Stato v. G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2010, p. 800 ss. Per le letterature internazionali cfr., per tutti, C. QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon, 2009.

Sul tema degli aiuti di Stato attuati mediante misure di carattere fiscale si v. M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; P. LA ROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali (nota a Cass., sent. 10 dicembre 2002, n. 17546)*, in *Rass. trib.*, 2003, 1074 e in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004, p. 91; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2249; F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1998, p. 87; G. PIZZONIA, *Aiuti di stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, p. 384; T. TASSANI, *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie tra divieto di aiuti di Stato e tutela del legittimo affidamento (nota a ord. Comm. Trib. Prov. Genova, 11 febbraio 2004, n. 37/14/04)*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1533; L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali (commento a ord. Cass. sez. tribut. 30 aprile 2004, n. 8319)* in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 574; E. ALTIERI, *Competenza del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2339; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2271; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201.

²⁴⁹ V. GUZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione europea*, Napoli, 2000, p. 692.

²⁵⁰ Corte Giust., sent. 22 novembre 2001, causa C-53/00 (Ferring); Corte Giust., sent. 15 marzo 1994, Causa C-387/92 (Banco Exterior de Espana), ecc.

Stato, ed assume rilevanza non in astratto, ma solo in quanto la sua applicazione sia in grado di arrecare turbative alla parità di condizioni tra imprese», nel libero mercato²⁵¹.

In verità, nelle prerogative del singolo Stato membro, lo strumento fiscale costituisce un indefettibile mezzo di promozione degli assetti economici e sociali da perseguire nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalle costituzioni nazionali. L'ordinamento europeo, invece, valuta la disciplina fiscale del singolo Stato membro secondo la logica del libero mercato – ovvero come «*spazio senza frontiere interne*» nel quale sono assicurate la libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali (cfr. *supra*) -, che tende ad assurgere a paradigma della regolazione del potere tributario sovrano²⁵².

Il concetto di mercato e di concorrenza, tuttavia, non appartiene alla nostra cultura giuridica. Gli stessi padri della Costituzione ne erano «diffidenti»: per questo hanno cercato di porre dei limiti alle libertà economiche e hanno sollecitato l'intervento dello Stato nelle dinamiche del mercato²⁵³. Il fatto è che un diverso paradigma rischierebbe di snaturare il sistema-valori costituzionale a connotazione sociale in favore della funzionalità economica e della concorrenzialità, che caratterizzano l'ordinamento liberistico dell'Unione²⁵⁴.

²⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 55.

²⁵² P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pp. 1088 e 1089.

²⁵³ A questo proposito M. Ingrosso (cit., p. 38) osserva che, per effetto della costituzionalizzazione del diritto comunitario, ormai la nozione comunitaria della concorrenza ha acquisito, sul piano delle fonti interne, il rango di principio costituzionale, alla stregua dell'art. 117, comma 1 della Cost., e che quindi è a quello che ci si deve rivolgere per intendere la nozione di concorrenza.

²⁵⁴ Scrive in proposito P. Boria (*Il sistema tributario*, cit., p. 1090): «La scissione tra spazio politico e spazio economico è [...] registrata nei trattati europei attraverso l'abbandono della sovranità nazionale - come avviene nella materia tributaria - e rimarcata dalla fissazione di un ordine di libertà che riconosce la capacità di autoregolazione del mercato globalizzato. In questa prospettiva si è sostenuto, non irragionevolmente, che il diritto comunitario si presenta a-politico, sganciato cioè dal tessuto dei valori sociali che caratterizzano le costituzioni democratiche ed indirizzano l'azione politica, dovendo essere ricondotto piuttosto alla spontaneità degli interessi presenti sul mercato, come una sorta di regola naturale e neutrale in ordine alla produzione ed allo scambio. La crisi del concetto tradizionale di sovranità assoluta degli Stati porta così a rimettere il controllo delle risorse economiche dalla classe politica alle forze che dirigono il mercato unificato. Si assiste così ad una sorta di inversione logica rispetto al tradizionale rapporto tra Stato e mercato: gli Stati cominciano a diventare funzionali ai mercati, conformandosi alle decisioni ed ai nessi emergenti dal confronto tra gli interessi economici ed allontanandosi dalle ragioni sociali della sovranità. Si determina pertanto un chiaro rovesciamento del rapporto tra potere economico e potere politico: il piano delle scelte e delle decisioni operate dagli Stati è sovente subordinato e controllato dalla finanza internazionale e dall'economia sovrastatale. Così il controllo del mutamento sociale tende a sottrarsi al governo politico-istituzionale degli Stati per rifluire naturalmente nei centri di potere che determinano, più o meno inconsapevolmente, le relazioni economiche che alternativamente si compongono e si sciolgono nel mercato. Lo Stato nazionale, in tale contesto, si trasforma sempre più in un centro regolatore del mercato, titolare di un potere di mediazione delle relazioni economiche e di contrattazione delle risorse tra le parti sociali e le forze produttive

Cosicché la questione si sposta necessariamente sul più ampio tema dei rapporti tra ordinamento europeo e ordinamento nazionale²⁵⁵. Sul punto autorevole dottrina ha osservato come anche il principio di eguaglianza - che, in astratto, potrebbe rappresentare un valore portante dell'ordinamento giuridico nazionale da poter essere assunto quale (contro) limite alla primazia della fonte europea sul diritto statale²⁵⁶ - finisca per acquisire una diversa configurazione, a seconda che ci si muova all'interno della sfera europea o in quella dell'ordinamento nazionale.

Invero, questo «contrasto» - che vede contrapposti l'utilizzo del circuito fiscale per fini sociali e il paradigma del libero mercato - è almeno in parte attenuato dal fatto che le finalità che compongono l'orizzonte dell'azione legislativa europea si propongono di combinare la tutela dei valori liberistici e di efficienza economica con la promozione di valori sociali e progressisti diretti a sostenere la crescita della collettività²⁵⁷. In altri termini la tutela della concorrenza e del libero mercato è funzionale alla realizzazione degli obiettivi del «progresso economico e sociale» in un quadro di «sviluppo equilibrato e sostenibile». Si tratta, con tutta evidenza, di un'impostazione destinata a circoscrivere gli interessi extrafiscali dei singoli ordinamenti e, di conseguenza, a ridurre i margini di manovra dell'impiego extrafiscale del diritto tributario nazionale.

In termini generali, taluni autori hanno osservato come la sovranità fiscale degli Stati membri, principio riconosciuto a livello europeo, rappresenti un criterio interpretativo del succitato art. 107 finalizzato a bilanciare i valori di fondo su cui poggia il divieto di aiuti di Stato, affinché nessuno dei due principi (sovranità e divieto)

multinazionali. In sostanza, emerge una funzione «amministrativa» dello Stato al posto della funzione sociale che ha denotato il percorso di sviluppo delle democrazie pluraliste e che è stato ampiamente assorbito nelle costituzioni democratiche».

²⁵⁵ Sulla questione del rapporto tra principi costituzionali e diritto comunitario, anche in ambito tributario, si rinvia, *ex multis*, a F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 407; C. MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della cassazione*, (Nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576), in *Riv. dir. fin.*, 2003, II, pp. 51 ss.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, p. 333.

²⁵⁶ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 407.

²⁵⁷ Sul punto v. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 67; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. pubbl. comunitario*, 2004, p. 228.

riesca a «comprimere oltre misura il riconoscimento dell'altro»²⁵⁸. Un diverso orientamento rileva, invece, come lo stesso articolo rappresenti un limite all'esercizio della sovranità fiscale degli Stati. Su questa base, il rapporto tra sovranità fiscale degli Stati e norme europee andrebbe letto *a contrariis*, salvaguardando la prima in termini di principio vero e proprio e ribadendo il diritto degli Stati all'esercizio del potere legislativo tributario, salvi i casi di incompatibilità²⁵⁹.

Cosicché in dottrina non è chiaro se il divieto di aiuti di Stato costituisca una forma di «integrazione negativa» in funzione della tutela della libera concorrenza - tanto da precludere ogni intervento extrafiscale - o, al contrario, se esso rappresenti una forma di «integrazione positiva» perché indirizzerebbe gli Stati ad agire in campo economico e sociale, ma soltanto verso determinate direzioni rispettose dei parametri e dei valori europei²⁶⁰.

Questa seconda impostazione sembrerebbe suffragata dalla competenza delle istituzioni europee in ordine al giudizio di compatibilità delle norme nazionali più favorevoli con quelle dell'ordinamento europeo e, quindi, dall'inesistenza di un principio «dell'assoluta ed automatica inammissibilità» degli aiuti di Stato²⁶¹.

A siffatte complessità di fondo si aggiunga che la nozione di aiuto fiscale evolve e si configura alla luce degli orientamenti della Commissione europea e della Corte di Giustizia²⁶². L'atteggiamento casistico trova fondamento nell'idea che il giudizio

²⁵⁸ Per approfondimenti ulteriori su questo aspetto cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 8 ss.

²⁵⁹ F. RASI, *I confini della nozione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 56.

In favore di tale ricostruzione deporrebbe la formulazione dell'art. 87 che non contiene un divieto assoluto per i sostegni alle imprese, ma prevede sia le condizioni in presenza delle quali gli aiuti concessi dagli Stati risultano incompatibili, sia la conformazione della competenza della Comunità Europea sugli stessi aiuti, strutturata in termini di controllo sulla legislazione dello Stato membro, quindi come prerogativa il cui esercizio è tendenzialmente successivo all'adozione di una misura. Non può sottacersi, tuttavia, che in senso contrario operano sia l'obbligo di preventiva notifica alla Commissione dei progetti di aiuto, sia il correlato obbligo di *standstill*. Occorre altresì tener conto di un altro aspetto, i disallineamenti tra disciplina interna e comunitaria non necessariamente si traducono in un effettivo o potenziale pregiudizio alla concorrenza, e talvolta nemmeno presuppongono la consapevolezza dello Stato membro sulla natura agevolativa della misura adottata.

²⁶⁰ Nel senso dell'aiuto di Stato come regola di «assoluta ed automatica inammissibilità», v. S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 376; ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

²⁶¹ P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004, p. 230.

²⁶² P. BORJA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pp. 1082. Sul ruolo della Commissione in materia di aiuti di Stato v. G. DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 1993, p. 399 ss.; G. ROLLE,

sull'applicabilità del divieto debba essere formulato a posteriori, giacché esso riguarda gli effetti che si producono sulla concorrenza e non gli obiettivi programmatici perseguiti o dichiarati dal legislatore nazionale.

5. La nozione di aiuto fiscale incompatibile secondo la disciplina europea.

Il quadro normativo e interpretativo che regola la materia degli aiuti di Stato in genere, e degli aiuti fiscali in particolare, si compone delle disposizioni primarie contenute nei Trattati istitutivi e dei regolamenti emanati dalle istituzioni europee, nonché degli interventi della Commissione e delle pronunce degli organi giurisdizionali (cfr. *supra*)²⁶³. Tuttavia, l'assenza di una definizione puntuale di aiuto di Stato nel dettato normativo primario lascia ampio spazio interpretativo alle decisioni della Commissione nonché agli interventi della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado. Il risultato è che la configurabilità di un aiuto fiscale è identificata in via casistica, secondo gli orientamenti e le prerogative, non sempre coincidenti, degli organi preposti a garantire il rispetto e la corretta interpretazione del diritto europeo²⁶⁴.

La disciplina di contrasto alla concessione degli aiuti di Stato è contenuta nelle «*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*», (articoli da 107 a 109, titolo VII del TFUE) e ha come obiettivo la regolamentazione della procedura e dell'ambito di azione entro il quale le diverse Istituzioni possono esercitare la propria attività interpretativa, decisionale e di intervento.

Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione europea, in *Dir. prat. trib.*, 1999, III, p. 5 ss.

²⁶³ Sul tema v. N. DI MASSA, *Le fonti comunitarie in tema di aiuto di stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 100 ss. Ancora V. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 4 ss.

Con la Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03) in G.U.C.E. n. C 484 del 10 dicembre 1998, 3, è stato scelto di analizzare sistematicamente e coordinare gli orientamenti della Corte di Giustizia e la propria prassi decisionale così da «perseguire l'obiettivo di garantire la chiarezza e la prevedibilità delle decisioni ed assicurare la coerenza e la parità di trattamento tra Stati membri» (par. 17).

²⁶⁴ A. MAROTTA, *Aiuti di stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 130 ss.

In particolare, il controllo della compatibilità degli aiuti di Stato compete in via esclusiva alla Commissione che, ai sensi dell'art. 108 TFUE, opera con modalità distinte a seconda che si tratti di aiuti nuovi o di aiuti esistenti²⁶⁵.

Con riferimento agli aiuti nuovi, i singoli Stati sono obbligati a notificare il progetto di aiuto e ad attendere l'esito della valutazione della Commissione (c.d. obbligo di *standstill*); la procedura di controllo della Commissione è dettata dal reg. CE n. 659/1999, che prevede due distinte fasi successive. All'esame preliminare del progetto di aiuto possono far seguito, alternativamente, o la decisione di aprire l'indagine formale o quella di non sollevare obiezioni (art. 4, nn. 4 e 5). Il singolo Stato può dare esecuzione alle misure notificate sia nel caso di autorizzazione espressa sia nel caso di silenzio; in quest'ultima ipotesi, tuttavia, deve comunicare l'intenzione di adottare le misure di aiuto. La Commissione dispone di un ulteriore periodo di 15 giorni per pronunciarsi (art. 4, n. 6). Qualora, invece, sia stata disposta l'apertura dell'indagine formale, questa dovrebbe svolgersi entro 18 mesi nel contraddittorio tra le parti interessate. Al termine dell'indagine, la Commissione adotta una decisione che può essere negativa (l'aiuto non è autorizzato), positiva (l'aiuto è autorizzato) o condizionale (l'aiuto è autorizzato, ma nel rispetto delle condizioni negoziate tra lo Stato membro e la Commissione europea).

Quanto agli aiuti esistenti l'art. 108 (par. 1) prefigura un esame permanente da parte della Commissione, la quale può aprire in ogni momento la procedura in contraddittorio. L'apertura della procedura non implica, la sospensione dell'erogazione delle misure d'aiuto, che può essere disposta solo al termine del procedimento.

Nel caso di aiuti illegali, cioè di misure istituite senza rispettare l'obbligo di *standstill*, il summenzionato reg. CE chiarisce che la Commissione può intimare allo Stato, in via provvisoria, di sospendere l'erogazione e di fornire tutti i dati necessari per la valutazione di compatibilità. La Commissione procede quindi alla valutazione sulla base dei dati ricevuti e al termine della procedura, se l'incompatibilità delle misure è accertata, può disporre il recupero delle somme versate²⁶⁶.

²⁶⁵ Sul punto v. S. GIGLIO, *Le istituzioni comunitarie: il ruolo della Commissione*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 104.

²⁶⁶ Il recupero deve realizzarsi attraverso i mezzi e le procedure vigenti negli Stati membri, sempre che non diventi impossibile il recupero stesso. Ad esempio, se l'impresa beneficiaria dell'aiuto illegittimo è nel frattempo fallita, lo Stato deve iscrivere il credito corrispondente fra le passività e attivare i mezzi a disposizione dei creditori in simili situazioni. Al capitale da recuperare vanno aggiunti gli interessi,

Va infine precisato che le decisioni in tema di aiuti (provvisorie, finali, positive, negative, condizionali o di recupero) sono indirizzate allo Stato membro interessato (art. 25) e sono tutte suscettibili d'impugnazione davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea (art. 263 TFUE) da parte del destinatario formale (lo Stato membro) e degli altri soggetti direttamente interessati (beneficiario e concorrenti).

Ai sensi dell'art. 108 (par. 2, TFUE) se lo Stato membro non si conforma alla decisione – di sopprimere o modificare l'aiuto –, la Commissione può ricorrere direttamente alla Corte di Giustizia, senza l'obbligo di emanare un parere motivato (in deroga all'art. 258 TFUE). Il divieto per gli Stati membri di attuare il provvedimento che dispone l'aiuto è provvisto di effetto diretto (immediatamente esecutivo) e la sua violazione comporta un vizio dell'atto che istituisce l'aiuto o ne dispone l'erogazione. La Corte di Giustizia ha precisato che l'efficacia immediata del divieto si estende all'intero periodo in cui si svolge la procedura di controllo; tale efficacia vincola il giudice nazionale così come l'amministrazione, e nessuna norma interna può opporvisi²⁶⁷. Da questa precisazione derivano importanti conseguenze sul ruolo attribuito all'autorità nazionale rispetto alla Commissione. La prima, se chiamata a verificare l'osservanza dell'art. 108 (par. 3, TFUE) deve tutelare i singoli rispetto all'obbligo di notifica dell'aiuto, al divieto di erogazione in mancanza di notifica, anche e nonostante l'avvio della procedura di verifica della compatibilità dell'aiuto da parte della Commissione. Ai fini dell'applicazione del succitato articolo, par. 3, il giudice

secondo un tasso stabilito dalla Commissione, a partire dalla data in cui il beneficiario ne ha avuto la disponibilità e fino al momento del recupero. Il recupero di aiuti illegali non può essere disposto dalla Commissione qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario (art. 14) e siano decorsi dieci anni ininterrotti dall'erogazione (art. 15).

Si aggiunga che l'inosservanza dell'obbligo di notifica e/o di sospensione dell'erogazione dell'aiuto ne determina l'illegittimità insanabile, ma non l'incompatibilità sostanziale con il mercato comune. In altre parole, la violazione del succitato art. 108, par. 3, non influisce in alcun modo sul merito, dunque sulla valutazione della compatibilità dell'aiuto con il mercato comune (art. 107). La Commissione ha, perciò, l'obbligo di procedere in ogni caso alla verifica della compatibilità dell'aiuto ancorché illegittimo. Conviene ancora ricordare che una eventuale decisione di compatibilità da parte della Commissione non è in grado di sanare il vizio dell'atto relativo ad un aiuto non notificato o comunque erogato senza attendere l'esito del controllo comunitario. La decisione positiva, infatti, ha efficacia *ex nunc* e, quindi, indipendentemente dall'esito positivo o negativo del controllo, l'atto resta viziato e obbliga le autorità nazionali ad adottare tutti i provvedimenti conseguenti. In particolare, nel caso di illegittimità, l'autorità nazionale ha il potere di disporre il recupero dei benefici illegittimamente attribuiti o soltanto degli interessi qualora la misura sia dichiarata compatibile dalla Commissione, e limitatamente al tempo in cui i beneficiari ne hanno goduto.

²⁶⁷ L'effetto diretto dell'art. 108, par. 3, TFUE (già art. 88, par. 3) è stato affermato fin dalla sentenza della Corte Giust. del 15 luglio 1964, 6/64 (Costa c. Enel) e, successivamente, è stato riaffermato nelle sent. Corte Giust. dell'8 novembre 2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline). L'effetto diretto va riferito all'obbligo di *standstill* e non anche all'obbligo di notifica.

nazionale potrà accertare previamente la sussistenza di un aiuto, tenendo conto dei criteri sopra indicati, ricorrendo, in caso di dubbio interpretativo, alla Corte di Giustizia attraverso il rinvio pregiudiziale.

Il giudice nazionale e la Corte di Giustizia - quest'ultima investita del quesito pregiudiziale limitatamente alla verifica della sussistenza dell'aiuto (art. 108, par. 3, TFUE) - non sono competenti a valutare nel merito la compatibilità dell'aiuto, valutazione che spetta esclusivamente alla Commissione, sotto il controllo Corte medesima. Al giudice nazionale resta la facoltà di verificare la legittimità della misura rispetto a disposizioni del Trattato diverse da quelle in materia di aiuti. Così, ad esempio, un regime fiscale generale dichiarato compatibile con gli artt. 107 e 108 (TFUE), potrebbe essere ritenuto contrario all'art. 110 o, comunque, ad altre norme dello stesso TFUE.

Infine va tenuto presente che la normativa sugli aiuti di Stato è strutturata secondo la logica dell'incompatibilità di principio e dell'autorizzazione in deroga; in altre parole, le ragioni che giustificano la non applicazione del divieto sono ravvisabili o nella decisione dell'ordinamento di far prevalere l'obiettivo primario della promozione di «*uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità*» (art. 2 del TUE) rispetto alla potenziale distorsione del mercato, ovvero nell'inconfigurabilità dell'aiuto in quanto la misura «impugnata» è priva di almeno uno dei requisiti che la qualificherebbero come aiuto di Stato.

La forma più cogente di restrizione al potere d'intervento delle istituzioni europee è rappresentata dagli aiuti c.d. *de minimis* (abbreviazione dell'espressione *de minimis non curat lex*)²⁶⁸. Si tratta di misure per le quali non trovano applicazione le limitazioni sancite dall'art. 107, né gli obblighi di notifica previsti dall'art. 108, in ragione del fatto che tali sostegni sono concessi entro importi regolamentati e contenuti, e che pertanto non sono ritenuti idonei a falsare la concorrenza tra gli Stati membri. Essi, per quanto espressamente indicato nell'art. 2 del Reg. n. 1998/2006 non costituiscono, sotto il profilo giuridico, aiuti di Stato²⁶⁹.

²⁶⁸ Cfr. G. PEPE, *Gli aiuti de minimis*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 265 ss.. Cfr. inoltre, C. BUCCICO, *Gli aiuti de minimis e gli aiuti di importo temporaneo per le cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 5, p. 1003.

²⁶⁹ Reg. CE n. 1998/2006 (del 15 dicembre 2006) relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato concernenti gli aiuti d'importanza minore (*de minimis*), in GU UE 28-12-2006, L 379, 5. La disciplina degli aiuti minori ha subito una costante evoluzione. In tempi recenti la Commissione

L'intervento della Commissione è assai limitato anche per quel che riguarda i cosiddetti aiuti compatibili *de iure*²⁷⁰. L'art. 107, comma 2, (TFUE) ritiene compatibili con il mercato interno tre categorie di aiuti, nei confronti dei quali la Commissione può solo limitarsi ad accertare se siano riconducibili a quanto previsto nei regolamenti²⁷¹. Le tre categorie sono rappresentate: dagli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori (a condizione che siano accordati senza discriminazioni legate all'origine dei prodotti)²⁷²; dagli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali²⁷³; nonché dagli aiuti concessi all'economia di alcune regioni della Repubblica federale tedesca, ex-Germania Est, per compensarne gli svantaggi economici dovuti alla passata divisione del Paese. Le misure previste, pur rappresentando aiuti di Stato, ed essendo quindi soggetti all'obbligo di preventiva notifica alla Commissione, sono compatibili in ragione del carattere strumentale con la tutela accordata alla concorrenza. In sostanza, la presunzione di compatibilità introdotta

nell'ambito dell'European Economic Recovery Plan (Comunicazione (2008) 800 del 26.11.2008) ha approvato una nuova normativa, innalzando il limite massimale forfetario ad € 500.000 per azienda, fino al 31.12.2010.

²⁶⁹ Sul tema v. F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 247.

²⁷⁰ È opportuno precisare che nel caso delle cosiddette deroghe al divieto, alla Commissione sono attribuiti poteri discrezionali di eccezionale ampiezza nell'analisi delle misure che potrebbero configurare aiuti; quei poteri sono, in alcuni casi, temperati dall'adozione, da parte della stessa Commissione, di atti nei quali vengono indicati dei criteri sulla base dei quali verrà effettuata la valutazione.

²⁷¹ Sul punto v. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie e aiuti di stato*, in *Rass. trib.*, 5, 2004, p.1778. F. Tenuta (in *Deroghe al principio di incompatibilità*, in L. SALVINI - a cura di, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 249) ricorda che «il tratto fondamentale che caratterizza tale categoria è che la Commissione non ha alcun potere discrezionale nella valutazione di un aiuto che rientri fra le previsioni dell'art. 87, par. 2».

²⁷² Condizione prevista dalla norma comunitaria è che il consumatore usufruisca dell'aiuto a prescindere dal soggetto economico che lo fornisce. Diversamente si tratterebbe di un vantaggio offerto a un operatore specifico. V. Corte di Giust., 1 giugno 2006, cause riunite C-442/03 e C-471/03, in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2006, p. 842.

La Commissione ha precisato che la finalità sociale alla base della concessione della deroga, è da interpretarsi restrittivamente, secondo le indicazioni della Corte di Giust. (sentenza del 19 settembre 2000, C- 156/98, Germania c. Commissione).

²⁷³ Tra le calamità naturali sono figurano: i terremoti, le valanghe, le frane e le inondazioni, le mareggiate e le abbondanti nevicate; tra gli eventi eccezionali: le guerre, i disordini interni, gli scioperi e, in funzione della loro estensione, anche i gravi incidenti nucleari o industriali. Secondo la Commissione deve esistere un legame diretto tra i danni causati dall'evento straordinario e l'aiuto statale, e quest'ultimo non può giustificare un beneficio superiore all'importo del danno subito. Per questo è necessaria una valutazione accurata delle conseguenze patite dai produttori interessati. Cfr. In proposito la decisione della Commissione n. 2005/19/CE e la n. 2005/315/CE. La stessa Commissione, in altra sede, ha ribadito che le misure agevolative devono essere tempestive, decrescenti, limitate nel tempo e non possono essere applicate in assenza delle calamità.

dalla disposizione si fonda su un giudizio di meritevolezza, formulato *ex ante*, delle finalità cui tali misure tendono.

Il comma 3 dell'art. 107 (TFUE) introduce alcune ipotesi d'aiuto che «*possono considerarsi compatibili con il mercato interno*» e che, quindi, costituiscono deroghe «discrezionali» al divieto d'incompatibilità.

Rispetto a quest'ultima tipologia di aiuti il compito della Commissione consiste nell'esaminarne l'impatto economico e sociale e nel verificarne la rispondenza con gli obiettivi del mercato comune²⁷⁴. Si tratta di una discrezionalità «tecnica» informata al principio della contropartita (*compensatory justification*) e a quello della trasparenza: il primo impone alla Commissione di valutare la misura dal punto di vista dell'ordinamento dell'Unione e quindi introduce un criterio di necessità e di proporzionalità della deroga rispetto all'interesse comunitario²⁷⁵; il secondo, invece, chiede alla Commissione di esprimere una valutazione rispetto a tutti gli elementi – *i.e.* consistenza, forma, mezzi finanziari, ragioni di compatibilità della misura - forniti dallo Stato promotore della misura²⁷⁶.

La decisione assunta è poi soggetta al controllo del Tribunale di primo grado e della Corte di Giustizia, i quali ne verificano il rispetto delle norme procedurali, la correttezza dei fatti considerati, e l'assenza di errori di diritto o di errori manifesti nella valutazione dei fatti stessi. Tribunale e Corte di Giustizia non possono sostituire il proprio sindacato a quello della Commissione²⁷⁷.

Secondo una classificazione comunemente accolta gli «aiuti discrezionali» (compatibili) sono riconducibili a: aiuti regionali, settoriali e orizzontali.

Gli aiuti a finalità regionale, richiamati nelle lettere a) e c) dell'art. 107 (par. 3) tendono, da un lato a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, o il tasso di disoccupazione particolarmente elevato; dall'altro ad impedire che l'«aiuto discrezionale» concesso ad alcune attività o ad alcune regioni,

²⁷⁴ F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 249; A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 249.

²⁷⁵ C. TOZZA, *Le fattispecie di deroga ex art. 87, par. 3 del Trattato*, in in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 256.

Tra le numerose pronunce della Corte di Giust., v. sent. del 17 settembre 1980 Causa 730/79 (Philip Morris/Commissione).

²⁷⁶ Cfr. Corte di Giust. sent. del 29 aprile 2004, C-372/97 (Italia e. Commissione).

²⁷⁷ Cfr. In proposito: Corte di Giust., sentenza del 13 febbraio 2003, C-409/00 (Spagna e. Commissione).

non comporti alterazioni nelle condizioni di scambio contrarie al comune interesse²⁷⁸. La *ratio* è quella di introdurre correttivi eccezionali nelle situazioni deficitarie tipiche dei territori caratterizzati da endemica carenza infrastrutturale, nonché di quelli transfrontalieri penalizzati dalle confinanti regioni extracomunitarie e fiscalmente molto competitive, o dei territori penalizzati da fattori geografici avversi, montagnosi o insulari²⁷⁹.

Lo stesso art. 107 (par. 3, lett. c) prevede anche aiuti per lo sviluppo delle attività economiche. Si tratta di una deroga che giustifica i cosiddetti «aiuti settoriali» e consente alla Commissione di approvare importanti iniziative che perseguono obiettivi orizzontali²⁸⁰. Con il reg. CE n. 800/2008 la stessa Commissione, oltre ad aver raccolto in un unico documento tutta la normativa relativa all'esenzione emanata precedentemente (quale, ad esempio quella relativa alla formazione o all'occupazione), ha esteso la stessa esenzione (dalla notifica) ad altre fattispecie di intervento²⁸¹. Fra le diverse misure, volte ad assicurare la crescita e l'occupazione per le imprese e per i consumatori, che questa prevede, meritano menzione gli aiuti alle piccole e medie imprese; gli aiuti a carattere sociale; gli aiuti a finalità regionale, gli aiuti a favore dell'ambiente; gli aiuti all'imprenditorialità femminile, gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione ecc..

La deroga prevista alla lett. b) dell'art. 107 (comma 3) si riferisce agli aiuti che vanno a finanziare un progetto di comune interesse europeo, oppure diretti a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro. Quanto ai primi, la non applicazione del divieto è, secondo la prassi, informata a criteri estremamente rigorosi: il progetto deve rientrare in un programma transnazionale europeo, deve essere sostenuto congiuntamente da diversi governi di Stati membri e deve essere finalizzato alla realizzazione di specifici obiettivi comunitari²⁸². Quanto ai secondi, finalizzati a rimediare al turbamento economico, sono giustificati solo se l'intera economia dello

²⁷⁸ V. G. PEPE, *Gli aiuti de minimis*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 257; F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 259.

²⁷⁹ Su questo aspetto cfr. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione Siciliana*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1506.

Al fine di stabilire i criteri per l'individuazione delle regioni caratterizzate dai summenzionati disagi, la Commissione ha predisposto una «Nomenclatura delle unità territoriali statistiche» (NUTS).

²⁸⁰ F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 264.

²⁸¹ Il reg. CE n. 800/2008 (Commissione del 6-8-2008) dichiara talune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato, in GUUE 9-8-2008, L 214, 3.

²⁸² Cfr., per tutte, la decisione 98/490/CE della Commissione nel caso C- 47/96 *Crédit Lyonnais* (GU L 221 dell'8.8.1998, 28).

Stato membro è coinvolta, e il problema è considerato grave secondo i parametri del mercato comunitario²⁸³. Con Comunicazione del 13 ottobre 2008, di fronte allo scenario di crisi che ha investito i mercati finanziari, la Commissione ha ritenuto annoverabili tra quelle previste dalla succitata lett. b) (art. 107) le misure di sostegno adottate dai vari Stati a favore degli istituti finanziari con lo scopo di stabilizzare i mercati; al fine di scongiurare il pericolo di una deriva recessiva sul mercato reale²⁸⁴.

In virtù del principio per cui l'Unione è tenuta a contribuire «al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali» (art. 167 TFUE) è stata introdotta (lett. d) un'ulteriore deroga che consente la concessione di aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio. Anche in questo caso la valutazione della Commissione è piuttosto restrittiva²⁸⁵.

Tra gli aiuti compatibili rientrano anche quelli autorizzati dal Consiglio dei ministri dell'Ue (lett. e) del par. 3 dell'art. 107²⁸⁶. Tra questi vanno ricordati quelli concessi all'industria carboniera, giustificati dall'obiettivo di rafforzare l'autonomia energetica dell'Unione²⁸⁷.

²⁸³ Sentenza della Corte Giust. del 30 settembre 2003, C-301/96 (Germania/Commissione), e sentenza del Tribunale di primo grado del 15 dicembre 1999, cause riunite T-132/96 e T143/96.

²⁸⁴ Cfr. le Comunicazioni della Commissione del 26 novembre 2008 COM (2008) n. 800 e n. 2009/C 16/01 destinate ad attuare e coordinare un piano di ripresa economico europeo. Per fronteggiare la crisi finanziaria la Commissione ha emesso la Comunicazione «Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato destinati a sostenere l'accesso al finanziamento nella situazione di crisi finanziaria», in GUUE 22-1-2009, C 16, 1 (versione consolidata in GU UE 7-4-2009, C 83, 1).

In questi orientamenti la Commissione dichiara di considerare «*de minimis*» e quindi compatibili [ai sensi dell'art. 107, par. 3, lett. b) TFUE], a determinate condizioni, previa notifica, aiuti fino all'ammontare di 500.000 euro.

In un successivo intervento (dicembre 2008) la Commissione è intervenuta per definire il cosiddetto quadro temporaneo per gli aiuti di Stato destinati a incoraggiare azioni coordinate da parte degli Stati membri in tutti i settori dell'economia e a favore di tutte le imprese (piccole, medie e grandi), sia pure per un tempo limitato, data la natura eccezionale della crisi finanziaria.

²⁸⁵ La Corte di Giustizia (sentenza 22 giugno 2000, 332/98) e il Tribunale di primo grado (la sentenza 28 febbraio 2002, causa T - 155/98) sono intervenuti sugli aiuti destinati a società cooperative che si occupavano di editoria, in particolare della stampa di testi in lingua francese nei paesi francofoni. Dopo aver ricordato la necessità dell'obiettivo culturale per poter derogare gli aiuti previsti nella deroga di cui alla lett. d) dell'art. 87 del Trattato, avevano ricordato l'obbligo di verificare la tipologia di mercato e di settore in cui sarebbero andate ad incidere le agevolazioni, per accertare la mancanza di un'incidenza negativa sugli scambi intracomunitari.

²⁸⁶ F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 268. Cfr. anche. Corte di Giustizia, sentenza 21 marzo 2002, causa C-36/00.

²⁸⁷ Comunicazione del 26 settembre 2001 n. 534 in GUCE 43 del 16 febbraio 2002. Si tratta del regolamento (CE) n. 1407/2002 del Consiglio, del 23 luglio 2002, pubblicato in GUUE L 2 del 2.8.2002.

Per completezza va ricordato che anche l'art. 106 (par. 2, TFUE) prevede un'ulteriore ipotesi di deroga con riferimento alle imprese pubbliche o incaricate di servizi di interesse economico generale²⁸⁸.

L'applicazione del divieto ha luogo se le misure disposte dai singoli Stati membri sono incompatibili con il mercato comune; assai preciso è in proposito l'art. 107 (comma 1) che dichiara incompatibile qualsiasi misura concessa dallo Stato, o mediante risorse statali, intesa a favorire talune imprese o talune produzioni e perciò falsi, o minacci di falsare, la concorrenza. Di conseguenza le istituzioni coinvolte nell'esame della misura – Commissione, prima; Tribunale o Corte di Giustizia, poi; - sono tenute ad accertare se la presenza congiunta delle seguenti quattro condizioni renda l'aiuto (fiscale) incompatibile: 1) origine delle risorse; 2) vantaggio al beneficiario; 3) selettività della misura; 4) effetti sul libero mercato.

5. 1. Le condizioni d'incompatibilità di una misura fiscale.

L'applicazione del divieto è subordinata all'esistenza di un aiuto concesso, sotto qualsiasi forma, dallo Stato che, favorendo talune imprese o talune produzioni, sia *de facto* o potenzialmente idoneo a falsare la concorrenza negli scambi tra Stati membri.

Volendo restringere il campo d'indagine alle sole misure fiscali, è opportuno richiamare l'attenzione sul requisito del vantaggio economico. Le misure fiscali, a prescindere dalla causa o dalla finalità che le giustificano, comportano un effetto economico rafforzativo della posizione sul mercato del beneficiario, e rientrano così nel campo di azione della disciplina europea²⁸⁹.

²⁸⁸ La portata della disposizione è stata precisata nel tempo dalla giurisprudenza. In particolare, la Corte di Giustizia nel caso *Altmark* ha stabilito che le compensazioni degli oneri di servizio pubblico non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina degli aiuti pubblici a condizione che (Corte Giust. CE, 24-7-2003, C-280/00, *Altmark*): a) l'impresa beneficiaria sia stata effettivamente incaricata dell'assolvimento di obblighi di servizio pubblico, b) i criteri di calcolo della compensazione siano determinati in via generale, preventiva e trasparente; c) la compensazione non debba eccedere quanto necessario per coprire i costi, considerati anche gli introiti derivanti dal servizio pubblico ed un margine ragionevole di utile; d) la compensazione sia stata determinata sulla base dei costi di un'impresa media, gestita in modo efficiente se la scelta dell'impresa non è stata operata con procedura di appalto pubblico. A questi criteri si è attenuta la Commissione con la decisione del 2005 relativa agli aiuti sotto forma di compensazione per gli obblighi di servizio pubblico. Quella decisione ha contribuito in modo significativo alla ricostruzione della disciplina vigente in materia.

²⁸⁹ Cfr. In proposito A. RENDA, *La sussistenza del beneficio*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 128. Intervenendo sullo stesso tema la Corte di Giustizia, nella decisione dell'8

Con l'intento di dare una sistemazione organica alla materia degli aiuti fiscali, la Commissione ha individuato alcune tipologie d'intervento che potrebbero ritenersi incompatibili in quanto idonee ad alleggerire gli oneri gravanti sul bilancio dei beneficiari²⁹⁰. Rientrano fra queste la riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio); la riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta); il differimento o un annullamento, o anche una rinegoziazione del debito fiscale²⁹¹. Si tratta di tipologie fortemente differenziate di misure che, direttamente o indirettamente, attribuiscono un vantaggio economico alle imprese, a prescindere dalle finalità che lo Stato, con quegli interventi, si prefigge di perseguire nell'ambito di scelte politiche che rientrano nella sua sfera di competenza (sociali, previdenziali, fiscali, ecc.). Secondo la giurisprudenza europea il TUE non distingue «gli interventi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti»²⁹².

Le numerose pronunce della Corte di Giustizia sul tema sono a favore dell'applicazione del divieto laddove esista un rapporto diretto tra il tributo generalmente applicato e l'aiuto selettivo da esso finanziato. In altre parole le misure di favore possono assumere qualunque forma, possono riguardare sia l'imposizione diretta che quella indiretta, i tributi di scopo, le tasse, i contributi anche previdenziali, a nulla rilevando il carattere legislativo, regolamentare o amministrativo della norma che introduce la disposizione fiscale e prescindendo anche dalla natura dell'ente impositore²⁹³.

settembre 2011 (cause riunite da C-78 a C-80 relative alla disciplina fiscale delle cooperative-<http://curia.europa.eu/>). L'autore ha rilevato che «un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce un «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 87, n.1, CE. Allo stesso modo, può costituire un aiuto di Stato una misura che conceda a talune imprese una riduzione d'imposta o un rinvio del pagamento del tributo normalmente dovuto (sentenza Cassa di Risparmio di Firenze., cit., punto 132)» (par. 46).

²⁹⁰ Comunicazione 10 dicembre 1998 (n. 98/C 384/03) concernente l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato relativamente alle misure di tassazione diretta, in G.U.C.E., 10 dicembre 1998.

²⁹¹ Cfr. in proposito la Corte di Giustizia (13 novembre 2008, C-214/07), Commissione vs. Francia; e Corte di Giustizia (29 giugno 1999, C-256/97) in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, in *Dir. prat. Trib.*, II, p. 829. Vengono qualificati come aiuti di Stato le esenzioni fiscali introdotte dalla legge finanziaria per il 1989 qualche consente alle società create per rilevare le attività di imprese industriali in difficoltà di venir esonerate dall'imposta sulle società per un periodo di due anni.

²⁹² Corte di Giustizia (5 ottobre 1999, C-251/97), Francia c. Commissione.

²⁹³ Corte di Giustizia (11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90), Compagnie commerciale dell'Ovest; Corte di Giustizia (15 dicembre 2005, causa C - 66/02), Italia c Commissione.

Il requisito del vantaggio è collegato alla nozione di destinatario dell'aiuto a carattere tributario. L'ambito di applicazione previsto dal più volte citato art. 107 (TFUE) pare estendersi a tutte le attività destinate al mercato e idonee a condizionarne il funzionamento²⁹⁴. Il divieto perciò, prescinde dallo *status* giuridico o dalla qualificazione d'impresa (secondo la disciplina dei singoli ordinamenti) e ricomprende tutti quei soggetti che svolgono un'attività rilevante dal punto di vista economico, compreso lo sfruttamento dell'opera dell'ingegno e delle professioni liberali²⁹⁵. Ne consegue che sono certamente esclusi dal campo di azione del divieto i beneficiari che non svolgono attività con terze economie, che svolgono attività non concorrenziali o prive dello scopo di lucro²⁹⁶.

Il primo elemento che il succitato art. 107 (TFUE) assume a presupposto dell'aiuto è costituito dall'origine pubblica delle risorse²⁹⁷. L'interpretazione della locuzione «*aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali*» è risultata particolarmente complessa in quanto costituisce la variabile più significativa nell'estensione dell'ambito di applicazione del divieto. Con precipuo riferimento alla materia fiscale, le difficoltà si sono acuite in ragione del fatto che l'impiego delle risorse pubbliche si traduce in minori o mancate entrate per l'erario a seguito dell'adozione di

²⁹⁴ Sul punto si rinvia a P. MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, in F. GALGANO (diretto da), *Tratt. Dir. comm. e dir. pubb. ec.*, Padova, 1997, p. 356.

²⁹⁵ Cfr. In proposito L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 163, e a F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.* 2009, 10, p. 781. Al divieto sono soggette anche le imprese pubbliche, cfr. in proposito la sentenza della Corte di Giustizia del 23 aprile 1999 (C-41/90 – Hofner) e la delibera della Commissione (5 giugno 2002, n. 193), cfr. S. SCOTTI CAMUZZI, *Sotto processo gli aiuti di Stato alle aziende municipalizzate trasformate in S.p.A.*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2000, p. 265.

²⁹⁶ La Corte di Giustizia (sent. 17 febbraio 1993, cause riunite C-159/91 e C-160/91 - Poucet e Pistre -, e sent. 21 settembre 1999, C-67/96 - Albany International -) ha sentenziato che l'assenza di scopo di lucro non consente di considerare imprenditore il beneficiario di aiuti, che esercita un'attività di natura sociale, o la cui attività viene svolta in un settore privo di concorrenza (in quest'ultimo caso lo scopo di lucro viene considerato irrilevante) Corte Giust., sent. del 17 febbraio 1993, cause riunite C-159/91 e C-160/91 (Poucet e Pistre) e Corte Giust., sent. del 21 settembre 1999, C-67/96 (Albany International).

²⁹⁷ A. GARCEA, *L'origine*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 99; M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 713; A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali, struttura e differenze*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 133 ss. Cfr. anche le numerose sono le sentenze della Corte di Giustizia :2 luglio 1974, 173/73 (Italia c. Commissione); 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91 (Sloman Neptun); 7 maggio 1998, cause riunite da C-52/97 a C-54/97, (Viscido e a.); 19 maggio 1999, C-6/97 (Italia c. Commissione); 16 maggio 2002, C-482/99 (Francia c. Commissione); 20 novembre 2003, C-126/01, (GEMO); 15 luglio 2004, C-345/02 (Pearle e a.), ecc.

misure di legge con le quali si escludono o si sgravano alcune imprese dall'assoggettamento ad un certo tributo²⁹⁸.

L'orientamento delle istituzioni europee relativamente a questo requisito non è sempre stato né uniforme né convergente. In un primo momento sia la Commissione che la Corte di Giustizia hanno ravvisato l'esistenza di un aiuto anche là dove non erano previsti oneri per il bilancio dello Stato (c.d. «interpretazione alternativa»²⁹⁹). In un secondo tempo la Corte, interpretando la disposizione secondo un diverso canone, ha deciso che non si dovevano considerare aiuti quegli interventi che non comportavano un onere per lo Stato, ed ha ribadito che «i vantaggi concessi con mezzi diversi dalle risorse statali esulano dall'ambito di applicazione» della disciplina sugli aiuti³⁰⁰. Allo stato attuale può ritenersi consolidata l'interpretazione che richiede la presenza di due elementi, uno oggettivo e l'altro soggettivo, affinché il criterio dell'origine pubblica delle risorse sia soddisfatto; da un lato occorre che una misura sia direttamente o indirettamente finanziata attraverso fondi pubblici (requisito oggettivo); dall'altro, che la decisione relativa all'impiego di tali fondi sia imputabile ai pubblici poteri (requisito soggettivo)³⁰¹. Conformemente a quei criteri sono state considerate di origine pubblica non soltanto le risorse direttamente trasferite dallo Stato o da altri enti pubblici territoriali, ma anche quelle trasferite a mezzo di intermediari pubblici o privati chiamati a gestire l'aiuto, cioè di enti sottoposti alla «influenza dominante» dei pubblici poteri

²⁹⁸ Cfr. in proposito. A. QUATTROCCHI, *Norme tributarie e divieto di aiuti di Stato in ambito comunitario. Il caso delle agevolazioni fiscali agli enti ecclesiastici*, in *Dottorato di Ricerca in Diritto Pubblico e Tributario nella Dimensione Europea dell'Università degli Studi di Bergamo*, p. 85, in <http://dspace-unibg.cilea.it>.

²⁹⁹ Quell'interpretazione, che considerava aiuto di Stato qualsiasi misura proveniente dallo Stato o erogata tramite risorse statali, consentiva di prescindere dall'onere gravante sul bilancio dell'ente erogatore limitandosi a verificarne la qualificazione giuridica. Era sufficiente che il vantaggio all'impresa discendesse da una norma di legge per determinare l'automatismo della fonte statale dell'aiuto. Sul punto cfr. *Commissione nel documento Diritto della concorrenza nelle comunità Europee*, Vol. II b, pubblicato nel 1997.

³⁰⁰ V. Corte di Giustizia (sent. del 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91 (Sloman Neptun)).

In particolare, la Corte, entrando nel merito della diminuzione del gettito dell'imposta sul reddito dovuta alla differenza di retribuzione tra soggetti residenti e non residenti ha ritenuto non ravvisabile il nesso tra tale minore entrata - da verificarsi in concreto alla luce delle norme interne e convenzionali per l'eliminazione della doppia imposizione - e il vantaggio attribuito all'impresa. Questo orientamento è confermato dalla successiva pronuncia del 30 novembre 1993, C-189/91, (Petra Kirsammer).

³⁰¹ Come ha in più occasioni ribadito la Corte di Giustizia, la nozione di Stato deve essere intesa in senso ampio, tale da includere non solo le autorità centrali ma anche quelle federali, regionali o decentrate, quale che sia lo statuto giuridico di queste ultime, cfr., *ex multis*, le sentenze della Corte Giustizia del 14 ottobre 1987 (causa 284/84 - Germania contro Commissione); quella del 16 marzo 2002 (causa C-482/99 - Francia contro Commissione - Stardust Marine), ecc.

che, come affermato in alcune decisioni della Corte, realizzano una «statalità di secondo grado» idonea ad integrare il requisito dell'aiuto vietato³⁰².

Altra condizione dirimente ai fini della qualificazione di un aiuto incompatibile è costituita dalla selettività, dal momento che la misura rientra nel campo di applicazione del divieto solo laddove favorisca «*talune imprese o talune produzioni*»³⁰³. La Corte di Giustizia ha precisato che tale connotato è ravvisabile se «nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire talune imprese o talune produzioni [...] rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga»³⁰⁴. In particolare la natura selettiva di una misura fiscale deve essere valutata in relazione al «carattere soggettivo espresso dall'accessibilità ad una deroga», di origine legislativa, regolamentare o amministrativa, e deve avere l'effetto,

³⁰² V., per tutte, la sentenza Corte di Giustizia del 13 marzo 2001 (C - 379/98 – Preussen-Elektra).

Sul tema cfr G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 7; A. GARCEA, *L'origine*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 111.

Tra le misure fiscali di favore che, pur essendo accompagnate da una diminuzione delle entrate, potrebbero della essere compatibili con la disciplina degli aiuti, vanno annoverate, secondo la dottrina – v. V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2321 - , quelle dirette alla promozione delle nuove iniziative produttive in un determinato territorio in quanto idonee ad aumentare il gettito fiscale di medio-lungo periodo, poiché, favorendo la localizzazione di imprese interessate a fruire delle agevolazioni fiscali, determinano un incremento del numero dei soggetti passivi e quindi del gettito. In realtà, anche se l'efficacia di quelle misure può risultare comprovata da risultati economico-finanziari, non si possono ignorare gli orientamenti di segno opposto della giurisprudenza comunitaria che si concentrano sulla struttura della misura fiscale rilevando, ai sensi dell'art. 87, come ogni qual volta si introduce una deroga ad una misura generale, si realizza un'eccezione all'applicazione del sistema tributario. In proposito si veda: Tribunale I grado (6 marzo 2002 - cause riunite da T—92/00 a T—103/00, - Territorio storico de Alava). In quell'occasione i giudici hanno rilevato come l'incremento del gettito non possa ritenersi conciliabile con la concessione di riduzioni fiscali. Le autorità avrebbero dovuto perseguire tale obiettivo con misure di carattere generale e non con strumenti derogatori.

³⁰³ Sui profili tributari della selettività cfr. G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 221; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 37; P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1086; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 434; ROCI'O GONZÁLEZ PINERO, *Aiuti di Stato, "selettività regionale" e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 9, p. 881.

³⁰⁴ Sul punto v. per tutte, la sentenza della Corte di Giustizia dell'8 novembre 2001 (causa C-143/99, - Adria-Wien Pipeline), annotata da D. ARDOLINO, *Il caso Adria-Wien: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, p. 92.

Come rilevato nel Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero e in altri settori (allegato I, punti 1-2, in www.europa.eu/competition) non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 107 TFUE, bensì in quello dell'art. 116 (ex 96 TCE) eventuali trattamenti agevolativi a carattere generale. Recita in proposito l'art. 116 TFUE: «Qualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata, essa provvede a consultarsi con gli Stati membri interessati».

voluto o *de facto*, di sostenere specifiche imprese o specifiche produzioni³⁰⁵. La selettività trova perciò molteplici declinazioni in ragione dell'attività o delle dimensioni dell'impresa (c.d. «selettività materiale»)³⁰⁶, dell'ubicazione dell'impresa nel territorio dello Stato (c.d. «selettività territoriale»)³⁰⁷ o di altri fattori.

³⁰⁵ In questo senso è di grande interesse la summenzionata sentenza del Tribunale di I grado del 6 marzo 2002 (cause riunite T-92/00 e T-103/00 - *Territorio Histórico de Álava - Diputación [...] Ramondín, SA e Ramondín Cápsulas* contro *Commissione*). Gli interventi che, a prima vista, sono applicabili alla generalità delle imprese, recita la sentenza, possono essere considerati come misure destinate a favorirne alcune – o alcune produzioni - quando l'amministrazione chiamata ad applicare la regola generale disponga di un potere di valutazione discrezionale che le consenta di modulare l'importo o le condizioni di erogazione del vantaggio fiscale in funzione delle caratteristiche dei progetti d'investimento soggetti al suo apprezzamento. Cfr. anche, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 29 giugno 1999 (causa C-256/97-*Déménagements-Manutention Transport SA*), relativa ad agevolazioni per il pagamento di contributi previdenziali concesse in modo discrezionale ad un'impresa dall'ente preposto alla loro riscossione..

Sulla discussione relativa alla sovrapposibilità di eccezione e selettività – in realtà la prima «coglie il profilo oggettivo della deroga ad un regime generale, e perciò l'aspetto del vantaggio», la seconda individua «il carattere soggettivo espresso dall'accessibilità alla deroga» - cfr. A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1794; e P. LA ROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali (nota a Cass., sent. 10 dicembre 2002, n. 17546)*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1087.

Si veda inoltre P. ROSSI-MACCANICO, *Paint Graphos – La corte precisa la dottrina degli effetti nell'esame degli aiuti fiscali*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2011, 3, p. 1238. Ivi per un breve commento sulla sentenza della Corte di Giustizia del 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P, e C-107/09 P, Commissione e Government of Gibraltar e Regno Unito.

³⁰⁶ Sul tema della selettività materiale cfr. le sentenze della Corte di Giustizia del 4 luglio 1983 (C-203/82 - Commissione contro Italia, relativa agli aiuti nel settore tessile); dell'8 novembre 2001 (succitata causa C-143/99 - *Adria-Wien Pipeline*), annotata da D. ARDOLINO, *Il caso Adria-Wien: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, p. 92.

Sulla selettività settoriale v. anche la decisione della Commissione del 9 giugno 1993 (n. 93/496/CEE), relativa alle agevolazioni concesse agli autotrasportatori italiani sotto forma di credito di imposta, ritenute incompatibili con il mercato comune. Sul questo v. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 477, G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2299.

³⁰⁷ Sul tema della selettività territoriale si rinvia a ROCI'Ò GONZÁLEZ PINERO, *Aiuti di Stato, «selettività regionale» e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 09. L'autore ricorda che «fino al settembre 2006 la Commissione considerava come selettiva (territorialmente), e pertanto proibita ai sensi dell'art. 107 TFUE, ogni misura fiscale agevolativa non applicabile su tutto il territorio nazionale, concependo, quindi, la dimensione "substatale" di applicazione di una data misura come indice di per sé rivelatore della sua selettività. Così facendo, veniva preclusa alle Regioni con competenze fiscali asimmetriche la predisposizione di agevolazioni fiscali, per il solo fatto che queste si applicassero esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro. Tale indirizzo della Commissione è stato tuttavia condivisibilmente disatteso dalla Corte di Giustizia a partire dal 2006 con la c.d. sentenza *Azzorre*, ove si chiarisce, in particolare, che nel caso di misure fiscali adottate da enti regionali o locali, non è necessariamente il territorio nazionale nella sua totalità a rappresentare il contesto di riferimento per valutarne la selettività. La Corte, riguardo alle situazioni di federalismo fiscale asimmetrico, elabora un "test di autonomia" istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria che devono superare gli enti infrastatali al fine di evitare un giudizio di incompatibilità con il mercato comune, ai sensi dell'art. 107.1 TFUE, delle misure fiscali da loro adottate. Il senso di detto "test di autonomia" si trova nella considerazione che se, in ultima istanza, le misure in questione si possono in qualche modo considerare imputabili al Governo centrale, è coerente prendere il territorio nazionale come ambito di riferimento per la valutazione delle stesse» (p. 881).

Per definire il carattere selettivo di un aiuto fiscale non ci si può limitare alla mera comparazione con un intervento di carattere generale che mira ad avvantaggiare «indistintamente l'insieme delle imprese ubicate nel territorio nazionale»³⁰⁸, tanto è vero che sia la Commissione che la giurisprudenza hanno ritenuto non selettive alcune misure che, pur differenziando il trattamento fiscale tra le imprese, hanno trovato una loro giustificazione nella «natura e struttura generale del sistema»³⁰⁹.

I pareri espressi dalla Commissione e le decisioni del Tribunale e della Corte di Giustizia sulla selettività, consentono di sussumere i tre momenti dell'indagine³¹⁰.

I due stadi iniziali sono finalizzati a verificare, rispettivamente, se esista un sistema comune generalmente applicabile³¹¹; e se la misura in questione presenti «un carattere derogatorio rispetto alla struttura del sistema generale al quale inerisce»³¹². La difficoltà principale consiste nell'individuare il sistema generale applicabile, ossia il *benchmark* rispetto al quale verificare la natura eccezionale della misura fiscale in questione; sul punto bisogna riconoscere che le Istituzioni, ad oggi, non hanno fornito elementi utili a rintracciare i principi in base ai quali il sistema generale debba essere

Si rimanda al testo succitato per l'approfondimento del concetto di selettività regionale rispetto alla Legge delega sul federalismo del 5 maggio 2009, n. 42.

³⁰⁸ Per un'analisi sull'applicabilità del criterio di selettività in materia fiscale v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, p. 46 ss.

Come criterio indicativo, si è anche detto che quanto più precisamente una misura fiscale definisce lo scopo perseguito e delimita la cerchia dei destinatari, tanto più ci si trova davanti ad una misura selettiva; cfr. in proposito R. SEER, *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, a cura di, Padova, 2008, 45.

³⁰⁹ Cfr. in proposito i punti 12 e 23 della Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03) in G.U.C.E. n. C 484 del 10 dicembre 1998

Sul punto specifico, v. Corte di Giustizia, sentenze del 15 marzo 1994 (C-387/92 - Banco Exterior de España); del 17 giugno 1999 (C-75/97 - Regno del Belgio c. Commissione); dell'8 novembre 2001 (C-143/99 - Adria-Wien Pipeline); del 13 febbraio 2003 (C-409/00 - Regno di Spagna c. Commissione); del 15 dicembre 2005 (C-66/02 - Italia c. Commissione); del 15 dicembre 2005 (C-148/04 - Unicredito Italiano); del 6 settembre 2006 (C-88/03 - Portogallo c. Commissione).

³¹⁰ Si veda, a questo proposito, la sentenza del Tribunale di Primo grado, del 18 dicembre 2008, cause T-211/04 e T-215/04 (*Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione*), e M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 721.

³¹¹ Va detto a questo proposito che le istituzioni, ad oggi, non hanno fornito elementi utili a identificare i principi basilari del sistema generale, si sono limitate ad indicare il solo principio della capacità contributiva.

³¹² Questo metodo, noto come *derogation test*, è stato elaborato dall'Avvocato generale Darmon nelle sue Conclusioni nel caso Sloman Neptun, causa C-72/91, punto 50 ss. delle conclusioni.

Cfr. A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 140 ss.

e M. CALCAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2008, p. 1145 ss.

inteso o ricostruito, se non sulla base del generale principio della capacità contributiva³¹³.

La terza e ultima fase, condizionata al superamento delle precedenti, è costituita dalla verifica di giustificabilità della deroga in ragione della natura o della struttura del sistema tributario in cui si inserisce, ovvero dalla valutazione della sua «discendenza» «dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato»³¹⁴. Tale giustificazione è legata, secondo i criteri elaborati dalla Commissione ed avallati dalla Corte di Giustizia, alla necessità che la deroga trovi fondamento in ragioni interne al sistema tributario³¹⁵. Diversamente, laddove si consentisse ad obiettivi estranei al sistema fiscale di giustificare una misura fiscale statale ci si troverebbe di fronte ad una duplice anomalia: da una parte, s'introdurrebbe una *rule of reason* nell'applicazione dell'art. 107 TCE, svuotando così di significato i paragrafi 2 e 3 del medesimo articolo; dall'altra, ci si porrebbe in pieno contrasto con l'impostazione della Corte di Giustizia, secondo cui l'art. 107 «non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in

³¹³ In una più sottile distinzione tra limiti interni ai principi informatori del sistema impositivo e limiti esterni ad esso, si può osservare che se il trattamento di favore trae fondamento da limiti interni al sistema impositivo la conseguenza comunitaria consisterebbe nella legittimità di una misura fiscale di favore anche se selettiva. Viceversa, se la fiscalità di vantaggio è considerata come conseguenza dei limiti esterni al principio in questione, si avranno aiuti fiscali quando le misure saranno selettive.

Nel momento in cui si abbia contezza che la disposizione è diretta alla tutela di un valore di natura costituzionale, si dovrà stabilire se detto principio rientri tra quelli informatori e basilari del sistema tributario, onde riscontrare, in caso affermativo, una misura giustificata, viceversa un aiuto. In realtà, come sostenuto in dottrina (P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., 1089), la valorizzazione della rilevanza dei principi extratributari comporta il rischio di un sostanziale svuotamento della valenza precettiva delle norme comunitarie in materia di aiuti alle imprese; per tale ragione sono considerate rilevanti solo le motivazioni extrafiscali valide e ammissibili sotto il profilo dell'interesse pubblico comunitario.

³¹⁴ V. la Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato concernenti le misure di tassazione delle imprese (98/C 384/03) in G.U.C.E. n. C 484 del 10 dicembre 1998, punti 16, 24 e 26. La Comunicazione fornisce anche alcuni esempi (non esaustivi) in proposito relativi alla progressività delle imposte, al calcolo dell'ammortamento dei beni strumentali, ai metodi di valutazione delle scorte, ecc.

³¹⁵ Scrive a questo proposito S. Fiorentino (*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO - a cura di -, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 385): «possono essere estrapolate due tipologie di misure sottrattive che fuoriescono sicuramente dalla categoria degli aiuti vietati. 1) la misura sottrattiva che è generale in senso proprio, cioè non selettiva poiché rivolta effettivamente alla generalità degli operatori/beneficiari di un sistema economico (es. rivolta a favorire lo sviluppo del sistema economico complessivo); 2) la misura sottrattiva che, pur essendo selettiva dal punto di vista dei soggetti economici cui è destinata, esula dalla nozione di aiuti di stato vietati in quanto effettivamente coerente con una logica strettamente tributaria: come tale rileva la *ratio* del singolo tributo, di un settore tributario, ovvero del sistema fiscale nel suo complesso. È evidente che la distinzione in concreto di tale ultimo profilo, che dovrà avvenire in concreto privilegiando l'esame degli effetti che la misura produce, è estremamente difficile».

funzione dei loro effetti»³¹⁶. Va incidentalmente osservato come la necessità di distinguere tra le due categorie di obiettivi, interni al sistema tributario ed esterni ad esso, mostra una certa analogia con i criteri elaborati dalla dottrina tributaristica per qualificare un trattamento fiscale come agevolativo³¹⁷.

Quanto al requisito dell'incidenza sugli scambi e della distorsione sulla concorrenza, il parametro di riferimento è rappresentato dalla nozione di «mercato»³¹⁸. Tale elemento accomuna la disciplina degli aiuti a quella contenuta in materia di azione di contrasto della concorrenza fiscale dannosa contenuta nel «codice di condotta», per cui si afferma che, di regola, una misura rientrante nel codice si presta ad essere qualificata anche in termini di aiuto di Stato³¹⁹. Su tale ultimo requisito si osserva che le misure fiscali di favore, rafforzando la posizione finanziaria del beneficiario, hanno un duplice effetto: quello di impedire ai concorrenti comunitari l'ingresso sul mercato nazionale nonché quello di determinare la commercializzazione di prodotti omogenei a prezzi differenti³²⁰. Al fine di evitare tali effetti la Corte di Giustizia è sembrata voler estendere il divieto di aiuto anche a situazioni solo potenziali. Da una parte ha ritenuto infatti che gli scambi possano essere condizionati anche dalla «mera possibilità» che

³¹⁶ Sul punto Corte di giust. 2 luglio 1974, 173/73 (Italia c. Commissione), punto 27.

³¹⁷ Cfr. E. ALTIERI, *Competenza del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2339.

³¹⁸ Essenziale è, in proposito, verificare se l'aiuto intervenga in un solo mercato o tra mercati interdipendenti. Attribuire un aiuto a un'impresa posta a monte del ciclo produttivo (*upstream subsidy*), e permetterle così di ridurre il prezzo di vendita, significa avvantaggiare le imprese acquirenti; così come, viceversa, agevolando le imprese a valle (*downstream subsidy*) si sostiene indirettamente la domanda del prodotto commercializzato. Quando invece le imprese beneficiarie operano in una pluralità di settori economicamente collegati vi è il rischio che avvenga una *cross-subsidization*, se l'agevolazione riservata alle attività di un settore consente all'impresa di accrescere la propria competitività negli altri settori in cui essa opera.

Numerose le sentenze della Corte di Giustizia in proposito, tra le altre: quella del 21 marzo 1990 (C-142/87 - Regno del Belgio c. Commissione «Tubemeuse»); quella del 14 settembre 1994 (cause riunite da C-278/92 a C-280/92 - Regno di Spagna c. Commissione); quella del 7 marzo 2002 (C-310/99 - Italia c. Commissione); quella del 29 aprile 2004 (C-372/97 - Italia c. Commissione); quella del 21 luglio 2005 (C-71/04 - Xunta de Galicia); quella del 4 marzo 2009 (T-424/05 - Italia c. Commissione), ecc.

³¹⁹ Cfr. sia le conclusioni del Consiglio Ecofin, in materia di politica fiscale, che la Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di Governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, per un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. Entrambi gli atti, datati 1 dicembre 1997 sono stati pubblicati in G.U.C.E., 6 gennaio 1998, C/2/01.

Su questo stesso argomento cfr. anche: F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (a cura di) *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 1255; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, p. 665 ss.; S. REALI, *L'incidenza sulla concorrenza*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit. p. 197.

³²⁰ Su questo si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 24 luglio 2003 (C-280/00 - Altmark); del 21 marzo 1991 (C-305/89 - Italia c. Commissione); del 13 luglio 1988 (C-102/87 - Francia c. Commissione); e la decisione della Commissione Europea del 4 novembre 1992, n. 93/133/CEE.

una «tale influenza» possa aver luogo³²¹; dall'altra ha esteso l'ambito di applicazione dell'art. 107 sia alle imprese che operano prevalentemente - e non esclusivamente - all'interno del mercato dello Stato membro, sia a quelle la cui attività si svolge sul mercato extracomunitario, poiché solo in apparenza quelle imprese non parteciperebbero agli scambi intracomunitari³²². Infine è giunta ad affermare, in (apparente) contrasto con il principio *de minimis*, l'irrilevanza di una soglia quantitativa al di sotto della quale gli scambi possano presumersi non influenzati dall'aiuto, giacché la ricorrenza di un elevato grado di concorrenza nel settore in cui opera l'impresa agevolata può potenziare l'incidenza dell'aiuto che, anche se esiguo, è in grado di incidere sugli scambi e di falsare la concorrenza, anche quando a tale esiguità si accompagna la natura regionale o locale dei servizi forniti³²³.

6. Il regime tributario delle società cooperative: il *favor* comunitario e il problema dell'aiuto di Stato.

I «limiti esterni», ed in particolare il divieto degli aiuti di Stato, all'utilizzo extrafiscale dei tributi hanno interessato anche il mondo della cooperazione³²⁴. Il regime

³²¹ Sul tema cfr. la sentenza della Corte di Giustizia. del 15 dicembre 2005 (C-66/02, punto 112).

³²² Trattando questo aspetto alcuni autori - QUIGLEY - A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, p. 62 - sostengono la necessità di separare gli aiuti finalizzati a favorire esportazioni verso Paesi terzi ma ritengono indispensabile una progressiva armonizzazione di tali aiuti per evitare che venga alterata la concorrenza tra imprese comunitarie. Cfr. in proposito anche la sentenza della Corte di Giustizia del 21 marzo 1990 (C-142/87, Regno del Belgio c. Commissione) in <http://eur-lex.europa.eu>. La sentenza in questione riguarda gli aiuti finanziari concessi ad un'impresa belga che esportava il novanta per cento della propria produzione in Paesi extracomunitari, circostanza ritenuta irrilevante dalla Corte.

³²³ Per tutte v. la sentenza della Corte di Giustizia del 21 luglio 2005 (causa C-71/04, *Administracion del Estrado c. Xunta de Galicia*, punto 41).

Diversamente, la Commissione con decisione del 6 luglio 1994 (n. 94/698/CE - caso *Trasportes Aeria Portugueses - TAP*), ha ritenuto che non vi fosse distorsione di concorrenza sia poiché la società beneficiaria versava in condizioni economiche e finanziarie sfavorevoli, sia per il limitato ammontare dell'aiuto che non avrebbe giustificato una declaratoria di incompatibilità della misura.

³²⁴ Sulla questione della compatibilità degli aiuti di Stato cfr., *ex multis*, M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa - s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 721; M. TRAVAGLIONE, *Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 471 ss.; F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in G. SCHIANO DI PEPE e F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997; F. GRAZIANO, *A agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 457; F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed «aiuti di Stato»: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2008; F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n.3/2004, I, 71; G.P. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le*

fiscale di favore concesso alle cooperative dalle legislazioni dei singoli Paesi membri sembrerebbe, tuttavia, aver trovato «protezione» nel duplice riconoscimento, ad opera dell'ordinamento europeo, del ruolo attivo che le cooperative possono assumere nel perseguimento degli obiettivi comunitari, nonché dei «limiti» che le formazioni mutualistiche soffrono rispetto ad altri operatori economici³²⁵.

6. 1 Il «modello cooperativo» europeo.

Il riconoscimento comunitario del modello cooperativo trova fondamento nel regolamento del Consiglio dell'Unione europea 22 luglio 2003, n. 1435 relativo alla società cooperativa europea, negli interventi della Commissione e in alcune sentenze della Corte di Giustizia³²⁶.

agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato, in *Corr. trib.*, 2010, 39, p. 3257 ss.; L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1903; L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 840; A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II, p. 1122; L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit.; A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006; L. SALVINI, *Il regime fiscale delle società cooperative nell'articolato della «Commissione Gallo»*, in *il fisco*, 2003, 45; Cfr. G. BONFANTE, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.; S. GIANONCELLI, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, in *Riv. di dir. fin. e scienza delle finanze*, 4, 2011, p. 89 ss.; A. FICI, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia Ue in tema di aiuti di Stato*, in *Enti non profit*, 2011, 12, p. 33 ss.; A. MARINELLO, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Riv. trimestrale di dir. trib.*, 2012, 1, p. 218 ss.; M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, p. 529 ss.

³²⁵ A Quattrocchi (*Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario*, cit., p. 1112, nota 18) scrive: «Per quanto concerne le imposte sui redditi si riscontrano aliquote ridotte rispetto a quelle applicabili alle società di capitali. Ad esempio in Spagna l'aliquota del 20 per cento è comune anche alle Banche Cooperative; la stessa misura è applicata in Portogallo, mentre in Danimarca è previsto il 14,3 per cento su una base imponibile forfetaria. In alcuni Stati, seppur a certe condizioni, sono previste vere e proprie esenzioni, totali o parziali. È ciò che accade in Germania per le cooperative agricole. In Francia si applica un regime sostanzialmente analogo anche alle cooperative di costruzione, di trasporto fluviale e su strada e a quelle del settore della pesca. La Grecia tassa le cooperative di consumo esclusivamente sugli utili derivanti da rapporti con soggetti terzi».

Va ricordato – richiamando alcune riflessioni di M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 54 ss. A quel saggio si rinvia anche per le indicazioni bibliografiche) - che solo in tempi recenti l'ordinamento giuridico europeo ha previsto norme che riconoscono la fiscalità di favore per gli enti che operano nell'ambito dell'economia sociale, cioè che agiscono nell'ambito di quelle attività che realizzano l'interesse generale della comunità.

³²⁶ Sui profili civilistici della società cooperativa europea cfr. G. RACUGNO, *La società cooperativa europea*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, I, p. 315; G. PRESTI, *Le fonti della disciplina e l'organizzazione interna della società cooperativa europea*, in *Giur. comm.*, 2005, I, p. 774; E. MARRA, *La società cooperativa europea*, in *Notariato*, 2005, p. 108.

Con il regolamento (entrato in vigore il 18 agosto 2006) e con la direttiva 2003/72/CE del Consiglio del 22 luglio 2003, si è inteso dare attuazione ad un contesto normativo idoneo a permettere alle cooperative di operare in tutta l'Unione europea con un'unica personalità giuridica e con regole uniformi, così come previsto per le società per azioni, favorendo così la creazione di nuove cooperative di persone fisiche o giuridiche su scala europea³²⁷.

L'attenzione del legislatore europeo per il modello cooperativo, per il quale ha promosso una disciplina normativa autonoma e distinta rispetto a quella delle società di capitali, si è concentrata in primo luogo sulla sua natura mutualistica e sulle caratteristiche strutturali che ne discendono. Il riconoscimento comunitario della cooperazione ha avuto, inoltre, il pregio di sistematizzare i principi contenuti nelle legislazioni dei singoli Paesi nonché di rappresentare un importante riferimento normativo per i legislatori nazionali che si trovavano nella necessità di dover modificare o di introdurre questo particolare modello societario³²⁸. Infine, il modello

Per una panoramica sulle riflessioni in sede comunitaria a partire dagli ordinamenti nazionali cfr. R. DABORMIDA, *Particolarismi nazionali e diritto comunitario: conflitti normativi o possibile armonizzazione nelle società cooperative*, in *Giur. comm.*, 1992, 747. Sui profili fiscali cfr. A. SARTI, *Prime riflessioni sugli aspetti civili e fiscali della società cooperativa europea*, in *Riv. coop.*, 2004, p. 70. Prima dell'emanazione del summenzionato regolamento, a livello comunitario erano già stati adottati alcuni provvedimenti in tema di cooperazione. Il Parlamento europeo aveva deliberato più volte sulle cooperative nella Comunità europea: il 13 aprile 1983 (sul ruolo della cooperazione), il 9 luglio 1987 (sul contributo delle cooperative allo sviluppo regionale), il 26 maggio 1989 (sul ruolo delle donne nelle cooperative e nelle iniziative locali per l'occupazione), l'11 febbraio 1994 (sul contributo delle cooperative allo sviluppo regionale), il 18 settembre 1998 (sul ruolo delle cooperative nella crescita dell'occupazione femminile). Non vanno poi dimenticate la direttiva 2003/72/CE (che completa lo statuto della società cooperativa europea per quanto riguarda il coinvolgimento dei lavoratori) e la risoluzione delle Nazioni Unite adottata dall'Assemblea generale dell'88° sessione plenaria (19 dicembre 2001 - A/RES/56/114) che esortava tutti i governi a garantire un contesto favorevole per consentire alle cooperative di operare in condizioni di parità rispetto ad altre forme di imprese.

³²⁷ Lo statuto della società cooperativa europea permette la partecipazione al medesimo scopo sociale, attraverso la forma mutualistica, di persone fisiche residenti in diversi Stati membri dell'Unione, nonché di persone giuridiche costituite sulla base delle diverse legislazioni vigenti nei predetti paesi. Lo scopo dello statuto è di fornire ai cittadini europei e alle cooperative uno strumento giuridico atto a facilitare l'attività transfrontaliera e transnazionale. Va ricordato che l'art. 9 del regolamento sancisce il principio di non discriminazione disponendo che, salve le disposizioni del regolamento, la società cooperativa europea è trattata in ciascuno Stato membro come una cooperativa costituita in conformità alla legge dello Stato in cui essa ha la propria sede.

Sul punto si v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 55 ss.

³²⁸ M. IENGO, *Società cooperativa europea. Aspetti delle norme applicabili ai sensi dell'art. 8 del regolamento 1435/2003*, Studio n. 9-2006-I della Commissione studi di impresa del Consiglio Nazionale del Notariato del 14 gennaio 2006. Il saggio è dedicato all'importanza che «lo statuto della cooperativa europea» ha avuto «per il nostro legislatore nella fase di definizione della riforma del diritto societario, compreso quello concernente le società cooperative», e alla rilevanza del «progetto di statuto di società cooperativa europea, che si trova in fase di avanzata elaborazione in sede comunitaria».

Va ricordato come nel par. 3.2.1. (Norme nazionali che disciplinano la SCE) della comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni

cooperativistico che discende dai principi contenuti negli articoli del predetto regolamento e da quelli descritti nella comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa, rappresenta il paradigma che la Corte di Giustizia utilizza per valutare la compatibilità di un aiuto fiscale³²⁹; invero, se da una parte si afferma nel considerando n. 16 che «*il presente regolamento non include altri settori del diritto quali la fiscalità*» dal momento che vengono applicate solo «*le disposizioni normative degli Stati membri e comunitarie*», dall'altra non si può negare la crescente influenza che lo stesso regolamento ha, *de facto*, sulla legislazione fiscale del singolo Paese membro³³⁰.

Nel merito, secondo il settimo considerando le «*cooperative sono innanzi tutto gruppi di persone o persone giuridiche disciplinati da principi di funzionamento particolari, diversi da quelli applicabili agli altri operatori economici, tra cui il principio della struttura e del controllo democratici e la distribuzione degli utili netti d'esercizio su base equa*». Il «*principio della preminenza della persona*» (ottavo cons.)

sulla promozione delle società cooperative in Europa, adottata dalla commissione europea il 23 febbraio 2004 si è osservato che: «Le forme giuridiche e le tradizioni in materia di cooperative variano notevolmente da uno Stato membro all'altro. Secondo il tipo di legislazione adottato in materia di cooperative, si possono distinguere tre gruppi di paesi: (1) i paesi in cui esiste una legge generale sulle cooperative, (2) i paesi in cui la legislazione sulle cooperative è differenziata secondo il settore e la finalità sociale delle cooperative, (3) i paesi in cui non esiste una legge sulle cooperative e in cui la natura cooperativa di un'impresa deriva esclusivamente del suo statuto o regolamento interno. Questa eterogeneità può ostacolare il funzionamento efficace delle cooperative a livello transfrontaliero o ed europeo, in quanto i diritti e gli obblighi dei membri, dei dirigenti e dei terzi non sono chiaramente definiti. Questo problema diverrà più evidente allorché talune disposizioni delle legislazioni nazionali saranno applicate alle società cooperative europee in base allo Stato membro di registrazione. Pertanto, nell'ambito dell'azione 8, la Commissione cercherà di determinare, con le organizzazioni cooperative e le autorità nazionali, i casi nei quali le differenze di legislazione possono creare problemi per un'applicazione efficace dello statuto della SCE e di proporre soluzioni accettate da tutti. Questo esercizio potrà condurre a un ravvicinamento indiretto delle legislazioni nazionali».

³²⁹ A questo proposito basti ricordare che nella sentenza dell'8 settembre 2011 (causa da C-78 a C-80) ben 10 paragrafi dedicati alla descrizione del modello di cooperativa europea e alle norme che devono tutelarla anche fiscalmente.

³³⁰ In ossequio al principio di non discriminazione, va osservato che la società cooperativa europea è assoggettata alle ordinarie disposizioni tributarie che si applicano a tutte le altre società cooperative residenti nei diversi Paesi dell'Unione.

Come osserva M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 56) la società cooperativa europea, al pari delle cooperative regolate dal diritto italiano, è soggetta alla disciplina fiscale agevolativa dettata per le cooperative in generale. Nella misura in cui ricorrono i requisiti previsti dagli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c. e le altre condizioni di legge, beneficia delle agevolazioni che riguardano le cooperative «a mutualità prevalente» o, diversamente, fruisce delle agevolazioni fiscali previste per le cooperative «a mutualità non prevalente», oppure delle agevolazioni indirizzate a determinate tipologie di cooperative. In particolare, le SCE, interessate dall'applicazione della normativa italiana, potranno essere iscritte fra le cooperative a mutualità prevalente dell'Albo delle cooperative e usufruiranno delle agevolazioni riservate a tale specie di cooperativa, a condizione ovviamente che rispettino i requisiti di «mutualità prevalente»; in caso contrario, potranno essere iscritte tra le cooperative diverse.

richiede alla società cooperativa europea di avere come «*oggetto principale il soddisfacimento dei bisogni dei propri soci e/o la promozione delle loro attività economiche e/o sociali nel rispetto dei principi seguenti: le attività della SCE dovrebbero essere finalizzate al reciproco vantaggio dei soci, affinché ciascuno di essi possa usufruire di tali attività in base alla propria partecipazione; i soci dovrebbero essere anche clienti, dipendenti o fornitori o essere comunque coinvolti nelle attività della SCE; il controllo dovrebbe essere equamente ripartito tra i soci; tuttavia può essere consentito un voto ponderato, che riflette il contributo di ciascun socio alla SCE; il tasso di rendimento del capitale conferito e delle partecipazioni dovrebbe essere limitato; gli utili dovrebbero essere ripartiti in funzione delle attività svolte con la SCE o essere destinati al soddisfacimento dei bisogni dei soci; non dovrebbero esserci ostacoli artificiali all'ammissione dei soci; in caso di liquidazione l'attivo netto e le riserve nette dovrebbero essere devolute in funzione del principio di devoluzione disinteressata, ossia a un'altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi*» (decimo cons.).

Il «valore aggiunto cooperativo», rappresentato dall'«orientamento a procurare benefici ai propri soci e a soddisfare i loro bisogni»; dai «metodi democratici per la scelta degli obiettivi e per l'assunzione delle decisioni»; dalle «regole speciali per la gestione del capitale e dei profitti; in alcuni casi», dagli «obiettivi di interesse generale», è stato assunto a principio fondatore del modello cooperativistico anche nel documento della Commissione del 23 febbraio 2004 COM(2004) - 18 sulla promozione delle società cooperative in Europa³³¹. Rappresenta un «ottimo esempio di un'impresa in grado di perseguire contemporaneamente obiettivi imprenditoriali e sociali, in un modo tale che gli uni e gli altri risultino reciprocamente rafforzati – si legge nel documento della Commissione - [...]». Particolarmente efficace è il loro ruolo «nell'agricoltura, per lo sviluppo delle regioni in difficoltà economica, e la loro struttura è ideale per accrescere l'occupazione e la coesione sociale». «Per avere successo devono essere competitive – si legge in un altro documento della stessa Commissione che mette in evidenza le differenze tra realtà mutualistiche e quelle lucrative - pur mantenendo la

³³¹ Cfr. in proposito il discorso su *Il valore aggiunto cooperativo* tenuto a Bruxelles, il 13 febbraio 2002, dal Presidente della Commissione europea Romano Prodi alla Convenzione delle cooperative europee. Cfr. anche la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa /* COM/2004/0018 def. */ pubblicata su <http://eur-lex.europa.eu/>.

loro natura specifica di società gestite in maniera democratica dai propri soci, dei quali soddisfano gli interessi»³³². Il loro diritto a un «trattamento equo e leale sul mercato» si concretizza, o applicando «un regime più flessibile, per esempio permettendo loro di accedere al capitale esterno, oppure di dotarsi di un sistema di voto proporzionato alla quota di partecipazione»; ovvero applicando «un contesto normativo più rigido il cui rispetto giustifichi alcuni vantaggi o deroghe». Il primo approccio «attenua l'identità della cooperativa e può, in ultima analisi, mettere in discussione la necessità di creare una diversa forma legale di società»; il secondo «può portare al sospetto di vantaggi sleali, o, ancora peggio, all'uso della forma della cooperativa come strumento per eludere il fisco»³³³.

Sotto il profilo strettamente tributario le istituzioni europee, da una parte hanno riconosciuto la piena autonomia potestativa dei singoli Paesi membri in materia di fiscalità cooperativa³³⁴ (cfr. *supra*); dall'altra hanno mostrato una grande apertura in ordine alle diversità di trattamenti al fine di «favorire la formazione di capitale delle imprese cooperative» per «controbilanciare le restrizioni derivanti dalla scelta» della stessa forma cooperativa³³⁵. Tra queste - si legge nel succitato documento della Commissione - «ad esempio il fatto che le azioni delle società cooperative non siano quotate in borsa e, pertanto, non siano negoziabili», il che rende «pressoché impossibile la realizzazione di plusvalenze; il fatto che le azioni siano rimborsate al valore nominale (non hanno valore speculativo) e che i rendimenti siano in genere limitati», il che «rischia di scoraggiare nuove adesioni. Inoltre, le cooperative sono spesso soggette a prescrizioni rigorose per quanto riguarda le dotazioni di riserva». In sostanza, il più favorevole trattamento fiscale può essere giustificato a condizione che sia rispettato «il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi» alla cooperativa «devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale», si legge nel documento della Commissione «Trattamento fiscale appropriato e altri vantaggi»³³⁶. Ancora, nello stesso documento si rileva come «ogni altro vantaggio concesso non deve

³³² In particolare cfr. il documento di lavoro dei servizi della Commissione «Le cooperative nell'Europa imprenditoriale» (p. 2) pubblicato su sito <http://eur-lex.europa.eu>.

³³³ *Ibid.*, p. 15.

³³⁴ Punto 16 del considerando del Regolamento Cee n. 1435 del 22 luglio 2003.

³³⁵ Cfr. il documento di lavoro dei servizi della Commissione: «Le cooperative nell'impresa Europa». Il documento, del dicembre 2001, è consultabile sul sito <http://ec.europa.eu/enterprise/>.

³³⁶ Europa COM (2004)18. In particolare cfr. par. 3.2.6.

permettere a cooperative fittizie di utilizzare la forma cooperativa per eludere i propri obblighi in materia di pubblicità e di governo societario. La Commissione invita gli Stati membri che intendono applicare un trattamento fiscale appropriato e proporzionato per i fondi propri e le riserve delle cooperative, ad assicurarsi che queste disposizioni non creino situazioni anticoncorrenziali»³³⁷.

Quanto all'applicabilità del divieto di aiuti di Stato, la Commissione osserva che, esercitando attività economiche, le cooperative «sono considerate imprese ai sensi degli articoli 81, 82 e 86-88 del trattato CE e sono di conseguenza soggette alle norme europee in materia di concorrenza e di aiuti di Stato nonché alle varie esenzioni, soglie e norme *de minimis*. Non vi sono ragioni per un trattamento speciale delle cooperative nel quadro delle norme generali sulla concorrenza, ma taluni aspetti della loro forma giuridica e della loro struttura devono essere presi in considerazione caso per caso» (3.2.7).

6.2 L'orientamento delle Istituzioni europee sulla compatibilità con il mercato comune delle agevolazioni concesse a favore delle cooperative dalle singole legislazioni.

Il tema degli aiuti fiscali concessi a favore delle cooperative è stato oggetto di decisioni della Commissione e di interventi della giurisprudenza comunitaria.

In particolare la Commissione, affrontando il caso delle agevolazioni concesse alle cooperative agricole spagnole, con decisione dell'11 dicembre 2002 (n.

³³⁷ Nel succitato documento di lavoro dei servizi della Commissione «Le cooperative nell'Europa imprenditoriale si legge che «Quando le cooperative ricevono vantaggi fiscali o di altro tipo, questi sono conferiti in virtù degli obiettivi sociali perseguiti e non semplicemente perché trattasi di cooperative».

Nel suo Parere in merito alla «Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa» (2004/C 318/05), il Comitato delle regioni esorta la Commissione e i governi degli Stati membri a «studiare le possibilità di concedere agevolazioni fiscali alle cooperative sulla base dei vantaggi che esse apportano a livello locale e in campo sociale, a condizione che esse rispettino nella sostanza i principi fondamentali originari della cooperazione: il principio democratico, il solidarismo e l'assunzione diretta della funzione imprenditoriale da parte dei soci, siano essi lavoratori o consumatori». Analogamente, nel parere espresso il 9 marzo 2005, il Comitato economico e sociale europeo, in merito alla Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa (2005/C 234/01) ribadisce che «I benefici accordati a un tipo di società devono essere proporzionati alle restrizioni giuridiche o al valore aggiunto sociale perseguito», ed invita «A sollecitare gli Stati membri affinché esaminino la possibilità di accordare incentivi fiscali alle società cooperative in funzione della loro *utilità sociale* o del loro contributo allo sviluppo regionale, a condizione di esercitare un controllo rigoroso sul rispetto dei principi e dei valori cooperativi».

2003/293/CE) ha espresso il convincimento che il regime fiscale delle cooperative debba essere considerato nel suo complesso, ossia il beneficio non può essere valutato disgiuntamente dal costo fiscale dei ritorni sul reddito del socio cooperatore nel quadro dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che ha caratteristiche completamente diverse dal reddito di un'impresa capitalista³³⁸. Ha poi osservato che «l'attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali/socio (dividendo dell'impresa) non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore (ritorno cooperativo), per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il beneficio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'IRPF che si applica al socio cooperatore e dal relativo aumento dell'imposizione fiscale»³³⁹.

Cosicché il regime impositivo si tradurrebbe in una sostanziale correzione, in senso perequativo o preclusivo di doppie imposizioni economiche, del trattamento pregiudizievole riservato al socio cooperatore (rispetto al socio capitalista).

Sotto altro profilo si è osservato che i benefici fiscali di cui godono le società cooperative devono essere considerati congiuntamente agli obblighi loro imposti dalle norme che le riguardano. In sostanza, il trattamento tributario applicabile alle società lucrative non costituisce il *regime fiscale generale*, sul quale operare l'accertamento del carattere «selettivo» (derogatorio) delle norme censurate, ma soltanto il *regime fiscale proprio* di quella categoria di imprese. In questo senso non si può considerare la disciplina tributaria dettata per le società di capitali come «il sistema normalmente applicabile», rispetto al quale la disciplina dettata per le cooperative costituirebbe un'eccezione. Un'equiparazione di trattamento risulterebbe irragionevole, perché darebbe luogo ad una violazione del principio di eguaglianza per la eterogeneità delle situazioni poste a confronto. Le misure agevolatorie sono giustificate dalla natura e struttura del sistema fiscale, che esige di trattare in modo diverso situazioni differenti. Ne deriva che l'applicazione del regime fiscale delle cooperative in quanto tale non può costituire un vantaggio selettivo.

³³⁸ Su quest'aspetto cfr. A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario*, cit., p. 1111; L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., p. 496.

³³⁹ Va ricordato, in proposito, che il Tribunale di primo grado, con decisione del 12 dicembre 2006 (causa T-146/03) ha disposto il parziale annullamento della decisione della Commissione per vizio motivazionale.

Con Decisione del 7 febbraio 2007 (n. 2007/493/CE) la Commissione europea ha dichiarato incompatibile con il mercato comune, in quanto distorsiva della concorrenza, la riduzione dell'irap prevista dalla Regione Sicilia con l'art. 60 della legge regionale n. 17 del 28 dicembre 2004, per le cooperative a mutualità prevalente sull'assunto che «la Regione Sicilia non ha limitato il suo intervento al margine di discrezionalità autonoma stabilito dalla legge nazionale, ma si è avvalsa del suo potere per istituire aliquote fiscali per determinati settori e contribuenti, differenziate e inferiori alla normale aliquota fiscale regionale applicabile»³⁴⁰.

Sulla compatibilità con il divieto comunitario agli aiuti di Stato del regime fiscale nazionale concesso a favore delle cooperative si è pronunciata la Corte di Giustizia in data 8 settembre 2011 (cfr. *infra*). La Corte (nei procedimenti riuniti da C-78/08 a C-80/08) ha ritenuto che le esenzioni fiscali concesse alle società cooperative di produzione e lavoro in forza dell'art. 11 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, *ratione temporis*, non costituiscano un aiuto di Stato - ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE - solamente nel caso in cui tutte le condizioni di applicazione di tale disposizione siano soddisfatte. Spetterà al giudice del rinvio, investito della questione, «valutare nello specifico il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le società cooperative [...] si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità»³⁴¹.

³⁴⁰ Il documento è consultabile sul sito <http://eur-lex.europa.eu/>.

Per un primo commento cfr. S. AGOSTINI, *Agevolazioni Irap per le cooperative siciliane: per la UE sono aiuti di Stato*, in *Coop. e consorzi*, 2007, 11.

La decisione segue la richiesta di informazioni doc. 2006/C 82/19, cui il governo italiano non ha proposto alcuna osservazione.

Va anche aggiunto che su una questione non dissimile (relativa sempre all'Irap) s'è pronunciata la Corte Costituzionale (n. 21 del 2005) dichiarando non fondate le censure di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997 - che introduce disposizioni transitorie in materia di aliquote irap differenziandole per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi -, modificato dall'art. 6, comma 17, lettera b), della legge n. 488 del 1999

³⁴¹ La questione della compatibilità gli aiuti di Stato è stata posta dalla Corte di Cassazione, cfr. ordinanze nn. 3030, 3031 e 3033 del febbraio 2008, con riferimento agli articoli artt. 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. 601/1973.

La documentazione è consultabile sul sito <http://curia.europa.eu/>.

Sulla medesima questione l'Avvocato generale Niilo Jääskinen in data 8 luglio 2010 - dopo aver rilevato come il quadro normativo italiano concernente la fiscalità delle società cooperative apparisse tanto complesso da destare «una sensazione di confusione quanto al contenuto del diritto nazionale in materia»³⁴² ed aver suggerito di dichiarare irricevibili le questioni dal momento che non ne era evidente «il collegamento con il diritto dell'Unione europea» - aveva prospettato la compatibilità di siffatta esenzione giacché tale misura derivava «direttamente dai principi fondatori e guida del sistema fiscale applicabile alla tassazione delle società cooperative», ed aveva rimesso gli elementi necessari alla Corte di Giustizia per un'eventuale decisione di accoglimento³⁴³.

Invero, sia la decisione formulata dalla Corte di Giustizia che le prospettazioni dell'Avvocato generale non sembrano dirimenti rispetto alle istanze sollevate, in più occasioni, dalla Suprema Corte di Cassazione. Né possono considerarsi risolutive rispetto ai reclami avanzati dalle associazioni di categoria innanzi alla Commissione Europea in ordine ai regimi di favore concessi alle cooperative di consumo.

La prima petizione del Supremo Collegio risale al gennaio 2006 quando, con ordinanza n. 3525, ha rivolto alla Commissione Europea una richiesta di chiarimenti sulla compatibilità del regime fiscale complessivo delle cooperative rispetto all'ordinamento comunitario³⁴⁴. L'inadeguatezza del procedimento di richiesta di

Sulla questione cfr. M. CASTELLANETA, *La Corte Ue non bocchia il regime di favore*, in *Il sole 24 ore*, 9 settembre 2011.

Nella versione vigente *ratione temporis*, l'art. 11 cit. disponeva per i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro, qualora l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci lavoratori con carattere di continuità fosse non inferiore al sessanta per cento di tutti gli altri costi (eccetto quelli relativi alle materie prime e sussidiarie), l'esenzione era totale.

L'esenzione era, invece, parziale nel caso di ammontare delle retribuzioni inferiore al sessanta per cento ma non al quaranta per cento del totale degli altri costi. Tali misure di favore erano concesse a condizione che ricorressero tutti i requisiti previsti per i soci delle cooperative di lavoro dall'art. 23 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

³⁴² Questi i termini delle conclusioni formulate dall'Avvocato Generale Niilo Jääskinen, sulla base degli elementi che gli erano stati sottoposti dal giudice nazionale italiano e dalle parti nella causa (cause riunite da C-78/08 a 80/08 pubblicate sul sito <http://eur-lex.europa.eu>) e in Banca dati *Fisconline*.

³⁴³ Sul punto v. S.M. MESSINA, *Aspetti problematici della fiscalità delle società cooperative in Italia*, in *Ciriec-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, 2010, 69, p. 119; G. P. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010, 39, p. 3257 ss.; D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 635; G. BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 11, p. 11; M. INGROSSO, C. BUCCICO, F. MAROTTA, *State aid, selective fiscal measures and co-operatives: the prejudicial indictment to the Court of Justice*, 2010, reperibile in www.cress-rhone-alpes.org.

³⁴⁴ Nella parte conclusiva dell'ordinanza si legge: «la Corte dispone che vengano richieste le seguenti

informazioni, nonché il riferimento generico e indifferenziato alle disposizioni fiscali di favore non hanno dato seguito ad alcuna risposta da parte della Commissione³⁴⁵. Cosicché la Corte di Cassazione, riprendendo quanto «già esposto nella richiesta di informazioni [...] con ordinanza 26 gennaio 2006, n. 3525, rimasta senza seguito», s'è rivolta alla Corte di Giustizia con le ordinanze di rinvio pregiudiziale (ex art. 234 del Trattato) numeri 3030, 3031 e 3033 del febbraio 2008³⁴⁶.

In particolare alla Corte di Giustizia è stato chiesto di esprimersi sia sulla compatibilità del regime esentativo tenuto conto dell'«assenza di un valido sistema di vigilanza e di correzione degli abusi rivolti ad alterare le regole di mercato», sia sulla questione dell'ammissibilità nel sistema comunitario di un regime di benefici concesso alle cooperative in considerazione della loro mutualità prevalente, piuttosto che della loro effettiva funzione mutualistica. Alla luce delle dimensioni e delle quote di mercato raggiunte dal modello cooperativo in taluni settori, non pochi sono infatti i dubbi che si possono sollevare. Infatti - osserva la Corte - potrebbe configurarsi come abuso di diritto l'«utilizzo della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione» con «esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale»³⁴⁷.

informazioni alla Commissione delle Comunità europee: a) qualificabilità come aiuti di Stato di misure di agevolazione fiscale disposte a favore di società cooperative; b) determinazioni assunte dalla Commissione sulle misure fiscali agevolative nei confronti di società cooperative in ogni settore di attività (compresa quella bancaria) [...]; c) elementi per valutare la compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato degli effetti prodotti nell'ordinamento interno di norme derogatorie del diritto societario e comunitario comune; d) elementi alla luce dei quali valutare la compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato di un regime normativo derogatorio a favore di enti societari in forma cooperativa che non preveda adeguate forme di controllo esterno sulla sussistenza dei requisiti necessari per poter fruire di agevolazioni».

³⁴⁵ Sul punto si rinvia a quanto scrivono A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 932, e F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, II, p. 457. Cfr. anche F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed «aiuti di Stato»: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, 2008, 6, p. 1704; A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 6, II, p. 1093.

³⁴⁷ Nelle sue conclusioni l'Avvocato generale Niilo Jääskinen ha ritenuto che «le questioni proposte alla Corte dovrebbero essere dichiarate irricevibili nella loro interezza» (par. 34). In quanto, oltre a mancare elementi di diritto e di fatto necessari alla soluzione, nonché essendo incerta l'esistenza di un nesso tra il diritto dell'Unione e le cause sottoposte al giudice del rinvio, in quanto relative alla validità dei controlli dell'Amministrazione finanziaria, le questioni - ed in particolare quella sull'abuso del diritto - vanno poste esclusivamente nell'ambito del diritto nazionale su cui la Corte non è competente (par. da 24 a 32). E infine, come sostenuto anche dalla stessa Commissione, la Corte risulta incompetente a statuire sulla «compatibilità con il mercato comune di un aiuto di Stato [...] in quanto la valutazione di siffatta compatibilità rientra nella competenza esclusiva della Commissione» (par. 33).

Nel periodo in cui la Suprema Corte poneva i suoi quesiti sulla disciplina fiscale delle cooperative, la questione è stata portata anche all'attenzione della Commissione Europea per il tramite di un reclamo, datato 4 aprile 2006, depositato da Federdistribuzione³⁴⁸. L'associazione di categoria lamenta l'illegittimità comunitaria del trattamento fiscale privilegiato assicurato dalla legislazione italiana alle cooperative di consumo che costituiscono realtà primarie della grande distribuzione, e che sono ormai prive della natura mutualistica e della funzione sociale che in passato avevano giustificato tale regime.

Con comunicato stampa n. IP/08/953 del 17 giugno 2008, la Commissione Europea ha fatto sapere di aver avviato un'indagine sui regimi fiscali preferenziali concessi alle cooperative di consumo che operano nei settori della distribuzione e dei servizi bancari³⁴⁹. In particolare la Commissione ha ribadito di voler «tutelare le riduzioni fiscali a vantaggio delle cooperative mutualistiche o che si giustificano in vista del perseguimento di obiettivi sociali nell'interesse comune», e di voler «escludere le agevolazioni fiscali ingiustificate a vantaggio delle grandi cooperative, concorrenti dirette delle imprese commerciali tradizionali». Per questo ha ritenuto che costituiscano aiuti di Stato «la deduzione dal reddito imponibile delle cooperative a mutualità prevalente degli utili accantonati alle riserve divisibili e indivisibili corrispondenti ai redditi realizzati da attività con non membri della cooperativa. Per le grandi cooperative e per le cooperative non mutualistiche, la deduzione è ritenuta nella sua totalità aiuto di Stato». Quest'ultima misura è compatibile con il divieto «se riguarda le riserve indivisibili obbligatorie o le riserve indivisibili delle PMI» in quanto gli effetti negativi dell'aiuto sono controbilanciati dagli effetti positivi in termini di contributo alla realizzazione di obiettivi sociali.

Infine, costituisce aiuto incompatibile «la riduzione fiscale sugli interessi versati ai membri per depositi a breve termine, poiché essa non riguarda attività con i membri che partecipano alla cooperativa in quanto tale» e non costituisce «aiuto la deduzione dal reddito imponibile dei ristorni distribuiti dalla cooperativa ai membri, poiché i

³⁴⁸ In merito L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 493, sub par. 4.

³⁴⁹ Nel comunicato la Commissione Ue afferma che di aver «proceduto a esaminare le misure dopo aver ricevuto diverse denunce».

ristorni sono generati unicamente dagli scambi tra i membri»³⁵⁰. Le indicazioni della Commissione sono state all'origine di una serie di interventi di modifica del regime fiscale sugli interessi corrisposti dalle società cooperative, e loro consorzi, ai propri soci con il d.l. 25 giugno 2008, n. 112 (cfr. *infra*).

È in questo complesso quadro normativo ed interpretativo che si colloca il problema della compatibilità degli aiuti fiscali concessi alle cooperative con la disciplina europea sugli aiuti di Stato; un quadro in cui alcuni precetti costituiscono delle deroghe al sistema di imponibilità, altri solo delle soluzioni volte ad evitare, ad esempio, la doppia imposizione o a favorire il rafforzamento patrimoniale della cooperativa. Queste ultime, «giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema», non realizzano la condizione di selettività³⁵¹.

Per le agevolazioni *tout court*, invece, l'eventuale compatibilità va rapportata agli «obiettivi assegnati ad un determinato regime fiscale ed esterni ad esso (in particolare, obiettivi sociali o regionali)»³⁵². A tal fine, come osservato dalla stessa Corte di Giustizia, il giudice nazionale, nell'esame della compatibilità del regime di favore, deve tener conto del fatto che le cooperative (se effettivamente tali) sono «rette da principi di funzionamento peculiari, che le differenziano nettamente dagli altri operatori economici» (par. 55) e si pongono in una situazione di diritto e di fatto differente da quella delle società commerciali (par. 61). Quella stessa compatibilità con il regime di favore andrebbe invece valutata diversamente se la cooperativa presentasse caratteristiche analoghe a quelle delle società a scopo di lucro, che nulla hanno a che fare con il «modello descritto nella comunicazione della Commissione» (par. 62). In tale evenienza andrebbero valutati con attenzione sia «gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni», sia «i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso [...], necessari per il raggiungimento di tali obiettivi» (par.

³⁵⁰ Comunicato n. IP/08/953 del 17 giugno 2008 consultabile sul sito <http://europa.eu/>. Per un breve commento si rimanda a L. DEL FEDERICO, *Ordinamento Comunitario e sistema tributario italiano*, in *ras. 2007-2008* (aggiornata al 30 giugno 2008), in <http://www.giustiziatributaria.it/> e F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, Padova, 2009, p. 297.

³⁵¹ Comunicazione della Commissione, C-384 del 10 dicembre 1998, consultabile sul sito <http://eur-lex.europa.eu/>.

³⁵² Sul tema v. anche il punto 16 della Comunicazione della Commissione C-384 del 10 dicembre 1998, cit.

69)³⁵³. Il tutto nel rispetto del principio di proporzionalità della misura (par. 75), e previa verifica dell'esistenza di controlli che garantiscano la coerenza della misura con «la logica e la struttura generale del sistema tributario» ed evitino che «enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società» (par. 74).

In ogni caso il giudice, dovrà tener conto nelle sue valutazioni del fatto che «la natura o la struttura generale del sistema tributario nazionale» possono essere addotte «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» (par. 71), e del fatto che non può invece «trovare legittima giustificazione nella natura o nella struttura generale del sistema tributario nazionale in discussione» se è consentita [,se consentita,] «l'esenzione dall'imposta sugli utili derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa o la deduzione di somme versate a questi ultimi a titolo di retribuzione» (p. 72).

³⁵³ Nella decisione della Corte, al paragrafo 70, si legge: le «esenzioni fiscali che fossero riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dall'art. 87, n. 1, CE».

CAPITOLO III

LINEAMENTI DI FISCALITA' COOPERATIVA

SOMMARIO: 1. Premesse generali. - 2. Lineamenti generali dell'imposizione diretta ed indiretta delle società cooperative. - 3. Le «disposizioni speciali» nella fiscalità cooperativa. - 3.1 La disciplina fiscale delle riserve indivisibili. - 3.2. La disciplina tributaria dei ristorni. - 3.2.a. La rilevanza impositiva dei ristorni nel rapporto tra cooperativa erogante e socio percettore. - 3.3. La disciplina tributaria dei prestiti sociali. - 3.3.a - La rilevanza impositiva del prestito sociale nel rapporto tra cooperativa erogante e cooperatore percipiente. - 3.4. La disciplina tributaria delle somme destinate ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. - 4. Lineamenti fiscali delle «cooperative di settore». - 4.1. Profili fiscali delle cooperative di produzione e di lavoro. - 4.2. Profili fiscali delle cooperative di credito. - 4.3. Lineamenti fiscali delle cooperative sociali. - 4.4. Lineamenti fiscali delle cooperative della piccola pesca. - 4.5. Lineamenti fiscali delle cooperative agricole: l'imposizione diretta. - 4.5.a. Note sul regime speciale dell'imposta sul valore aggiunto per le cooperative agricole. - 4.5.b. Note in tema di imposta comunale sugli immobili e fabbricati rurali delle cooperative agricole.

1. Premesse generali.

La disciplina fiscale delle società cooperative, come già anticipato, risulta particolarmente complessa perché si articola in disposizioni di carattere generale, speciale e settoriale³⁵⁴ che si sono sovrapposte nel corso del tempo a seconda dell'orientamento ideologico-politico prevalente. Ne risulta un quadro normativo disorganico rappresentato da regole contenute in provvedimenti legislativi di diversa natura (testi unici, leggi finanziarie, leggi di settore, decreti *omnibus*, ecc.) che riguardano, di volta in volta, una particolare tipologia di cooperativa, un particolare istituto (*i.e.* ristorni, riserve indivisibili, ecc.) o un particolare regime di *favor fiscalis*³⁵⁵.

³⁵⁴ Sulla distinzione tra norme «speciali» e regole «settoriali», riguardando le prime istituti tipici della cooperazione, le seconde un particolare settore in cui la cooperativa opera, cfr. *infra*.

³⁵⁵ Cfr. M. Ingrosso, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 68.

Basti solo considerare che l'intervento con il quale il legislatore ha rivisto al rialzo la quota di utili netti annuali assoggettabili ad imposizione diretta - adottato in sede di conversione della c.d. Manovra-bis 2011 (d.l. 13 agosto 2011, n. 138) con la legge 14 settembre 2011, n. 148 - è stato successivamente modificato in sede di conversione del d.l. 2 marzo 2012 n. 16 (con legge 26 aprile 2012, n. 44), con il quale il legislatore ha postergato l'introduzione delle suddette modifiche (a decorrere dall'anno d'imposta 2013) con riferimento alle sole banche di credito cooperativo.

Per avanzare alcune considerazioni sulle misure fiscali destinate alla cooperazione, ed in particolare per valutare la legittimità delle stesse alla luce dei principi costituzionali e di quelli europei, pare opportuno esaminare la disciplina *ex positivo iure* articolando l'indagine su tre distinti blocchi.

Il primo concerne la normativa generale delle diverse imposte, dirette ed indirette, alle quali le società cooperative sono, in via di principio, assoggettate.

I due successivi riguardano, rispettivamente, le disposizioni «speciali» e le regole «settoriali», e intendono esaminare quegli enunciati normativi che, innestandosi nella disciplina generale - attraverso deduzioni dall'imponibile, detrazioni d'imposta, esenzioni totali o parziali o regimi fiscali sostitutivi - , hanno l'effetto di ridurre l'incidenza del «normale» prelievo impositivo³⁵⁶.

Anticipando alcune considerazioni che saranno sviluppate nel capitolo conclusivo, va osservato come nell'approccio alle regole che consentono di sottrarre una parte del carico impositivo ordinario non si può non tener conto del fatto che esse rispondono a logiche differenti: alcune mirano infatti a parametrare la capacità contributiva delle cooperative rispetto alle concorrenti società lucrative; altre costituiscono deroghe al sistema di imponibilità in applicazione del dettato costituzionale secondo cui la legge «*promuove e favorisce l'incremento*» della cooperazione a carattere mutualistico e senza fini di speculazione privata.

2. Lineamenti generali dell'imposizione diretta ed indiretta delle società cooperative.

L'analisi del regime impositivo delle società cooperative non può non muovere da alcune considerazioni sulla loro soggettività passiva tributaria³⁵⁷.

Secondo l'art. 73 del d.P.R. 22 settembre 1986, n. 917, «*le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003*

Sulle modifiche introdotte con la manovra-bis del 2011 si vedano: G. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. Trib.*, 2011, 37, p. 3085; G.P. MALUSÀ, *Manovra estiva «taglia» gli utili alle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 10; R. MARCELLO E F. G. POGGIANI, *La tassazione delle società cooperative alla luce della Manovra di ferragosto*, in *il fisco*, 2011, 39, p. 6352; S. DI DIEGO, *Il nuovo regime fiscale delle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 11, p. 10.

³⁵⁶ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 174.

³⁵⁷ Si veda in proposito M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004.

residenti nel territorio dello Stato» sono assoggettate all'imposta sul reddito delle società nonché, per effetto del rinvio operato dall'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, al citato art. 73, all'imposta regionale sulle attività produttive.

Siffatte disposizioni offrono lo spunto per alcune riflessioni preliminari.

Una prima considerazione, di carattere generale, attiene alla caratteristica delle società cooperative di esprimere una propria autonoma forza economica e, quindi, una propria capacità contributiva³⁵⁸. Unanime è l'orientamento della dottrina nel ritenere che «l'art. 53 [della Costituzione] si riferisca ad ogni soggetto che manifesti un'autonoma disponibilità di potere economico», e che «l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche» non possa «non valere per le persone giuridiche e in genere per tutte le organizzazioni aventi una propria autonomia economica»³⁵⁹.

Più complessa è la questione che riguarda la scelta, operata dal legislatore, di accostare (fiscalmente) le società cooperative alle società per le quali l'esercizio dell'attività economica, essendo gestita secondo una logica lucrativa, è finalizzato alla sola ripartizione degli «*utili*» (art. 2247 cod. civ.). Sin dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, il legislatore ha inteso seguire un paradigma funzionale alla determinazione del reddito imponibile distinguendo tra organizzazioni commerciali e organizzazioni non commerciali, in ragione dell'oggetto sociale o dell'attività effettivamente esercitata. L'inserimento delle società cooperative tra i soggetti passivi ires cui si applicano le regole di determinazione del reddito previste nella sezione I del capo II del t.u.i.r.³⁶⁰, tuttavia, non tiene conto della differenza esistente tra le aggregazioni che mirano alla produzione di ricchezza da riversare su coloro che ne costituiscono il sostrato personale (le società lucrative) e le formazioni sociali che sono, invece, indirizzate ad un fine mutualistico (le società cooperative). Queste ultime, a differenza delle prime, possono rappresentare (ed è il caso delle cooperative a mutualità prevalente) i «termini ultimi»

³⁵⁸ G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, p. 219.

³⁵⁹ F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988, p. 7. Ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

³⁶⁰ Va incidentalmente osservato che per le cooperative trovano applicazione alcuni istituti tributari generali, tra cui il consolidato fiscale nazionale, l'opzione per la trasparenza e gli studi di settore. Si vedano in proposito i contributi di: A. MAGLIARO, *Il trattamento tributario*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 678 ss., M. TRAVAGLIONE, *Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 472 ss. e M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 125.

dei redditi che producono³⁶¹; il riconoscimento di tale differenza viene, come si avrà modo di esaminare, demandato alla (disorganica) disciplina speciale³⁶².

Parimenti, in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (in rubrica «Esercizio di imprese») dispone che si considerino «*effettuate nell'esercizio di imprese [...] le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, [...] dalle società cooperative, di mutua assicurazione [...], dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto*»³⁶³.

Per effetto dell'introduzione dell'art. 1, comma 261 (lett. b) della l. 24 dicembre 2007, n. 244 - con la quale si è inteso dare attuazione all'art. 132, par. 1, (lett. f) della direttiva n. 2006/112/CE³⁶⁴ -, vengono esentate dall'imposta sul valore aggiunto «*le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci di consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione [...]*

³⁶¹ Per chiarire il punto si richiamano le considerazioni di M. Ingrosso (ne *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 138). Secondo lo studioso «le cooperative non dovrebbero presentare utili in bilancio perché il loro scopo è quello di fornire un bene o un servizio ai soci a prezzi inferiori rispetto a quelli del mercato (cooperative di consumo o di utenza) oppure corrispondere retribuzioni più elevate rispetto al mercato (cooperative di lavoro). Fatta salva l'attribuzione obbligatoria a riserva legale, le cooperative dovrebbero ristornare ai soci l'intero risultato della gestione mutualistica nei loro confronti, chiudere il bilancio in pareggio e non scontare alcuna imposta diretta [...]. Se c'è un utile in bilancio derivante dalla gestione con i terzi, esso non è liberamente ripartibile tra i soci, è vincolato da una serie di norme che ne impongono destinazioni e ne limitano la distribuzione». Da tali considerazioni emerge chiaramente come, a differenza delle organizzazioni protese al lucro soggettivo che si pongono come semplici tramiti di una ricchezza riversata e da tassare in capo ai percettori, le aggregazioni informate (almeno prevalentemente) a finalità mutualistiche, al pari delle persone fisiche, possono essere giudicate come termini ultimi dei redditi che producono. Per una riflessione più ampia cfr. G. ZIZZO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in Dig. XII, Disc. priv., sez. comm., Torino, 1996, pp. 217 ss.

³⁶² Per completezza va ricordato che a tenore dell'art. 191 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, «*restano ferme le agevolazioni tributarie previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, e da leggi speciali*».

³⁶³ Cfr. in proposito F. PEPE, *La «presunzione di commercialità» ex art. 4, 2° comma, n. 1) d.P.R. n. 633 del 1972 quale causa di incoerenza del «sistema iva» ed i suoi riflessi sull'evoluzione della normativa interna*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1267 ss.

³⁶⁴ Le disposizioni contenute in quella direttiva hanno come obiettivo quello di consentire agli Stati membri dell'Unione di esentare da iva «*le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza*». In altri termini, l'intento è quello di estendere il regime di esenzione previsto per l'attività dei singoli associati all'attività dell'associazione stessa che, invece, dovrebbe essere soggetta, in linea di principio, all'ordinario regime di imponibilità iva. Lo scopo è quello di evitare «che la persona che offre taluni servizi sia assoggettata al pagamento di detta imposta quando essa ha dovuto collaborare con altri professionisti mediante una struttura comune che svolge talune attività necessarie al compimento della prestazione» (Corte di Giustizia CE, sent. 11 dicembre 2008, causa C-407/07, punto 37).

sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse»³⁶⁵.

Quanto alle altre imposte indirette «minori», sono a vantaggio della generalità delle cooperative alcune disposizioni che favoriscono il principio della «porta aperta». Basti pensare, in particolare, all'esclusione, ai fini dell'imposta di registro, degli atti «che comportano variazione del capitale sociale delle società cooperative e loro consorzi e delle società di mutuo soccorso» (art. 9 della tabella allegata al d.P.R. n. 131 del 1986)³⁶⁶, o all'esenzione ai fini dell'imposta di bollo, prevista dall'art. 19 della tabella all. B al d.P.R. n. 642 del 1972, degli atti costitutivi e modificativi delle cooperative nonché degli atti di ammissione e recesso dei relativi soci³⁶⁷.

3. Le «disposizioni speciali» nella fiscalità cooperativa.

³⁶⁵ Cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E dell'8 maggio 2009, la risoluzione n. 414/E del 31 ottobre 2008, e i contributi di S. Servidio (*Regime di esenzione iva per i consorziati senza diritto di detrazione*, in *Prat. fisc. profess.*, 2009, 23, p. 9); G. Molinaro (*Le prestazioni di servizi rese da consorzi a consorziati che non detraggono l'imposta*, in *Iva*, 2009, 7, p. 3); R. Dolce (*Circolare n. 23 dell'8 maggio 2009 – Regime di esenzione iva dei servizi resi dai consorzi*, in *il fisco*, 2009, 2, p. 3307). Con risoluzione n. 30/E del 3 aprile 2012 (si vedano in proposito: A. BORGOGGIO, *Esenzione Iva anche per le cooperative di attività sanitarie*, in *il fisco*, 2012, 17, p. 2711, e A. SARTI, *Esenzioni iva per le coop costituite fra soggetti esercenti professioni sanitarie*, in *Coop. e Consorzi*, 2012, 6, p. 21) l'Agenzia delle entrate ha precisato che rientrano nell'esenzione iva, le società cooperative costituite tra soggetti esercenti l'attività sanitaria al fine di fornire al socio professionista i servizi che gli consentono o facilitano l'attività sanitaria prestata; ai fini dell'esenzione, infatti, non assume rilievo la forma giuridica assunta dalla struttura associativa, bensì l'oggetto sociale della stessa, vale a dire la cooperazione all'attività esente o esclusa da iva svolta dagli associati.

³⁶⁶ Sull'inapplicabilità del beneficio nei casi di aumenti di capitale che derivano da delibere assembleari di aumento del valore nominale della partecipazione, di emissione di nuove azioni o di emissione di azioni a favore dei dipendenti cfr. C. MAGNANI, *Le cooperative e l'imposizione indiretta*, in G. SCHIANO DI PEPE - F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, p. 297.

³⁶⁷ Osserva F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 199) che in materia di imposta sulle concessione governative, l'art. 14 del d.P.R. 26 ottobre 1972 (n. 641) fa salve le agevolazioni previste in favore delle cooperative e delle società di mutuo soccorso vigenti al 31 dicembre 1972, ossia va esentata l'iscrizione nel registro delle imprese degli atti - atto costitutivo di società cooperativa e atti modificativi dello stesso, atti di aumento di capitale sociale, proroga della durata della società, cambiamento dell'oggetto e del tipo di società, atti di fusione, deposito dei bilanci - delle società cooperative (artt. 111, 112 della tabella allegata al d.P.R. 1 marzo 1961, n. 121). Esenzione ormai priva di effetti attesa l'abrogazione della tassa annuale dovuta dalle imprese, conseguente alla sentenza della Corte di Giustizia CEE del 20 aprile 1993 (cause riunite C-71/91 e C-178/91).

Sull'esenzione da imposta di bollo, osserva Petrelli (*La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in *CNN, Studi e materiali*, 2005, reperibile su www.notariato.it, p.16) che essa è condizionata dal requisito della mutualità prevalente.

Le caratteristiche delle formazioni mutualistiche nonché la riconosciuta funzione sociale che esse intendono promuovere, hanno imposto al legislatore l'introduzione di «disposizioni speciali» - derogatorie rispetto alla disciplina fiscale generale delle società, operanti tanto ai fini della determinazione dell'imponibile, quanto alle esenzioni degli utili o alla tassazione del reddito in capo al percettore -, idonee a definirne la capacità contributiva e, in talune ipotesi, a ridurne l'onere impositivo «ordinario» con l'intento di favorirne lo sviluppo.

Il risultato è che alla definizione della disciplina tributaria delle cooperative concorrono, con (proprie e) diverse funzioni, numerose disposizioni di natura «speciale» impropriamente accomunate – come si avrà modo di approfondire nel capitolo conclusivo - sotto l'etichetta di misure agevolative.

Nell'ambito di queste «disposizioni speciali» opera la dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse; tale distinzione ha assunto rilevanza fiscale a seguito dell'introduzione dell'art. 223 - *duodecies*, comma 6 (disp. att. cod. civ.) secondo cui «*le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente*». Ne deriva che l'applicazione della disciplina fiscale di favore è subordinata, almeno in via di principio, all'individuazione della qualifica di «mutualità prevalente» nonché alla (contestuale) qualificazione delle «disposizioni fiscali di carattere agevolativo».

Nulla quaestio sull'individuazione del profilo (soggettivo) di «mutualità prevalente»: sono gli stessi articoli 2512 e ss. del cod. civ. ad indicare i criteri che consentono di riconoscerlo. Sul punto va osservato che il requisito di mutualità prevalente è *conditio* necessaria ma non sufficiente per consentire alla cooperativa di fruire del regime agevolativo³⁶⁸. Il *favor fiscalis* è, infatti, condizionato ad ulteriori presupposti quali: l'iscrizione in particolari sezioni dell'albo delle cooperative (prevista dall'art. 223 - *sexiesdecies*, disp. att. cod. civ.)³⁶⁹, il rispetto dell'obbligo di versamento e di devoluzione, in caso di scioglimento, ai fondi mutualistici per la promozione e lo

³⁶⁸ Anche nel previgente regime si riteneva condizione necessaria ma non sufficiente, ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali, l'inserimento nello statuto delle clausole *ex art. 26* della legge Basevi. Cfr. in proposito A. URICCHIO, *La riforma delle società cooperative e le agevolazioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 252.

³⁶⁹ Per effetto dell'introduzione dell'art. 10 della l. 23 luglio 2009, n. 99, in vigore dal 15 agosto 2009, è stato modificato l'art. 2511 del cod. civ. che secondo cui «*le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico iscritte presso l'albo delle società cooperative di cui all'articolo 2512, secondo comma, e all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice*». Cfr. in proposito G. GENTILI, *Le forme di controllo nelle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 7, p. 8.

sviluppo della cooperazione (previsto dall'art. 11 della l. 31 gennaio 1992, n. 59), e soprattutto l'obbligo previsto dall'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973 (n. 601). Quest'ultimo articolo, mai formalmente abrogato (e, anzi, richiamato nell'art. 5, comma 1, lettera b, della legge delega n. 366 cit.), dispone che le clausole statutarie - grazie alle quali è consentita l'attribuzione delle agevolazioni previste - siano «osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi». Dato che l'art. 2514 cod. civ. non regola, quindi, l'intera materia già precedentemente disciplinata dall'art. 14 cit., ciò impedisce di ritenere l'articolo 14 implicitamente abrogato ai sensi dell'art. 15 delle preleggi; ne consegue che l'art. 14 cit. continua ad operare alla stregua di un principio generale dell'ordinamento tributario imponendo, ai fini dell'ottenimento di qualsiasi agevolazione fiscale, l'effettiva applicazione per un periodo predeterminato delle clausole non lucrative nell'attività della cooperativa³⁷⁰.

Più complessa è, invece, l'opera di qualificazione delle disposizioni agevolative - circoscritte al presupposto soggettivo della qualifica di società cooperativa³⁷¹ - che, in assenza di un dato normativo lineare, viene affidata alla «sensibilità» della parti interessate.

Seppur il legislatore sia intervenuto a sanare i casi più complessi e rilevanti (ad esempio il trattamento delle riserve indivisibili), optando per una soluzione normativa che distingue nettamente il regime fiscale in ragione della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente e cooperativa diversa, permane ancora un'obiettiva incertezza del dato normativo che risente, tra l'altro, delle molteplici interpretazioni (avanzate con intento di «supplenza normativa»), spesso divergenti, di prassi e di giurisprudenza.

Rinviando l'esame della natura agevolativa o meno della singole disposizioni al capitolo conclusivo, ci si limita in questa fase dell'indagine a descrivere (*ex positivo iure*) il trattamento fiscale degli istituti che caratterizzano la fiscalità diretta delle cooperative - a mutualità prevalente e non -, ovvero sia le riserve indivisibili, i ristorni e

³⁷⁰ Cfr. G. PETRELLI, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in *CNN*, Studi e materiali, 2005, reperibile su www.notariato.it, p. 5; ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

³⁷¹ Sul punto cfr. M. TRAVAGLIONE, *Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 472 ss. e L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 840.

i prestiti sociali³⁷². Anche la descrizione *littera legis* richiede la consapevolezza che le complessità interpretative riguardano precipuamente le misure fiscali riservate alle cooperative diverse che, pur agendo secondo una logica mutualistica, operano al pari delle aggregazioni lucrative. Invero mentre per le cooperative a mutualità prevalente la misura derogatoria è comunque applicabile, sia nel caso in cui la norma risponda a finalità perequative dovute ad una minor attitudine alla contribuzione, sia laddove risponda ad esigenze di promozione; diversamente, per le cooperative a mutualità non prevalente, la stessa misura speciale è applicabile solo quando la riduzione del prelievo impositivo è coerente con i principi ispiratori del tributo, o si riferisce ad agevolazioni di natura oggettiva.

3.1 La disciplina fiscale delle riserve indivisibili.

L'indivisibilità (o l'irripartibilità) delle riserve e la devoluzione del patrimonio in sede di scioglimento sono tratti essenziali della disciplina delle cooperative. Secondo l'art. 2545-ter del cod. civ., «*sono indivisibili le riserve che per disposizione di legge o dello statuto non possono essere ripartite tra i soci, neppure in ipotesi di scioglimento della società*». Questa particolare configurazione della riserva - da non confondersi con quella indisponibile³⁷³ - è dettata dalla natura mutualistica della cooperativa, e rappresenta un mezzo di contrazione del lucro soggettivo³⁷⁴.

Secondo l'originaria formulazione dell'art. 12 della l. 16 dicembre 1977 n. 904 (c.d. legge Pandolfi), «*non concorrono a formare il reddito imponibile delle società*

³⁷² L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 843; L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1903 ss.; R. CHIUSOLI, *Riforma del diritto societario: natura e parziale disponibilità del patrimonio delle cooperative a mutualità non prevalente*, in *Coop. e consorzi*, 2003, p. 7 ss.; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 86 ss.

³⁷³ Osserva G. Graziano (in *Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, 2007, p. 99, pubblicata online sul sito <http://eprints.luiss.it/>) che il vincolo dell'indisponibilità «è relativo alla realizzazione di uno scopo patrimoniale dell'ente (ed è ampiamente presente anche nelle società di capitali), in altri termini è destinato a corroborare la realizzazione dello scopo per cui la legge, lo statuto, o l'assemblea ha costituito la riserva, laddove, invece, il primo (l'indivisibilità, appunto) tende ad inibire la realizzazione dello scopo proprio del conseguimento del lucro distributivo soggettivo». Su questo stesso aspetto cfr. anche L. MACRÌ, *Copertura di perdite: limite alla distribuzione degli utili*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 11.

³⁷⁴ Il legislatore, nel redigere il testo della riforma, ha attribuito alle riserve indivisibili una triplice funzione. Esse hanno, in primo luogo, una funzione antilucrativa, impedendo che i soci cooperatori si appropriino dell'utile realizzato dalla cooperativa. In secondo luogo, in quanto espressione della mutualità esterna, assicurano la devoluzione di dette riserve ai fondi mutualistici, nei casi previsti dalla legge. Infine sono lo strumento giuridico principale per consentire il passaggio da cooperative a mutualità prevalente a cooperative «diverse» e viceversa.

cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento». La portata applicativa della disposizione è stata oggetto di sostanziali modifiche apportate con gli articoli: 21 (comma 10) della l. n. 449 del 1997; 6 del d.l. 15 aprile 2002 (n. 63); 1 (commi da 460 a 466) della l. 30 dicembre 2004, n. 311; 82 (comma 28) del d.l. 25 giugno 2008, n. 112; nonché, da ultimo, art. 2 (commi da 36-bis a 36-quater) del d.l. 13 agosto 2011 n. 138³⁷⁵.

Per effetto di tali significativi interventi – che miravano, tra l'altro, ad adeguare il regime impositivo delle cooperative alle regole introdotte della riforma societaria del 2003 (in particolare, alla distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse), a recepire alcuni principi stabiliti a livello europeo, ma anche ad accrescere il gettito erariale -, il principio di fondo della intassabilità delle quote di utili netti annuali destinati a riserve indivisibili risulta, ora, diversamente articolato a seconda che la cooperativa sia a mutualità prevalente ovvero diversa, e a seconda del settore di attività in cui opera la cooperativa a mutualità prevalente³⁷⁶.

Quanto alle cooperative a mutualità prevalente, la normativa vigente prevede, in termini generali, la non concorrenza alla base imponibile (imposta sul reddito delle società) delle somme accantonate a riserve indivisibili per la parte eccedente la percentuale minima stabilita *ex lege* per la riserva legale, ma non per il loro intero ammontare³⁷⁷.

Per le cooperative diverse, invece, l'intassabilità prevista dall'art. 12 è limitata alla somme destinate alla riserva minima obbligatoria (art. 6, comma 1, del d.l. 15 aprile

³⁷⁵ Quest'ultimo convertito con l. 14 settembre 2011, n. 148 (pubblicata in G.U. 16 settembre 2011 n. 216). Le disposizioni ivi contenute si applicano, per i soggetti per i quali l'esercizio coincide con l'anno solare, dal 1° gennaio 2012. In sede di conversione del d.l. 2 marzo 2012 n. 16 il legislatore ha postergato l'introduzione delle suddette modifiche con decorrenza 2013 per le sole banche di credito cooperativo (cfr. *infra*).

Tra i contributi sulle recenti modifiche cfr. G. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 37, p. 3085; V. MELIS, *Se lo scopo sociale è il consumo il conto diventa più salato*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011; G.P. TOSONI, *Per le coop scatta l'aumento della base imponibile*, in *Il sole 24 ore*, 15 settembre 2011; ID., *Aumenta l'imponibile coop*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011; ID., *Sbiadisce la presunzione di aiuti di Stato*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011.

³⁷⁶ M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 86 ss. e p. 143 ss.

³⁷⁷ IBIDEM, p. 86.

2002, n. 63) ed è subordinata alla condizione che il relativo ammontare sia destinato, per statuto, a riserva indivisibile (art. 1, comma 464, *cit.*)³⁷⁸.

Con l'introduzione del comma 36-*ter* dell'art. 2 del d.l. 13 agosto 2011 n. 138, tuttavia, anche l'originaria non imponibilità della quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria – che ai sensi dell'art. 2545-*quater* del cod. civ. è stabilita nella misura del 30 per cento degli utili netti annuali (fatta eccezione per le banche di credito cooperativo in cui l'accantonamento obbligatorio è nella misura del 70 per cento, cfr. *infra*) - viene ridotta per una quota del 10 per cento³⁷⁹. Tale misura va a colpire, in sostanza, la fonte primaria della capitalizzazione delle società cooperative siano esse a mutualità prevalente o meno³⁸⁰. In altri termini, il legislatore ha voluto rendere imponibile parte dell'accantonamento a riserva obbligatoria; il risultato è un aumento dell'imponibile pari al 3 o al 7 per cento (a seconda degli obblighi di accantonamento) per tutte le cooperative³⁸¹.

³⁷⁸ Secondo il comma 464 «a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente l'applicabilità dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è limitata alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto».

Secondo F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative, cit.*, p. 185, nt. 108) si deve limitare «la deducibilità dal reddito imponibile ires delle CMNP [cooperative a mutualità non prevalente, N.d.A.] alla sola riserva minima obbligatoria ed a condizione che ne sia statutariamente imposta la sua indisponibilità». Altri autori (tra cui M. Ingrosso, *Profili generali fiscali delle agevolazioni, cit.*, p. 90) hanno sostenuto l'intassabilità anche delle quote di utili eccedenti la percentuale minima prevista in forza e nella misura di legge, essendo soddisfatta la condizione di indivisibilità cui il più volte menzionato art. 12 subordina la detassazione degli utili.

³⁷⁹ Il riformato art. 6 del d.l. 15 aprile 2002 (n. 63) statuisce che «l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, non si applica alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria».

³⁸⁰ La relazione tecnica del Governo precisa che tale modifica riduce del 10 per cento «l'attuale totale esclusione dalla formazione del reddito imponibile dell'ammontare degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria per le cooperative a mutualità prevalente e per quelle diverse da quelle a mutualità prevalente che diventerà quindi un'esclusione al 90 per cento» (G. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative, cit.*, p. 3089).

³⁸¹ Sono divergenti le opinioni sulla possibilità di applicare la suesposta misura anche alle cooperative sociali, alle cooperative agricole e della piccola pesca, essendo, queste, destinatarie di un regime esentativo proprio. Laddove si adottasse l'idea che l'art. 12 opererebbe «a monte di qualsiasi esenzione (totale o parziale) che agisce sul reddito imponibile» (risoluzione 12 giugno 2001 n. 90/E) si giungerebbe a ritenere che almeno il 10 per cento di quanto accantonato a riserva obbligatoria debba essere assoggettato a tassazione. Ma ciò non convince, in quanto, in presenza di una disposizione che rende esente qualsiasi reddito prodotto, non dovrebbe risultare applicabile la nuova norma, poiché le somme che sono accantonate a riserva obbligatoria sono «in partenza» non imponibili. In caso contrario si dovrebbe affermare che una norma di detassazione degli utili si trasformerebbe, nel caso di specie, in una norma impositiva del reddito detassato (cfr. G. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative, cit.*, p. 3088).

Quanto alle ulteriori (in quanto eccedenti quelle stabilite per la riserva obbligatoria) somme destinate alle riserve indivisibili³⁸², la loro intassabilità - con esclusione delle cooperative sociali, delle banche popolari, delle cooperative di garanzia collettiva dei fidi di primo e secondo grado, delle cooperative di assicurazione e delle mutue assicuratrici³⁸³ - è legata alla qualifica di cooperativa a mutualità prevalente e varia in funzione della tipologia dell'attività esercitata³⁸⁴. Cosicché, tenuto conto delle modifiche introdotte con il citato d.l. 138, la deducibilità degli «ulteriori» accantonamenti è limitata all'80 per cento del loro ammontare relativamente alle cooperative agricole, alle cooperative di piccola pesca e loro consorzi e alle cooperative forestali; al 35 per cento relativamente alle cooperative di consumo e loro consorzi; al 60 per cento per tutte le altre cooperative e loro consorzi (art. 1, comma 460, cit.)³⁸⁵.

Sotto il profilo operativo l'Amministrazione finanziaria ha affermato, in via interpretativa, che la fruizione delle norme fiscali «che prevedono esclusioni o deducibilità dal reddito imponibile» è subordinata all'«aver assicurato a tassazione la quota minima di utile» prevista nel citato comma 460 dell'art. 1³⁸⁶. Così facendo ha introdotto una regola operativa di portata generale che, imponendo la tassazione di importi minimi proporzionali di utile netto indipendentemente dalla loro destinazione, finisce per condizionare non solo l'applicazione dell'art. 12 della legge n. 904/1977 in

³⁸² È questo il caso in cui l'assemblea ordinaria, in occasione dell'approvazione del bilancio, dopo aver accantonato gli utili a riserva legale, corrisposto il contributo del 3 per cento ai fondi mutualistici, accantonato gli utili alle riserve statutarie obbligatorie, ha la facoltà di decidere di non distribuire ai soci i residui utili netti e di accantonarli ad una riserva indivisibile volontaria.

³⁸³ La cui esclusione è prevista per le cooperative e loro consorzi dalla legge 8 novembre 1991 (n. 381) e per le società cooperative di garanzia collettiva fidi di primo e secondo grado e loro consorzi dall'art. 6, comma 6, del d.l. n. 63 del 2002 nonché dall'art. 1, comma 463 della l. n. 311 del 2004.

³⁸⁴ Sul punto cfr. A. DILL, *Il regime fiscale Ires delle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 7, p. 659.

³⁸⁵ A seguito della modifica introdotta con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138, l'art. 1, comma 460, della l. 311 del 2004 risulta così modificato: «*Fermo restando quanto disposto dall'articolo 6, commi 1, 2 e 3, del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, l'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, non si applica alle società cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente di cui al libro V, titolo VI, capo I, sezione I, del codice civile, e alle relative disposizioni di attuazione e transitorie, e che sono iscritti all'Albo delle cooperative sezione cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni di attuazione del codice civile:*

a) per la quota del 20 per cento degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi di cui al decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi;
b) per la quota del 40 per cento degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi;
b-bis) per la quota del 65 per cento degli utili netti annuali delle società cooperative di consumo e loro consorzi».

³⁸⁶ Sul punto cfr. Agenzia delle entrate, circolare 15 luglio 2005 n. 34/E, e i contributi di A. DILL, *Il regime fiscale Ires delle società cooperative*, cit. e G.P. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, cit..

materia di riserve indivisibili, ma anche l'applicazione delle disposizioni in materia di ristorni, di non imponibilità degli utili destinati a rivalutazione del capitale sociale entro i limiti Istat, nonché in materia di contributo versato ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

La conseguenza è che, in assenza di ulteriori (ed auspicati) chiarimenti normativi, rischia di prodursi in capo alla cooperativa un significativo aumento del carico fiscale³⁸⁷.

Va precisato inoltre che la relazione al disegno di legge n. 311 ha chiarito che la percentuale di utili assoggettati a tassazione non deve necessariamente essere destinata all'accantonamento a riserva indivisibile, ma può essere distribuite liberamente ai soci, nel rispetto dei vincoli statutari³⁸⁸. Il regime fiscale degli utili distribuiti segue le regole

³⁸⁷ Sul punto si veda A. DILLI, *L'Ires nelle società cooperative. Mutualità, ristorni, agevolazioni*, Milano, 2007, p. 170 ss.

Secondo l'autore la posizione dell'Agenzia non appare condivisibile per tre ordini di motivi: a) in primo luogo, perché deriva, presumibilmente, dal passo della relazione accompagnatoria alla legge «Finanziaria 2005» in cui viene asserito che «limitatamente al predetto 20 per cento e 30 per cento che viene comunque assoggettato a tassazione in capo alla cooperativa, la cooperativa medesima può non effettuare l'accantonamento a riserva indivisibile e può liberamente distribuire ai soci le relative somme». È «ragionevole sostenere che l'avverbio «comunque» vada riferito al caso preso in esame in quel determinato passo della relazione, ovvero alla disapplicazione dell'art. 12 della legge n. 904/1977 su una quota del 20 per cento o del 30 per cento degli utili netti annuali; mentre le altre norme agevolative contemplate dalla circolare non vengono neanche menzionate, non ravvisandosi, pertanto, quella presunta efficacia generale evocata dalla circolare». b) In secondo luogo, «se il comma 460 avesse portata generale non si spiegherebbe il dettato del successivo comma 461 nella misura in cui prevede espressamente la disapplicazione dell'esenzione da ires prevista dall'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973 sul 20 per cento degli utili netti annuali conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi; c) infine, la recente circolare Agenzia delle entrate del 9 aprile 2008 n. 35/E sembrerebbe superare, almeno relativamente ai ristorni, l'assioma della circolare del 2005, nel passaggio in cui si afferma che «in definitiva qualora la cooperativa attribuisca l'avanzo derivante dall'attività con i soci senza transitare a conto economico e quindi deduca i ristorni dal reddito imponibile mediante una variazione in diminuzione, ai sensi del citato articolo 12 del d.P.R. n. 601 del 1973, l'esclusione dal reddito imponibile dei ristorni, espressamente riconosciuta dal citato articolo 12, opera in via prioritaria rispetto alla previsione contenuta nel comma 460 della legge finanziaria 2005». In definitiva, l'ultima presa di posizione dell'Agenzia potrebbe aprire la porta ad un'interpretazione differente sull'intera portata del comma 460 della legge Finanziaria 2005, interpretazione che dai ristorni potrebbe essere estesa alla rivalutazione gratuita del capitale sociale ed alle somme destinate ai fondi mutualistici. Dello stesso parere M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 146.

³⁸⁸ Cfr. M.A. RUSSO, *Nuova Ires nelle società cooperative: la procedura matematica per la determinazione dell'imposta dovuta*, in *il fisco*, 2005, 26, p. 4045; G. P. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2008, 30, p. 2419; ID., *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 37, p. 3086.

Quanto ai vincoli statutari si rinvia a quanto visto nel capitolo primo, ricordando in questa sede che: l'art. 2514 cod. civ. prevede che la remunerazione dei dividendi non può essere superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato del 2,5 per cento rispetto al capitale effettivamente versato, mentre quella degli strumenti finanziari, offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori, non deve essere in misura superiore a due punti rispetto al predetto limite previsto per i dividendi; il divieto di distribuire le riserve e l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento delle società ai fondi mutualistici; ancora, per le cooperative a mutualità non prevalente, la distribuibilità dei dividendi solo nel caso in cui il rapporto tra

ordinarie previste dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ossia: per i soci persone giuridiche l'esclusione nella misura del 95 per cento; per i soci titolari di reddito di impresa (è il caso tipico delle cooperative di conferimento) e i soci qualificati l'esclusione nella misura del 50,28 per cento; per i soci non qualificati la ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento (per effetto dell'introduzione dell'art. 2, comma 6, del d.l. n. 138 cit.).

Quanto all'utilizzabilità delle riserve indivisibili costituite da utili parzialmente tassati a copertura delle perdite, l'art. 3 della legge 18 febbraio 1999 (n. 28, comma 1) stabilisce che *«la disposizione dell'art. 12, primo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904,[...] deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite»*. La norma va affiancata all'art. 2545-ter del cod. civ. a tenore del quale *«le riserve indivisibili possono essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società»*. Le citate disposizioni disciplinano due aspetti complementari di tale utilizzo: mentre la norma codicistica interviene sul momento in cui viene consentito l'utilizzo a fini di copertura, la legge tributaria interviene in un momento successivo imponendo, in funzione dell'esigenza di ricostituzione delle succitate riserve, dei limiti alla distribuzione degli utili³⁸⁹. La *ratio* «cautelativa» della disposizione ne giustifica l'applicabilità a tutte le cooperative³⁹⁰.

Quanto all'utilizzabilità ai fini di copertura è altresì opportuno fare alcune note sul tema (più) generale della riparabilità delle perdite a fronte delle regole previste dagli artt. 83 e 84 del t.u.i.r.. In via di principio, in presenza di redditi esenti (totalmente o parzialmente) o detassati, la perdita è riportabile nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi (art. 83); in presenza di utili esenti (realizzati in esercizi precedenti), la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che

patrimonio netto e complessivo indebitamento sia superiore ad un quarto (fatta eccezione per i possessori di strumenti finanziari)

³⁸⁹ Cfr. in proposito Agenzia delle Entrate, risoluzione 12 agosto 2009, n. 216/E, e il commento di L. MACRÌ, *Coperture di perdite: limite alla distribuzione degli utili*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 11, p. 13 ss..

³⁹⁰ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 91 e p. 157.

non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (art. 84)³⁹¹. Quanto alla prima ipotesi ci si limita ad anticipare che l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che tale disciplina debba trovare applicazione con riferimento alle società cooperative di cui agli art. 10 e 11 del d.P.R. 601/1973 in quanto l’incidenza del beneficio fiscale – calcolata solo in fase di determinazione della base imponibile - non è individuata da una percentuale fissa, ma è soggetto a variazione nei diversi periodi di imposta; in altri termini, l’assenza di una percentuale prestabilita che consenta di determinare in modo puntuale e costante l’incidenza del reddito esente sul totale imponibile non permette di individuare, nel periodo d’imposta di realizzazione della perdita, la misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi³⁹². Il secondo caso, invece, si realizza nell’ipotesi di cui all’art. 12 cit., ossia nella parziale non imponibilità degli utili civilistici prodotti dalle cooperative e destinati ad alimentare le riserve legali e/o indivisibili.

Gli utili destinati a riserva indivisibile rilevano inoltre ai fini dell’applicazione dell’«aiuto alla crescita economica» (ace), introdotta con il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 con l’obiettivo di incentivare la capitalizzazione delle imprese mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio riequilibrando il trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio³⁹³. Di tal ch , come indicato nella relazione di accompagnamento al d.l. 14 marzo 2012 (decreto attuativo dell’ace), l’accantonamento a riserva indivisibile ai sensi dell’art. 12 cit. rileva ai fini del calcolo del rendimento nozionale (3 per cento del nuovo capitale investito), da portare in deduzione in sede di determinazione del reddito complessivo netto.

³⁹¹ Tali limitazioni sono state introdotte con la legge 27 dicembre 2006, n. 296 (poi modificate dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244) al fine di creare una simmetria tra imponibilit  del risultato positivo e deducibilit  del risultato negativo.

³⁹² Cfr. risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010 e il contributo di B. IZZO E V. RUSSO, *Ampliata la possibilit  di riporto delle perdite per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 9, p. 722. Per una critica alla precitata risoluzione si veda M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 153 il quale sostiene che l’art. 83 cit. trovi applicazione nei confronti delle cooperative agricole, con la conseguenza che il riporto delle perdite sar  limitato al 20 per cento del loro ammontare (corrispondente alla prestabilita quota di reddito che   stato sottratto a tassazione); diversamente, per le cooperative di produzione che beneficiano dell’11 del d.P.R. 601 cit., operando l’esenzione mediante una variazione in diminuzione volta ad eliminare l’effetto dell’indeducibilit  dell’irap dall’ires, la perdita   riportabile integralmente non esistendo una percentuale di esenzione.

³⁹³ Sugli aspetti operativi si veda la circolare Assonime n. 17 del 7 giugno 2012 e, pi  specificatamente in materia di societ  cooperative, A. SARTI, *Utili destinati a riserva indivisibile: il rilievo ai fini ace*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 5, p. 12.

Per tutte le cooperative è altresì prevista l'applicazione del comma 10 dell'art. 21 della l. 27 dicembre 1997, n. 449 che stabilisce la non concorrenza alla formazione dell'imponibile ires delle imposte derivanti dalle variazioni operate ai sensi dell'art. 83 t.u.i.r. (diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione), ove ciò determini un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili. L'enunciato, introdotto con l'intento di evitare il formarsi del cosiddetto «effetto imposte su imposte»³⁹⁴, trova applicazione nel contesto normativo riformato (a seguito del sopraggiunto art. 1, comma 460 della legge n. 311 cit. e successive modifiche) grazie all'interpretazioni estensive fornite dall'Agenzia delle entrate. In particolare secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria l'ires rimane deducibile in misura proporzionale alla quota di utile netto non imponibile³⁹⁵.

Vanno infine ricordate le complessità tecniche legate alla natura circolare del procedimento di calcolo dell'imposta, nel quale le somme da destinare a riserva indivisibile possono essere attinte solo da utili realmente conseguiti «dopo imposte», ma tali imposte vanno calcolate su un imponibile da cui dette riserve vanno previamente (e in misura parziale) dedotte³⁹⁶.

3.2. La disciplina tributaria dei ristorni.

³⁹⁴ La disposizione è finalizzata ad impedire che le variazioni in aumento del reddito imponibile rispetto al risultato d'esercizio intacchino gli utili distribuibili da destinare a riserva indivisibile.

³⁹⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate del 16 marzo 2005 (n. 10/E) e quella del 15 luglio 2005 (n. 34/E). Sul tema si veda anche A. DILI, *Il regime fiscale Ires delle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2008, n. 7, p. 653, secondo cui «le modalità di calcolo indicate dall'Agenzia (in misura proporzionale alla quota di utile netto non imponibile) non sembrano in linea con quanto disposto dalla norma che, al contrario, non dispone alcun criterio di proporzionalità ma è costruita su una distinzione tra imposte deducibili e non deducibili imperniata sulla loro origine, ovvero: sono deducibili le imposte calcolate sulle variazioni fiscali previste dal Testo Unico sulle Imposte sui redditi; non sono deducibili le imposte determinate sull'utile netto delle società cooperative».

³⁹⁶ Scrive F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 187): «a tal fine, sono state elaborate delle procedure di calcolo che, partendo da una serie di dati certamente conosciuti *ex ante* dal redattore del bilancio (delle «variabili indipendenti»: utile di bilancio *ante* imposte, aliquota ires, proventi e costi di esercizio, variazioni fiscali in aumento e diminuzione, ecc.) consentono di isolare e quantificare la «variabile dipendente» delle imposte di esercizio». Su questo si vedano anche: M. ZANGANI, *Le imposte delle cooperative*, in *il fisco*, 2002, p. 7507; M. A. RUSSO, *Nuova ires nelle società cooperative: la procedura matematica per la determinazione dell'imposta dovuta*, in *il fisco*, 2005, p. 4045; P. BRESCIANI, *Finanziaria 2005: la nuova disciplina fiscale a regime del settore cooperativo*, in *il fisco*, 2005, p. 558.

Il ristorno rappresenta la forma di realizzazione indiretta (o differita) del c.d. «vantaggio mutualistico»³⁹⁷. Sorto come uso consuetudinario sin dall'origine del fenomeno cooperativistico, tale istituto è da sempre l'emblema della mutualità, rappresentando «il naturale modo di ripartire fra i soci l'avanzo di gestione»³⁹⁸.

È stata questa «consuetudine mutualistica» a indurre il legislatore tributario a disciplinarne la rilevanza fiscale prima della sua collocazione nel diritto civile, collocazione avvenuta – seppur in maniera non esaustiva - per opera della riforma societaria del 2003³⁹⁹. Per questo la qualificazione giuridica del ristorno è stata, per lungo periodo, associata ad una prerogativa di natura fiscale, non perfettamente collimante con le prospettive civilistica e contabile⁴⁰⁰.

³⁹⁷ A. Rossi (in *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 5, p. 776), sull'assunto che esista «un obbligo della cooperativa di porre in essere il rapporto mutualistico e che pertanto in capo ai soci cooperatori sorge [sorga N.d.A.] il diritto di concludere con la società i rapporti di scambio attuativi del rapporto suddetto» osserva che «tale diritto ha un senso solo se a seguito della conclusione di tale rapporto ne derivi un vantaggio per il socio», diverso dal mero diritto alla prestazione della società. «Tale vantaggio — che realizza la funzione sostitutiva della cooperativa all'intermediario speculatore eliminandone il relativo profitto — può consistere rispettivamente in un risparmio di spesa (nelle cooperative di consumo in senso ampio) o in un aumento della retribuzione (nelle cooperative di produzione e lavoro) e può essere conseguito, come è ben noto, in base a due tecniche distinte: il c.d. vantaggio immediato oppure il ristorno (o vantaggio differito). Ricorre la prima ipotesi quando la società applica al momento dello scambio con il socio prezzi inferiori a quelli di mercato (cooperative di consumo) oppure compensi superiori a quelli di mercato (cooperative di produzione e lavoro). Si realizza la seconda ipotesi quando la cooperativa (normalmente in occasione dell'approvazione del bilancio, sede in cui l'organo di gestione è in grado di valutare con completezza i risultati conseguiti nello svolgimento della propria attività) eroga ai soci somme corrispondenti al maggior prezzo — rispetto al costo del servizio reso — addebitato ai soci in sede di scambio, somme che vengono liquidate in relazione, non alla partecipazione del socio al capitale sociale, ma alla quantità e qualità degli scambi intercorsi con la cooperativa». Sul punto cfr. anche la circolare dell'Agenzia delle entrate del 9 aprile 2008 n. 35/E.

³⁹⁸ Cfr. E. CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, Milano, 2000, p. 19. Il ristorno è stato, inoltre, indicato tra «I valori e i principi cooperativi» nella Dichiarazione di identità cooperativa approvata nel XXXI Congresso dell'Alleanza Cooperativa Internazionale, tenutosi a Manchester nel 1995. Nella rubrica dedicata alla «Partecipazione economica dei soci» si legge: «I soci allocano i surplus per qualunque dei seguenti scopi: sviluppo della cooperativa, creando, possibilmente, delle riserve, parte delle quali almeno dovrebbe essere indivisibile; benefici per i soci in proporzione alle loro transazioni con la cooperativa stessa, e sostegno ad altre attività approvate dalla base sociale».

³⁹⁹ Nella relazione di accompagnamento al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, si parla del ristorno come del «nobile e tradizionale strumento di attuazione della mutualità».

⁴⁰⁰ Una situazione, questa, come ricorda G. Graziano nel suo saggio sulla *Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, cit., che rende «improprio parlare di «specialità» con riferimento ad un settore del diritto che ha costituito, fino all'entrata in vigore delle disposizioni richiamate, l'unica fonte di disciplina dell'istituto, fornendo una sistemazione alla sua prassi applicativa (anche con l'obiettivo di incentivarla), e che [...] continua a svolgere un ruolo decisivo anche per la sua ricostruzione sul piano civilistico» (p. 83).

Sul ruolo che la disciplina fiscale ha assunto nella regolamentazione dei ristorni si vedano, *ex multis*, L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1903; M. IENGO, *La mutualità cooperativa*, in R. GENCO (a cura di), *La riforma delle società cooperative*, Milano, 2003, cit., p. 26 ss.

Il primo intervento normativo avente ad oggetto l'istituto del ristorno risale al regolamento, approvato con R.d. 12 febbraio 1911, n. 278 sulle cooperative di produzione e lavoro ammissibili ai pubblici appalti, cui hanno fatto seguito la legge 5 gennaio 1956, n. 1 (c.d. legge Tremelloni) e il t.u. del 1958, all'art. 111, lett. b)⁴⁰¹.

Con il d.P.R. 29 settembre 1973 (n. 601) la disciplina fiscale del ristorno è stata ripresa nel titolo dedicato alle «Agevolazioni per la cooperazione». Sono, in particolare, gli articoli 11 e 12 - dedicati alle cooperative di produzione e lavoro, il primo; alle cooperative di consumo, il secondo – a disciplinare la deducibilità fiscale delle «*somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni*» e delle «*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*», somme, queste, tradizionalmente rappresentative del ristorno cooperativo⁴⁰².

Sebbene non fornisca una definizione esplicita di ristorno, la (suesposta) disciplina fiscale, previgente alla riforma societaria, identificava le diverse funzioni dell'istituto in relazione al contratto associativo che connota la forma cooperativa: nelle cooperative di lavoro, il ristorno costituisce un «trattamento economico ulteriore» a favore del socio cooperatore, rispetto ai livelli retributivi stabiliti dai contratti collettivi del settore o ai compensi relativi alle prestazioni di lavoro autonomo; nelle cooperative di consumo il ristorno rappresenta la restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati dal socio cooperatore; nelle cooperative di conferimento di beni o servizi, rappresenta un maggior compenso per i conferimenti effettuati dai soci.

L'assenza di una regolamentazione (e della conseguente qualificazione) civilistica dell'istituto, ha indotto gli operatori ad elevare la disciplina fiscale – in veste suppletiva – a riferimento unico⁴⁰³. Cosicché la deducibilità fiscale delle «somme

⁴⁰¹ Scrive G. Bonfante ne *La nuova società cooperativa* (cit., p. 37) che con gli artt. 7 e 9 del provvedimento «veniva statuito che gli utili dovessero essere ripartiti in proporzione dei salari percepiti e, nel caso la cooperativa utilizzasse dipendenti non soci, ad evitare che nel ristorno vi fosse anche un utile realizzato nei confronti di costoro, era stabilito che se questi non erano ammessi a partecipare agli utili alle stesse condizioni dei soci, dovesse essere accantonata a riserva indivisibile la quota di utili che sarebbe loro spettata se fossero stati soci».

Per una ricostruzione storiografica del ristorno cfr. E. CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, Milano, 2000, p. 4 ss.

⁴⁰² Cfr. F. CASALE, *Scambio e mutualità nella società cooperativa*, Milano, 2005, p. 36 ss.

⁴⁰³ Osserva G. Bonfante (*La nuova società cooperativa*, Torino, 2010, p. 37) che il risultato derivante dalla mancata considerazione in un testo legislativo a carattere generale «è stata la perdita progressiva di percezione del concetto di ristorno confinato presto nella prassi cooperativa a fatto marginale e secondario e tutt'al più considerato come semplice modalità di ripartizione di un utile senza guardare alla sua origine ossia al profitto derivante esclusivamente dall'attività con i soci. Di qui, nel silenzio delle

erogate» a titolo di integrazione retributiva e delle «somme ripartite» a fini restitutori, è stata assunta ad indice rivelatore della natura giuridica di «costo» del ristorno anche ai fini civilistici e contabili⁴⁰⁴.

Tuttavia, la configurazione del ristorno quale costo di esercizio non convinceva quella parte della dottrina che, diversamente, individuava nel ristorno stesso la quota di utili (derivante anche dalle operazioni con i terzi) attribuita al socio in proporzione agli scambi mutualistici intercorsi con la cooperativa, distinguendola dal dividendo solo per la diversa modalità distributiva⁴⁰⁵.

La diatriba sulla qualificazione del ristorno non ha trovato soluzione neppure a seguito dell'intervento dell'estensore della riforma civilistica, il quale – guardandosi bene dal «disciplinare [...] il ristorno a favore dei soci cooperatori» (art. 5, comma 2, lett. a della l. 3 ottobre 2001, n. 366) - si è limitato ad elevare a sistema alcune regole generali dell'istituto, senza però definirne la natura giuridica⁴⁰⁶.

In particolare, l'art. 2521 (comma 3, n. 8) del cod. civ. stabilisce l'autonomia statutaria nella determinazione delle «regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni»⁴⁰⁷. Ancora, l'art. 2545-*sexies* cod. civ. introduce, da una parte, la regola della proporzionalità del ristorno rispetto alla quantità e alla qualità degli

norma, l'affermarsi di un comportamento delle cooperative portate a non distinguere i risultati dell'attività con i soci e con i terzi e quindi a concepire il ristorno come una mera modalità, diversa ed aggiuntiva rispetto ai dividendi, di divisione dell'utile».

⁴⁰⁴ Cfr. in proposito L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1924; A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 432; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n. 3/2004, I, 71; nonché la circ. dell'Agenzia delle entrate del 3 gennaio 2001 n. 1/E.

⁴⁰⁵ Cfr. G. BONFANTE, *Il diritto al ristorno nelle cooperative*, in *Le società*, 1997, p. 668, E. CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 17 ss; ID., *I ristorni nella nuova disciplina delle cooperative* in F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo. Atti del convegno di Genova 8 marzo 2002*, Padova, 2002, p. 10 ss.; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 103. Secondo G. Bonfante (ne *La nuova società cooperativa*, cit., p. 41) la nozione di ristorno come utile è più coerente con il quadro normativo: «il ristorno è infatti il risultato finale dell'attività della cooperativa, la misura della efficacia della sua azione, l'espressione quantitativa del raggiungimento della causa mutualistica per cui appare concettualmente fuori luogo il riferimento a tale istituto come costo [...]. Se l'attribuzione del ristorno è considerato come costo per la cooperativa e se invece il dividendo in una società di capitali costituisce l'unità di misura del perseguimento dello scopo lucrativo, come si misura il perseguimento della mutualità posto che un costo non può certo far parte dello scopo per cui opera una società?»

⁴⁰⁶ Si evidenzia come l'art. 2545-*sexies* cod. civ. non contenga una esplicita definizione di «ristorno». Sul punto, per tutti, cfr. G. BONFANTE, *Art. 2545-*sexies**, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario. Commentario* diretto da G. COTTINO – G. BONFANTE - O. CAGNASSO – P. MONTALENTI, Bologna, 2004, p. 2626.

⁴⁰⁷ Per alcune puntualizzazioni sul tema cfr. C.N.N., *Approfondimenti del gruppo di studio sulle società cooperative*, 8 novembre 2004, p. 52 (pubblicato su <http://www.notariato.it/>), e V. M. FRASCARELLI, *Le società cooperative. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, 2008, p. 347.

scambi mutualistici tra cooperativa e socio cooperatore⁴⁰⁸; dall'altra, la distinzione contabile fra valori relativi all'attività con i soci e quelli afferenti l'attività con i terzi; attribuisce, infine, all'assemblea dei soci il compito di deliberare la distribuzione dei ristorni anche mediante aumento di capitale o attribuzione di quote⁴⁰⁹.

I predetti enunciati hanno almeno tre conseguenze.

In primo luogo, l'estensore della riforma pare aver «legittimato» la (già esistente) distinzione tra dividendi e ristorni⁴¹⁰. I primi «costituiscono remunerazione del capitale e sono perciò distribuiti in proporzione al capitale conferito da ciascun socio»; i secondi, «costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico (risparmio di spesa o maggiore remunerazione) derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa»⁴¹¹ e sono riservati unicamente ai soci attivi del rapporto mutualistico (distinto dal rapporto associativo)⁴¹².

In secondo luogo, il ristorno - come afferma la relazione ministeriale sulla portata del riformato art. 2545-*sexies* cit. - non esprime una pretesa assoluta (o diritto soggettivo) del cooperatore in ragione del fatto che «un ipotetico diritto a condizioni di favore (risparmio di spesa o aumento di retribuzione) potrebbe porsi in contrasto con la

⁴⁰⁸ Come osserva M. Frascarelli (*op. ult. cit.*), «il criterio di ripartizione dei ristorni è retto da parametri di tipo quantitativo e qualitativo, pertanto: per le cooperative di consumo e di utenza si terrà conto del monte acquisti di beni o della quantità di servizi richiesti e fruiti da parte dei soci; per le cooperative di lavoro si terrà conto sia delle ore di lavoro prestato che della tipologia di prestazione di lavoro eseguita; per le cooperative di conferimento dei beni o dei servizi si terrà conto della quantità e della qualità dei conferimenti stessi» (p. 352). Sulla stessa linea si colloca anche E. CUSA, *La nozione civilistica di ristorno cooperativo*, in *Riv. coop.*, 2003, 3, p. 21 ss.

Va infine rilevato che i criteri di ripartizione del ristorno devono rispettare la parità di trattamento di cui all'art. 2526 cod. civ.; ossia a parità di condizioni quantitative e qualitative non è concessa una discriminazione fra i soci nel trattamento dello scambio mutualistico.

⁴⁰⁹ L'art. 2545-*sexies* («Ristorni») stabilisce che «L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici. Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche. L'assemblea può deliberare la ripartizione dei ristorni a ciascun socio anche mediante aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2525, ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari».

⁴¹⁰ Sulla distinzione esistente cfr. decisione della Comm. trib. centr. del 17 aprile 1990 n. 2894 ove si legge che «nella differenza esistente tra il ristorno e utile risiede la caratteristica più intima della mutualità: il ripudio cioè del principio secondo il quale una quota del valore dei beni prodotti deve remunerare la proprietà del capitale impiegato per produrli».

⁴¹¹ Cfr. Cass. sentenza dell'8 settembre 1999, n. 9513.

⁴¹² Cfr. G. ENNA, *Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 2, p. 41 ss. L'autore osserva che «il servizio mutualistico fornito dalla cooperativa al socio si compone di due distinti, anche se collegati, rapporti: l'uno di carattere associativo (che deriva dall'adesione al contratto sociale); l'altro, di natura sinallagmatica, che consegue dal contratto bilaterale di scambio (di lavoro, di acquisto o vendita di beni o servizi) per effetto del quale il socio stesso fruisce del bene o del servizio reso dalla società» (p. 41).

protezione dell'interesse sociale e potrebbe indurre i soci a porsi in posizione di alterità o di antagonismo rispetto alla cooperativa». La conseguenza è che il ristorno ha natura aleatoria e potrà essere distribuito «soltanto se la gestione mutualistica dell'impresa si è chiusa con un'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi»⁴¹³.

In terzo luogo, l'attribuzione del ristorno (demandata all'organo assembleare) è subordinata ad un doppio limite: il primo è il c.d. avanzo della gestione mutualistica, intendendo per tale il dato che emerge «al momento in cui risulta in utile l'attività che la cooperativa svolge con i soci»; il secondo è costituito dall'utile di esercizio ante contabilizzazione a conto economico del ristorno, ed è volto ad evitare che l'attribuzione del ristorno possa rappresentare una distribuzione surrettizia di patrimonio⁴¹⁴.

L'attribuzione del ristorno rappresenta, in sostanza, il momento conclusivo di una procedura articolata in diverse fasi (indirettamente) disciplinate dal dettato civilistico che possono essere così sintetizzate: 1) individuazione della percentuale di scambio mutualistico; 2) individuazione dell'avanzo di gestione mutualistica; 3) individuazione della misura massima complessiva del ristorno che la cooperativa può attribuire ai propri soci; 4) verifica della capienza del ristorno nel risultato di esercizio; 5) individuazione della misura del ristorno attribuibile a ciascun socio in relazione alla qualità e alla quantità dello scambio mutualistico⁴¹⁵.

Il delineato procedimento di determinazione, ripartizione e attribuzione del ristorno spiega l'introduzione delle regole nel più volte citato art. 2545-*sexies*. Ai fini della determinazione è, quindi, necessario «*riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche*» (comma 2) in modo da definire separatamente i costi e i ricavi della

⁴¹³ Cfr. Cass. sentenza dell'8 settembre 1999 n. 9513.

⁴¹⁴ Cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002 n. 53/E, quella del 9 luglio 2003 n. 37/E, e la raccomandazione in tema di ristorni per le società cooperative (giugno 2003) della Commissione Cooperative del C.N.D.C., consultabile sul sito www.cndc.it.

Scrivono in proposito M. Frascarelli (*Le società cooperative. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, 2008, p. 353): «l'avanzo di gestione posto a base del calcolo è rappresentato dal risultato della gestione ordinaria in applicazione dei corretti principi di redazione del bilancio di esercizio. Occorre dunque riferirsi al principio contabile n. 12, il quale afferma che la gestione ordinaria si considera formata dalle seguenti: gestione tipica o caratteristica; gestione accessoria; gestione finanziaria, inclusiva dei proventi e oneri finanziari nonché delle rettifiche di valore di attività finanziarie».

⁴¹⁵ Cfr. M. FRASCARELLI, *Le società cooperative. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, cit., p. 355.

gestione mutualistica differenziandoli da quelli legati all'attività lucrativa (o con i soci esterni), attribuendo gli uni agli altri nel rispetto del principio di inerenza⁴¹⁶.

Ai fini della ripartizione tra i soci cooperatori (beneficiari), l'assemblea deve far riferimento ai criteri contenuti nello statuto, o nei regolamenti statutari, informati al principio di proporzionalità del ristorno alla quantità e qualità degli scambi mutualistici (comma 3 del succitato articolo); e *«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 cod. civ., ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari»*.

Merita attenzione la qualificazione civilistica del ristorno (costo ovvero utile) per le rilevanti conseguenze che ha sul piano fiscale. Per questo non risulta agevole condividere i suggerimenti proposti da parte di alcuni studiosi e dall'Amministrazione finanziaria, di conciliare, almeno sotto il profilo fiscale, sia il «ristorno - costo» che il «ristorno - utile»⁴¹⁷.

⁴¹⁶ La soluzione individuata dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 37/E del 9 luglio 2003, per determinare l'avanzo documentato di gestione dall'attività con i soci, è parametrata al modello cooperativo utilizzato e riflette le diverse tipologie di scambio mutualistico. Ad esempio «laddove lo scambio mutualistico sia misurabile attraverso i ricavi (è il caso delle cooperative di consumo o di servizi) è necessario identificare la percentuale di questi ultimi che deriva dall'attività svolta con i soci rispetto al totale dei ricavi. Tale percentuale, applicata all'avanzo di gestione dell'esercizio, fornirà l'avanzo di gestione generato dall'attività con i soci».

Il criterio di ripartizione così delineato (definibile come «pro-quota» o forfettario) è certamente di più agevole applicazione rispetto ad un metodo di determinazione analitico. Tuttavia coinvolge nel calcolo elementi comuni alla gestione mutualistica e a quella lucrativa (nell'esempio prospettato, i costi), alterando così la determinazione dell'avanzo di gestione e del conseguente ristorno, con tutti i riflessi di carattere contabile e fiscale che da tale determinazione discendono.

⁴¹⁷ F. Pepe (ne *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 204) osserva che la necessità di avere una qualificazione unitaria del ristorno risponde «ad una latente (e forse inconsapevole) commistione tra esigenze civilistiche, contabili e fiscali». A suo parere il «compito del legislatore civilistico è definire i contorni e la disciplina operativa del ristorno (cosa è «ristorno» ed a che condizioni e secondo quale procedura attribuirlo ai soci)»; compito della disciplina contabile è fornire una «rappresentazione veritiera e corretta» della situazione economica e patrimoniale dell'impresa, comprensiva anche della gestione mutualistica; compito del legislatore tributario è, invece, «valutarne la specifica potenzialità economica (capacità contributiva) e stabilire se ed in che termini attribuirvi rilievo fiscale, anche in considerazione di altre esigenze proprie di tale settore (certezza, cautela fiscale, incentivazione, ecc.)». E conclude: «non è detto quindi che debba darsi una corrispondente nozione e disciplina civilistica e contabile del ristorno».

Su questo stesso punto l'Agenzia delle entrate con la circolare del 18 giugno 2002, n. 53/E (e le successive n. 37/E del 2003 e n. 35/E del 2008) ha osservato che: «per ciò che riguarda le modalità concrete attraverso cui le cooperative possono rilevare la quota di competenza a carico dell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni, si ritiene che possa adottarsi sia il metodo di imputazione diretta al conto economico dell'esercizio di competenza, sia quello di effettuare una variazione in diminuzione del reddito imponibile (sempre con riferimento all'esercizio di competenza) considerando i ristorni stessi come impiego degli utili stessi».

Sul punto anche D. Stevanato (*«Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 4, p. 768) osserva che «non vi è dunque, a ben vedere, un'incompatibilità tra il considerare i ristorni alla stregua di «utili», e la loro natura di «costi» (deducibili,

In particolare, far propria la tesi del ristorno come un costo per la cooperativa (deducibile sia sotto il profilo civilistico che quello fiscale) preferendola a quella del ristorno come quota dell'utile (deducibile solo ai fini tributari) ha, sotto il profilo fiscale, una duplice conseguenza.

La prima attiene al fatto che la deducibilità civilistica, comportando un abbattimento del risultato d'impresa, incide sia sul valore ristornabile, sia sulle sue destinazioni ai fondi mutualistici e alle riserve indivisibili (legale o obbligatoria). Componenti tutte, che, come si è già osservato, hanno rilevanza fiscale⁴¹⁸.

Non solo. Dall'adozione «di un mero comportamento formale (ristorno a conto economico) piuttosto che di un altro (ristorno come destinazione di utile) discende [...] una differente valorizzazione dei parametri di prevalenza mutualistica». Di modo che la scelta dell'una o dell'altra nozione di ristorno risulta (in alcuni casi) dirimente per fruire dei regimi fiscali di favore concessi alle sole cooperative a mutualità prevalente (in applicazione di quanto disposto dall'art. 223- *duodecies* cod. civ.)⁴¹⁹.

Un'altra conseguenza, di natura strettamente giuridica, riguarda l'ambito di applicazione delle disposizioni fiscali che disciplinano il ristorno. Invero, laddove si aderisse alla tesi del «ristorno - utile» parrebbe difficile giustificare la deducibilità delle somme derivanti dal ristorno come misura di sistema, ed in quanto tale non agevolativa. È una difficoltà che discende, da un lato, dal fatto che i succitati articoli 11 e 12 sono

nei termini che tra un attimo esamineremo) della cooperativa; ciò dipende anzitutto da ragioni di tecnica contabile, ovvero dal fatto che il ristorno, in quanto restituzione differita del vantaggio derivante dagli scambi mutualistici, deve prima trovare evidenziazione nel «risultato economico», ovvero nell'utile d'esercizio, della società cooperativa, e solo dopo tramutarsi in un «costo» per la società. Questa eventualità non è peraltro affatto sconosciuta nella disciplina tributaria dell'imposta sul reddito, che prevede espressamente l'ipotesi di un costo (deducibile) determinato in funzione dell'utile, o meglio costituente partecipazione all'utile stesso, come avviene per i compensi spettanti agli amministratori di società, ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione».

⁴¹⁸ Sul punto G. Enna, (*Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile, cit.*) osserva che che «un'eventuale classificazione del ristorno quale destinazione di utile d'esercizio comporterebbe delle conseguenze che la legge non avrebbe previsto: impossibilità di erogazione dello stesso in presenza di perdite di esercizio; mancata integrazione (nelle cooperative di lavoro) delle retribuzioni (fino al 30 per cento); minore importo del ristorno erogabile (se classificato come destinazione dell'utile d'esercizio) in quanto valore residuo depurato dall'onere per imposte, dalla riserva legale e dal contributo del 3 per cento destinato ai fondi mutualistici» (p. 44). Tra gli altri contributi si veda: A. DILI, *Alcune note sul ristorno e relativi criteri di calcolo*, in *Coop. e consorzi*, 2004, 2, p. 97; ID., *L'impatto dei ristorni sulla tassazione delle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 12, p. 719.

⁴¹⁹ Cfr. Approfondimento dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti – Commissione Cooperative, *Mutualità – determinazione della prevalenza e definizione dei requisiti*, 2005, pubblicata in www.cndc.it. Sulla correlazione tra la natura civilistica, la rappresentazione contabile e la disciplina fiscale cfr. anche CNDC, Commissione Cooperative, *Il ristorno nelle cooperative di utenza – Integrazione della Raccomandazione contabile sui ristorni nelle cooperative*, 2006, pubblicato in www.cndc.it.

inseriti nella «Disciplina delle agevolazioni tributarie» (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601); dall'altro, dal fatto che i ristorni nelle cooperative di consumo, stante la loro natura restitutoria, rappresentano somme dedotte in capo all'erogante e (in via di principio) non tassate neppure in capo al socio percettore. Di tal ch  la deduzione di una somma che ha assunto la natura di utile pare essere in contrasto con il trattamento fiscale ordinario degli utili delle societ  di capitali, configurandosi come disposizione di carattere agevolativo. *Rebus sic stantibus*, le disposizioni fiscali riguardanti i ristorni troverebbero applicazione per le sole cooperative a mutualit  prevalente, rimanendo escluse dal loro campo di applicazione le cooperative diverse.

Una soluzione interpretativa unitaria   quanto mai auspicabile al fine di porre termine alle incertezze che derivano dall'adesione all'una piuttosto che all'altra teoria sulla natura del ristorno.

Se   che da una parte non mancano gli elementi a favore di un'assimilazione del ristorno al dividendo - quali, ad esempio, il carattere aleatorio del ristorno stesso, la natura di quota dell'avanzo di gestione, la necessit  di una delibera di distribuzione, ecc.⁴²⁰ -, dall'altra, il legislatore delegato alla riforma sembra aver nettamente distinto le due figure.

La distinzione tra utili e ristorni - i primi espressione del rapporto associativo; i secondi del rapporto mutualistico -,   confortata dalla scelta di introdurre limitazioni alla distribuibilit  dei dividendi a seconda che si tratti di cooperative a mutualit  prevalente ovvero cooperative diverse (artt. 2514, 2545 *quater* e *quinquies* cod. civ.), nonch  dai diversi poteri attribuiti ai soci in ordine ai criteri di ripartizione e distribuzione degli uni o degli altri⁴²¹. Cosicch  pare non possano esservi pi  incertezze sul fatto che le somme destinate alla riserva legale invece che alle riserve indivisibili o

⁴²⁰ F. PEPE, *La fiscalit  delle cooperative*, cit., p. 220.

⁴²¹ Scrive G. Enna nel suo saggio sulla *Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile*, cit.: «Qualora [...] l'avanzo derivante dall'attivit  svolta con i soci non venga attribuito agli stessi, la deduzione dal reddito imponibile non   concessa dal momento che le disposizioni tributarie permettono la detrazione solamente alle somme assegnate come ristorni (art. 12, d.P.R. n. 601/1973). In maniera diversa gli avanzi della gestione ottenuti con gli scambi effettuati nei confronti dei terzi, non sono deducibili fiscalmente. L'interpretazione del ristorno come costo (o rettifica dei ricavi) risulta confermata anche dal fatto che le nuove disposizioni civilistiche dispongono l'obbligatoria indicazione, nell'atto costitutivo, dei criteri di ripartizione dei ristorni e la segnalazione nei bilanci dei dati relativi all'attivit  svolta con i soci. Viene, pertanto, accolta una differenziazione concettuale fra gestione mutualistica e gestione imprenditoriale» (p. 41).

ai fondi mutualistici debbano essere prelevate solo dagli utili netti, determinati dopo la detrazione dall'avanzo di gestione dell'importo complessivo dei ristorni⁴²².

Il ristorno, in altri termini, «si qualifica quale componente del conto economico del bilancio di una cooperativa» e rappresenta un conguaglio di fine periodo del vantaggio mutualistico e, in quanto tale, ha la stessa natura reddituale della grandezza conguagliata⁴²³.

Sono conclusioni, queste, che ben si conciliano, da una parte, con il ruolo della disciplina fiscale che opera, in linea con il principio di derivazione, come (eventuale) limite di deducibilità dei ristorni (non eccedente il prezzo restituito ai soci) senza condizionarne il trattamento civilistico-contabile. Ciò significa che, se si superasse il limite di deducibilità – avendo i ristorni già abbattuto il risultato di esercizio in conto economico – si dovrebbe apportare in dichiarazione dei redditi una variazione in aumento per la parte eccedente tale limite.

Infine, quanto alla (suesposta) teoria reddituale va detto che pare idonea a giustificare l'applicazione della disciplina fiscale alla generalità delle cooperative (a mutualità prevalente e diverse), senza dare adito a dubbi sulla compatibilità con la disciplina comunitaria relativa agli aiuti di Stato⁴²⁴.

3.2.a. La rilevanza impositiva dei ristorni nel rapporto tra cooperativa erogante e socio percettore.

⁴²² Cfr. A. ROSSI, *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 5, p. 766.

⁴²³ Cfr. CNDC, Commissione Cooperative, *Il ristorno nelle cooperative di utenza – Integrazione della raccomandazione contabile sui ristorni nelle cooperative*, 2006, in <http://www.cndc.it/>.

A favore della teoria reddituale Enna (in *Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile*, cit.) osserva che «la natura di costo (o di rettifica di ricavo) deriverebbe dal fatto che la legge n. 142/2001, nel prevedere un'integrazione retributiva consistente in una maggiorazione salariale a titolo di ristorno, fugherebbe ogni dubbio sulla natura di quest'ultimo: costo di esercizio e non destinazione di utile (l'art. 4 della stessa legge ne esclude l'assoggettamento a contribuzione previdenziale). La tesi sarebbe corroborata anche dalla circolare del Ministero del lavoro (Direzione generale della cooperazione 22 luglio 1998, n. 96/98) la quale ha stabilito l'esclusione, dalla base di calcolo del contributo del 3 per cento destinato ai fondi mutualistici, delle somme destinate ai ristorni in quanto considerati componenti negativi di reddito». *Contra* v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 104 ss.. L'a. qualifica il ristorno come impiego della parte di utili attribuita ai soci in seguito a rituale delibera assembleare.

⁴²⁴ Sul tema cfr. L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1924; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, 2004, 3, p. 71; A. ROSSI, *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, II, p. 507 ss..

L'esegesi della disciplina fiscale del ristorno impone di distinguere la posizione della società erogante dal trattamento tributario relativo alla somma ristornata al socio percettore⁴²⁵.

Nella prospettiva dell'erogante i riferimenti normativi, in via di principio - e a seconda della tipologia di cooperazione -, sono rappresentati dai (già citati) artt. 11 e 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. Tali disposizioni, per orientamento concorde della dottrina, sembrano non assumere carattere «agevolativo» in quanto il riconoscimento del ristorno in diminuzione del reddito della cooperativa pare «la conseguenza fiscalmente sistematica di un fenomeno sostanziale»⁴²⁶; le somme ristornate a titolo di integrazione delle retribuzioni rappresentano dei costi per prestazioni lavorative, e in quanto tali ordinariamente deducibili⁴²⁷; le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati non hanno, in ragione della loro funzione risarcitoria, natura reddituale⁴²⁸. Di tal ch  pare coerente con la natura del ristorno la scelta legislativa di riconoscerne la deducibilit  (nel limite dei risultati di una gestione caratterizzata dalla sola attivit  mutualistica) a tutte le cooperative, e non solo a quelle a mutualit  prevalente.

L'attribuzione dei ristorni, come si   detto,   subordinata a un doppio limite: l'esistenza del c.d. avanzo della gestione mutualistica, da una parte; la proporzionalit  dei ristorni rispetto alla qualit  e quantit  degli scambi mutualistici, dall'altra. Tali vincoli rispondono all'intento di evitare che il ristorno possa trasformarsi in un'appropriazione di utili conseguiti nelle operazioni con terzi. Cosicch , anche ai fini

⁴²⁵ Cfr. in proposito L. SALVINI, *I ristorni nelle societ  cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, cit., p. 1903 e Cfr. G. MOLINARO, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in *Corr. trib.*, 2008, 21, p. 1725.

⁴²⁶ Cfr. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 432.

⁴²⁷ Cfr. in proposito G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La societ  cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, p. 308; P. FILIPPI, *Requisiti mutualistici e regime tributario*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La societ  cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 185; A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 427; L. SALVINI, *I ristorni nelle societ  cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, cit., p. 1922; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, cit., p. 71.

⁴²⁸ Per le argomentazioni a sostegno della natura restitutoria delle somme di cui all'art. 12 d.P.R. n. 601 del 1973, cfr. F. PEPE, *La fiscalit  delle cooperative*, cit., p. 220. Secondo l'autore tali somme «sono inidonee a costituire elementi reddituali in quanto inespressive di quella «novella ricchezza» che, nella logica della tassazione dei redditi d'impresa, si realizza attraverso il passaggio di elementi patrimoniali per il tramite dell'impresa dai «consumatori» ai soggetti che vi partecipano (lavoratori, finanziatori, imprenditori)».

fiscali, il loro rispetto rappresenta una (prima) condizione indefettibile per la deducibilità dei ristorni⁴²⁹.

Sotto il profilo accertativo la verifica del rispetto dei suddetti vincoli pare di non facile soluzione giacché coinvolge sia l'aspetto quantitativo, per il quale il legislatore ha individuato soglie differenti a seconda della tipologia di cooperativa, sia l'aspetto qualitativo inerente alla reale natura delle somme ripartite tra i soci. Si consideri, inoltre, che nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria verificasse la surrettizia distribuzione di utili, le conseguenze fiscali derivanti dalla riqualificazione in dividendi delle somme distribuite sotto il *nomen* di ristorni, non si limiterebbero all'indeducibilità in capo alla cooperativa e all'imponibilità in capo al percettore, ma potrebbero estendersi al complessivo regime fiscale della cooperativa laddove per tale via venissero superati i limiti quantitativi alla distribuzione di utili previsti dalla legislazione civilistica, con la conseguenza di far venir meno i presupposti per la fruizione delle agevolazioni fiscali⁴³⁰.

Entrando nel merito delle disposizioni fiscali, per le cooperative di produzione e lavoro è prevista la deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito dei ristorni erogati ai soci (o imputati a capitale sociale) «*fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento*» (art. 11, comma 3 del succitato d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601). Siffatto limite alla parziale deducibilità deve essere esaminato anche in relazione alle altre regole che disciplinano l'istituto, oltre alla (già vista) quota mutualistica dell'avanzo di gestione⁴³¹.

⁴²⁹ Sul punto v. le circolari dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002, n. 53/E; del 9 luglio 2003, n. 37/E e del 9 aprile 2008, n. 35/E.

⁴³⁰ Su questo aspetto v. Comm. trib. regionale di Venezia del 18 ottobre 2001, n. 32. La sentenza è stata annotata da M. BEGHIN, *I complementari concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, p. 292 e, successivamente, da M. CIAN, *Criteri di ripartizione dei ristorni cooperativi, quantità e qualità degli scambi mutualistici, parità di trattamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 5, p. 421.

La contestazione del Fisco si è originariamente sviluppata sull'esclusivo terreno dell'indeducibilità dei costi sopportati a fronte del pagamento dei ristorni, a sua volta generata dalla violazione di disposizioni e principi governanti il comparto delle società cooperative. Tra questi, in particolare, il principio mutualistico e il principio della parità di trattamento dei cooperatori, scardinati - a detta dell'ufficio impositore - attraverso l'assunzione di delibere di distribuzione dei suddetti ristorni dirette ad avvantaggiare un particolare raggruppamento dei soci, con esclusione degli altri.

⁴³¹ Osserva F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, cit., p. 221), che l'applicazione di tale regola, non prevista da alcuna disposizione espressa, è discutibile in quanto per le cooperative di produzione e lavoro «il limite forfetario del 20 per cento (o 30 per cento) ha senso proprio a causa dell'estrema difficoltà di determinare con esattezza la quota di profitto (*rectius*: di proventi) specificamente ascrivibile all'attività lavorativa dei soci».

Ci si riferisce, in particolare, alla legge intervenuta per regolare i rapporti di lavoro tra cooperative e soci⁴³², che stabilisce che i trattamenti economici ulteriori deliberati dall'assemblea ed erogati a titolo di ristorno non possano superare il 30 per cento dei trattamenti economici complessivi aumentati dei trattamenti economici corrisposti a titolo di maggiorazione retributiva⁴³³. La disposizione introduce, poi, diverse modalità (tra loro alternative) di erogazione dei ristorni a favore dei soci lavoratori - dipendenti, collaboratori o lavoratori autonomi - da effettuarsi «*mediante integrazioni delle retribuzioni medesime, mediante aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, ovvero mediante distribuzione gratuita dei titoli di cui all'articolo 5 della legge 31 gennaio 1992, n. 59*»⁴³⁴.

Siffatto quadro normativo solleva due questioni di particolare interesse. La prima concerne il «coordinamento» dei due limiti previsti per l'incremento delle retribuzioni: rispettivamente del trenta per cento di erogabilità prevista dalla disciplina civilistica, e del venti per cento di deducibilità del ristorno prevista dalla disciplina fiscale. L'individuazione di tali misure (forfettariamente determinate) pare assumere la medesima funzione antielusiva atta ad evitare che la cooperativa distribuisca utili mascherati sotto forma di ristorni⁴³⁵. Su quel «coordinamento» è intervenuta

⁴³² In particolare, la legge n. 142 del 2001, all'art. 1, comma 3, prevede che il socio lavoratore di cooperativa stabilisca con la cooperativa stessa un ulteriore rapporto, di lavoro, che si aggiunge a quello associativo. Tale rapporto di lavoro può assumere varie forme: subordinato, autonomo, di collaborazione coordinata e continuativa, ecc. Di particolare interesse l'ultima espressione dell'art. 1, comma 3, per effetto della quale dall'instaurazione dei predetti rapporti derivano una serie di effetti di natura fiscale, previdenziale e giuridica. Nella risoluzione del 2 luglio 2002, n. 212/E l'Agenzia delle entrate ha chiarito che ai rapporti instaurati ai sensi della citata norma non si applicano i limiti imposti dall'art. 47, comma 1, lettera a) del t.u.i.r.. Sul punto si veda anche la circolare del Ministero del Lavoro e Politiche sociali del 17 giugno 2002 n. 34.

⁴³³ Secondo l'interpretazione ministeriale quel limite, non può essere mai superato, attesa la tassatività della norma che lo prevede. Esso opera anche nel caso in cui l'avanzo documentato di gestione derivante da attività effettuate nei confronti dei soci - che in base all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 63 del 2002 non concorre alla formazione del reddito imponibile del socio - sia di importo superiore al predetto limite del 30 per cento delle retribuzioni.

⁴³⁴ Il riferimento all'erogazione dei ristorni mediante emissione di «azioni di partecipazione cooperativa» ex art. 5 della l. n. 59 del 1992 deve ritenersi implicitamente abrogato a seguito della riforma societaria del 2003 che, in sostituzione di tali azioni, ha introdotto gli «strumenti finanziari» di cui all'art. 2526 cod. civ. Per ulteriori informazioni sul tema si veda E. CUSA, *Strumenti finanziari e soci finanziatori nelle cooperative*, in *Riv. coop.*, 2003, 2, p. 19.

⁴³⁵ Alla base vi è la considerazione, fondata sull'*id quod plerumque accidit*, che la corresponsione di ristorni troppo elevati sia considerata indice di un uso lucrativo della cooperativa. Su questo aspetto cfr. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 428 e L. SALVINI (*I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1923).

Per una critica severa sulla scelta legislativa di mantenere un criterio forfettario si rinvia a G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, cit., p. 46.

l'Amministrazione finanziaria ribadendo che, per effetto dell'estensione ad opera dell'art. 6 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 del regime di deducibilità di cui all'art. 12 del d.P.R. 601 cit. anche al «*maggior compenso per i conferimenti effettuati*» dai soci, l'intero ammontare dei ristorni erogati sotto forma di integrazione delle retribuzioni dalle cooperative di lavoro è deducibile nei limiti del loro ammontare incrementato del trenta per cento e non più del venti⁴³⁶.

La seconda questione attiene all'ambito di applicazione del succitato art. 11. Stando alla lettera della legge, i predetti limiti sembrerebbero circoscritti ai soli «ristorni» erogati ai soci-lavoratori sotto forma di «integrazioni delle retribuzioni», e non anche a quelli erogati mediante aumento gratuito di capitale sociale; perché, in questo caso, dovrebbe trovare applicazione, per espresso richiamo dell'art. 6, comma 2, del d.l. n. 63 del 2002, la disciplina di cui all'art. 7, comma 3, della l. 31 gennaio 1992, n. 59, la quale stabilisce la non concorrenza delle predette somme, nella misura massima del trenta per cento e non più del venti, a formare il reddito imponibile della cooperativa⁴³⁷.

Più rilevante in termini generali è senz'altro l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 che, per effetto della modifica introdotta con l'art. 6 della legge 388 cit., concerne tutte le tipologie di ristorni⁴³⁸ e stabilisce la piena deducibilità dal reddito delle cooperativa (e loro consorzi) delle «*somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore*

⁴³⁶ G. Bonfante (*La nuova società cooperativa, cit.*, p. 38, nota 23) fa notare il differente impatto delle due disposizioni sul piano contributivo: «mentre il 20 per cento è soggetto a trattamento contributivo, il 30 per cento è esente il che è valso a far ritenere ammissibile l'ipotesi di cumulo [ed autonomia, n.d.a.] fra le due percentuali».

Secondo l'Agenzia delle entrate (circolare del 18 giugno 2002 n. 53/E) «giova ricordare che ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, così come riformulato dall'art. 6 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 sono ammessi in deduzione dal reddito delle società cooperative di ogni tipo (e i loro consorzi) le somme (ristorni) ripartite tra i soci sotto forma - come si è detto - di restituzione di una parte del prezzo pagato per acquistare beni e servizi, nonché sotto forma di eventuali maggiori compensi per i conferimenti effettuati. Per effetto delle modifiche recate dalla l. n. 388/2000 la portata originaria dell'art. 12 risulta ampliata sotto l'aspetto sia soggettivo sia oggettivo, essendo ora consentita la deduzione alle cooperative in genere (non solo a quelle di consumo) in relazione alla restituzione di una parte del prezzo pagato dai soci per acquisti anche di servizi (non solo di beni), nonché delle somme ripartite tra i soci sotto forma di «maggior compenso» per i conferimenti effettuati».

⁴³⁷ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative, cit.*, p. 223.

⁴³⁸ Cfr. in proposito la circolare dell'Agenzia delle entrate del 3 gennaio 2001, n. 1/E.

*compenso per i conferimenti effettuati»*⁴³⁹. Ciò anche nell'ipotesi – contemplata nell'art. 12 cit. – in cui le predette somme siano imputate ad incremento delle quote sociali.

Nel predetto articolo il ristorno assume, in capo alla cooperativa erogante, la natura di quota di costo o di rettifica di ricavo, in quanto chiamato a svolgere una funzione risarcitoria, rappresentando la «ricchezza» recuperata dai soci consumatori dopo una temporanea permanenza presso l'impresa⁴⁴⁰.

In ordine all'ambito applicativo della disposizione è opportuno da un lato, affrontare la questione dei limiti (oltre a quello dell'avanzo di gestione) alla deducibilità che, a differenza delle cooperative di produzione e lavoro, non sono predeterminati per legge; dall'altro, esaminare il periodo di competenza nel quale è possibile operare la deduzione dal reddito di tali somme; ed infine, verificare le modalità tecniche di deduzione.

Quanto ai limiti di deducibilità dei ristorni, oltre alla (già esaminata) regola del c.d. avanzo di gestione, l'unica soglia espressamente individuata è costituita dal riferimento alla «parte di prezzo» contenuto nel predetto art. 12, a tenore del quale l'ammontare del ristorno non può superare la somma originariamente pagata dal socio quale prezzo del bene o servizio acquistato⁴⁴¹. Sui limiti alla deducibilità dei ristorni l'Amministrazione finanziaria ha osservato che «qualora l'avanzo derivante dall'attività con i soci non venga attribuito ai soci stessi, ma destinato a riserva indivisibile per la patrimonializzazione della cooperativa, non è applicabile la disposizione contenuta nell'articolo 12 del d.P.R. n. 601 del 1973 che consente la deduzione esclusivamente

⁴³⁹ Il ristorno non trova spazi di applicabilità nelle cooperative che, facendo riferimento per lo svolgimento della loro attività a leggi speciali, devono esprimere nello statuto il divieto di distribuibilità degli utili e degli avanzi sotto qualsiasi forma. A titolo di esempio basti ricordare le cooperative tra piccoli imprenditori costituite ai sensi della l. 5 ottobre 1991 (n. 317), quelle di giornalisti di cui alla l. 7 agosto 1990 (n. 250), e le ONLUS.

Sul punto v. R. MAZZOTTA, *La corretta rappresentazione contabile dei ristorni*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 8 – 9.

⁴⁴⁰ L'Agenzia delle entrate nella circ. 35/E del 2008 ha rilevato come la deduzione del ristorno sia giustificata dal fatto che, come per l'attribuzione diretta del vantaggio mutualistico, anche l'attribuzione indiretta riduce il reddito imponibile. Su questo stesso aspetto cfr. anche S.M. MESSINA, *Aspetti problematici della fiscalità delle società cooperative in Italia*, in *Ciriec-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, 2010, 69, p. 119.

⁴⁴¹ Più difficile sembra l'individuazione dei criteri per la concreta determinazione del ristorno in caso di conferimenti dei soci, per i quali non pare poter costituire un utile indice il valore normale dei beni conferiti: anzi, per definizione il ristorno eccede tale valore, rappresentando il *quid pluris* (o una parte di esso) rispetto al prezzo di mercato che il socio percepisce commercializzando i suoi prodotti (o derivati) o i suoi servizi in forma associata attraverso la cooperativa. Né, sotto questo profilo, la citata norma fiscale fornisce un qualche ausilio interpretativo.

alle somme attribuite ai soci»⁴⁴². Sul punto è bene fare chiarezza e distinguere due diverse situazioni: solo nell'ipotesi in cui l'assemblea decida di non erogare ristorni e di imputare gli utili (a prescindere dal tipo di gestione – mutualistica o lucrativa – da cui derivano) ad incremento del capitale pare condivisibile l'interpretazione dell'Agenzia; nella diversa ipotesi in cui le somme da ripartire vengano imputate ad incremento delle quote sociali, per espressa previsione dell'art. 12 cit., tali somme sono ammesse in deduzione dal reddito.

Quanto al periodo (*quando*) di imputazione dei ristorni, la relazione governativa di accompagnamento al d.l. 15 aprile 2002, n. 63 ha osservato che essi, a prescindere dalla loro imputazione a capitale sociale, sono deducibili dal reddito della cooperativa «nell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione» degli stessi. Autorevole dottrina ha rilevato come tale interpretazione – per altro relativa ad una legge diversa da quella menzionata (*rectius* «accompagnata») - non possa essere condivisa in ragione del fatto che l'attribuzione dei ristorni ai soci deve essere deliberata dall'assemblea in sede di approvazione del bilancio di esercizio. Solo tale atto rende giuridicamente certa l'esistenza dei ristorni (già previamente determinati o determinabili), e realizza il momento impositivo previsto dall'art. 109 comma 1 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917⁴⁴³. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate osservando che la deducibilità dei ristorni «è vincolata (nei casi in cui non sia applicabile la previsione di cui al precitato art. 12 del d.P.R. n. 601) all'oggettiva determinabilità dell'importo del ristorno medesimo entro la data di chiusura dell'esercizio, in coerenza con le disposizioni dell'art. 75 [ora 109, N.d.A.] del t.u.i.r.»⁴⁴⁴. Ne consegue che l'Amministrazione sembrerebbe attribuire all'art. 12 una valenza derogatoria dei principi generali di determinazione del reddito che pare non conforme alla natura della disposizione in oggetto. Laddove si interpretasse l'art. 12 cit.

⁴⁴² Cfr. in proposito la circolare dell'Agenzia delle entrate del 9 aprile 2008, n. 35/E.

⁴⁴³ Cfr. in proposito L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, cit., p. 1903. A favore di tale interpretazione deporrebbe l'art. 12 citato, il quale definisce i ristorni quali somme «ripartite» tra i soci; somme per le quali, in altri termini, si è già provveduto, secondo i principi e le norme civilistiche che regolano la materia, all'attribuzione. Questo vale anche quando i ristorni sono imputati al capitale sociale, posto che anche tale imputazione deve essere deliberata dall'assemblea della cooperativa, a seguito della delibera di attribuzione dei ristorni. Sul punto M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 172) evidenzia che nell'ipotesi in cui il socio della cooperativa sia, a sua volta, una cooperativa tenuta alla redazione del bilancio, dovrà imputare il bilancio nell'esercizio successivo a quello di approvazione, quale sopravvenienza.

⁴⁴⁴ Circolare dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002, n. 53/E.

in chiave di agevolazione finanziaria, ne conseguirebbe una distinzione del periodo di deducibilità dei ristorni a seconda della configurazione della cooperativa; in altri termini, si consentirebbe alle cooperative a mutualità prevalente di dedurre i ristorni in esercizi precedenti rispetto a quelli delle cooperative diverse⁴⁴⁵.

Quanto, infine, alle modalità tecniche attraverso le quali le cooperative possono rilevare la quota di ristorno deducibile nell'esercizio, l'Amministrazione finanziaria ammette la deduzione sia mediante imputazione diretta a conto economico dell'esercizio di competenza («ristorno-costo»), sia attraverso una variazione in diminuzione del reddito imponibile («ristorno-utile»)⁴⁴⁶. Rinviando a quanto già detto in merito agli effetti del diverso trattamento contabile, si ricorda che in tempi relativamente recenti l'Agenzia delle entrate ha confermato che «il ristorno attribuito ai soci (sia come costo che come ripartizione dell'avanzo di gestione derivante dall'attività con i soci) è integralmente deducibile ai fini della determinazione dell'utile netto preso a base per l'applicazione delle percentuali previste dal comma 460 della finanziaria 2005. Ciò in quanto il ristorno ai sensi dell'articolo 2545-*sexies* ha una disciplina distinta rispetto a quella dell'utile e pertanto non rientra nel nozione di «utile netto» recata dal citato comma 460»⁴⁴⁷.

La deducibilità (totale o parziale) in capo alla cooperativa deve essere esaminata, in una logica di simmetria immanente al sistema, anche rispetto al regime fiscale previsto per il socio percettore⁴⁴⁸.

In quest'altra prospettiva la disciplina fiscale distingue, da una parte, il presupposto di imponibilità in ragione della qualifica della somma ristornata, cosicché, in via di principio, saranno imponibili (in capo al percettore) le somme corrisposte come maggiore retribuzione – nel caso di cooperative di produzione e lavoro –, e non imponibili le somme erogate a titolo restitutorio – nel caso di cooperative di consumo.

⁴⁴⁵ Scrive a questo proposito M. Frascarelli (*Le società cooperative. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, 2008, p. 366): «nelle cooperative a mutualità non prevalente non si applicano le agevolazioni fiscali; pertanto non è applicabile l'art. 12 del d.P.R. n. 601 del 1973; tuttavia i ristorni risultano deducibili ma cambia l'esercizio in cui possono essere dedotti. Ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, circa le norme generali sui componenti del reddito di impresa, nelle cooperative a mutualità non prevalente, i ristorni sono deducibili nell'esercizio in cui si tiene l'assemblea che approva il bilancio relativo all'esercizio di riferimento dei ristorni medesimi (ristorni relativi all'esercizio 2006: approvazione del bilancio 2006 nel 2007, i ristorni sono deducibili nell'esercizio 2007)».

⁴⁴⁶ Cfr. le circolari dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002, n. 53/E e del 9 aprile 2008, n. 35/E.

⁴⁴⁷ Cfr. circolare 34/E del 15 luglio 2005.

⁴⁴⁸ Sulle «simmetrie fiscali» cfr. R. LUPI, *Diritto tributario - Parte speciale*, Milano, 2007, p. 21 ss., e M. BEGHIN, *Dividendi, plusvalenze, minusvalenze e simmetrie fiscali*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 937.

Dall'altra, la stessa disciplina prevede sistemi di tassazione differenziati in ragione delle (diverse) modalità di erogazione del ristorno, se cioè le somme sono ristornate (direttamente) al socio o se sono liquidate (indirettamente) mediante imputazione a capitale.

Ciò significa che i ristorni erogati direttamente al socio sono somme fiscalmente rilevanti (in capo al percettore) laddove si configurino quali maggiori remunerazioni dei capitali impiegati o dell'opera prestata, sotto forma, ad esempio, di una maggiorazione d'interessi attivi o di più elevata retribuzione. In tal caso le somme percepite dal socio assumono, rispettivamente, la qualifica di redditi da capitale o redditi da lavoro dipendente da assoggettare ad imposizione secondo le vigenti disposizioni in materia. Le somme erogate a titolo di integrazione retributiva nelle cooperative di produzione e lavoro rappresentano per il socio-lavoratore reddito da lavoro dipendente⁴⁴⁹.

Diversamente, le somme relative a beni ceduti o servizi prestati che per il socio rappresentano un minor costo non sono fiscalmente rilevanti, a meno che il socio non eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo per i quali, rispettivamente, rappresentano sopravvenienze attive o minori spese⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ Su questo aspetto cfr. L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, cit., p. 1907; A. URICCHIO, *Riflessi tributari della nuova disciplina del socio lavoratore di cooperative*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1445; M. POLETTI E C. COLOMBO, *Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008: i ristorni assegnati ai soci di società cooperative*, in *il fisco*, 2008, 16, p. 2960.

Va osservato ancora come l'art. 1, comma 3 della l. 3 aprile 2001, n. 142 abbia ricondotto le retribuzioni erogate ai soci dalla cooperativa (salari correnti e ristorni) alla categoria dei redditi di lavoro dipendente «ordinari» (e non più «assimilati»), procedendo così ad un'equiparazione, in seno all'ordinamento tributario, tra lavoratori-soci e lavoratori-non soci. Per quanto concerne il trattamento dei ristorni ai fini previdenziali, il successivo art. 4, comma 2, dispone che «*i trattamenti economici dei soci lavoratori con i quali si è instaurato un rapporto di tipo subordinato, ad eccezione di quelli previsti dall'articolo 3, comma 2, lettera b), sono considerati, agli effetti previdenziali, reddito da lavoro dipendente*». In altre parole gli importi distribuiti ai soci a titolo di ristorno, nel limite del 30 per cento non andranno assoggettati a prelievo contributivo, ma solo a prelievo fiscale. L'enunciato dispone che «*dall'instaurazione dei predetti rapporti associativi e di lavoro in qualsiasi forma derivano i relativi effetti di natura fiscale e previdenziale e tutti gli altri effetti giuridici rispettivamente previsti dalla presente legge, nonché, in quanto compatibili con la posizione del socio lavoratore, da altre leggi o da qualsiasi altra fonte*». In precedenza, le retribuzioni dei soci-lavoratori di cooperativa di lavoro erano espressamente ricondotte, nei limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, alla categoria dei redditi di lavoro dipendente «assimilati» (vecchio art. 47, comma 1, lett. a), del t.u.i.r.).

⁴⁵⁰ In sostanza: i ristorni attribuiti ai soci che prestano alla cooperativa servizi in qualità di lavoratori dipendenti, di lavoratori autonomi, di collaboratori o di imprenditori rappresentano un maggior compenso per l'attività svolta in favore della cooperativa, debbono perciò essere tassati (come è espressamente previsto dall'art. 47 del t.u.i.r. per i soci di cooperative di produzione e lavoro) al pari dei compensi ordinari. I ristorni attribuiti ai soci di cooperative di credito possono costituire maggiorazioni di interessi relativamente alle operazioni creditizie effettuate dalla banca con gli stessi soci e sono dunque tassabili in quanto rappresentano una ulteriore remunerazione del capitale. L'attribuzione dei ristorni ai soci di cooperative di consumo e di cooperative che erogano servizi rappresentano per i soci un risparmio di spesa e non sono dunque rilevanti ai fini della tassazione dei soci stessi, a meno che la spesa non

In sintesi, ove i ristorni vengano erogati direttamente ai soci, il loro regime di tassazione – in ordine all'*an* ed alle modalità di tassazione - è quello previsto per le diverse tipologie reddituali, tenuto conto dell'attività svolta dallo stesso socio e del rapporto intercorrente tra socio e cooperativa.

Nel caso in cui i ristorni vengano previamente imputati ad incremento del capitale sociale – ipotesi contemplata tanto dal summenzionato art. 12 del d.P.R. 601 cit., quanto dall'art. 3, comma 2, lettera *b*), della l. 3 aprile 2001 n. 142⁴⁵¹ – occorre fare una distinzione temporale tra la disciplina previgente e la disciplina successiva all'entrata in vigore del d.l. 13 agosto 2011 n. 138 convertito in l. 14 settembre 2011 n. 148.

Secondo il regime previgente all'entrata in vigore del d.l. citato – che ha operato fino al 1° gennaio 2012 - il regime tributario cui erano assoggettati i percettori pareva rientrare tra le disposizioni di natura agevolativa. Essendo rivolto al percettore e non all'erogante, tuttavia, aveva trovato applicazione per la generalità delle cooperative superando il disposto dell'art. 223-*duodecies* citato.

Invero, nel caso della c.d. erogazione indiretta l'art. 6, comma 2, del d.l. 15 aprile 2002 n. 63, prevede che le somme erogate a titolo di ristorno, e imputate ad accrescimento gratuito delle partecipazioni, siano deducibili per la società ed esenti da imposizione per i soci, salvo ad essere riprese (sospensione di imposta) a seguito di rimborso del capitale (momento impositivo) laddove sussistano sin dalle origini

rappresenti per loro un costo deducibile dal reddito. Poiché la ragione per cui il ristorno viene attribuito va ricondotta al rapporto mutualistico intercorrente tra cooperative e soci, il ristorno ha la stessa natura delle somme erogate dai soci alle cooperative o viceversa (a seconda della tipologia di rapporto mutualistico) e come tale va considerato ai fini della tassabilità nelle imposte sul reddito e nell'irap.

In questo caso il tipo di rapporto di lavoro instaurato determinerà il conseguente trattamento ai fini iva, con la variante, rispetto alle disposizioni vigenti in tema di imposizione diretta, che le diverse modalità di assegnazione dei ristorni (in denaro o mediante aumento del capitale sociale) non fanno venir meno il presupposto impositivo e, conseguentemente, «non fanno perdere al ristorno il carattere di corrispettivo ulteriore del conferimento o della prestazione, in quanto tale assoggettabile al tributo secondo i principi generali». Pertanto, il momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, verrà a coincidere con la delibera assembleare di approvazione del bilancio che provvede ad assegnare i ristorni. Inoltre, come evidenziato dalla circolare n. 37/E del 2003, «Per quanto concerne il profilo soggettivo [...] maggiori compensi saranno imponibili ai fini iva se la prestazione principale è imponibile in capo al soggetto che la effettua (lavoratore autonomo o imprenditore)». Ne consegue, in ultima analisi, che, ai fini iva, l'obbligo di emettere la relativa fattura, in presenza del requisito soggettivo ed oggettivo coinciderà, come suesposto, con l'approvazione della delibera di assegnazione dei ristorni.

⁴⁵¹ Nell'ipotesi di cui all'art. 2545-*sexies* cod. civ. la ripartizione a ciascun socio dei ristorni avviene mediante l'aumento proporzionale delle rispettive azioni o quote o mediante l'emissione di nuove azioni o attraverso l'emissione di strumenti finanziari, ove consentita dall'atto costitutivo (art. 2526 cod. civ.). Sul punto v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 109.

(momento generativo) le condizioni di assoggettabilità all'imposizione⁴⁵². Di tal che l'*an* della tassazione segue il regime applicabile in caso di corresponsione diretta dei ristorni al socio; il *quando* (eventuale) è rinviato al momento del rimborso del capitale⁴⁵³.

Quanto alle modalità, il sistema di tassazione non si rifà al titolo originario, ma viene sempre assimilato alla tassazione degli utili, attraverso un complesso meccanismo di rinvii⁴⁵⁴. In altri termini, la restituzione dei ristorni è assimilata alla distribuzione di utili, talché – fino al 1° gennaio 2012 - veniva operata al socio una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,5 per cento fino a concorrenza della quota di ristorni attribuiti al capitale. La conseguenza è che l'imputazione dei ristorni al capitale sociale consente la piena e immediata deducibilità delle somme - aventi la natura di costo - per la cooperativa erogante, nonché la differita e ridotta tassabilità delle somme rimborsate per il socio percettore⁴⁵⁵.

La norma – che risponde all'intento di incentivare i soli aumenti di capitale risultanti dai ristorni e non anche quelli da imputazione di utili al fine di contemperare le esigenze causali (*i.e.* la gestione di servizio) con quelle di patrimonializzazione dell'impresa⁴⁵⁶ - non pare possa giustificare una riqualificazione, in ipotesi di distribuzione indiretta mediante imputazione al capitale, delle somme rimborsate in utili per il socio⁴⁵⁷. In tal senso depongono almeno tre elementi: da una parte, la natura del

⁴⁵² In tal caso, al momento dell'eventuale rimborso, si avrà ripresa a tassazione nel caso delle cooperative di produzione e lavoro o di cooperative di credito, trattandosi rispettivamente di una maggiorazione della retribuzione e di interessi attivi. Non ci sarà invece, imposizione nel caso delle cooperative di consumo, ove il rimborso del capitale rappresenta una restituzione del prezzo a suo tempo effettivamente pagato per il bene o il servizio acquistato, come tale del tutto indifferente sul piano fiscale (che ameno che il costo originario del bene o del servizio non sia stato portato in deduzione nell'ambito di un'attività commerciale).

⁴⁵³ Per una disamina cfr. R. MAZZOTTA, *La corretta rappresentazione contabile dei ristorni*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 8.

⁴⁵⁴ Secondo l'art. 6 cit., le somme erogate a titolo di ristorno mediante preventiva imputazione a capitale, al momento della restituzione, sempre che originariamente tassabili, sono soggette ad imposta secondo la disciplina dell'art. 7, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 59. La norma, che introduceva la possibilità di aumento gratuito del capitale per rivalutazione a compensazione dei fenomeni inflativi, rinviava, per le modalità di tassazione dell'eventuale rimborso del capitale, al settimo comma dell'art. 20 del decreto legge n. 95/1974 convertito nella legge n. 216/1974.

⁴⁵⁵ La ritenuta a titolo di imposta del 12,5 per cento ha un impatto fiscale inferiore rispetto all'aliquota media che graverebbe sul reddito complessivo del percettore.

⁴⁵⁶ E. CUSA, *I ristorni nella nuova disciplina delle società cooperative*, in F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo. Atti del convegno di Genova del 8 marzo 2002*, Padova, 2002, p. 11.

⁴⁵⁷ *Contra* E. Cusa (*I ristorni nella nuova disciplina delle società cooperative*, cit., p. 16), secondo il quale l'incremento della partecipazione sociale mediante liquidazione indiretta dei ristorni non è altro che un'ipotesi di aumento gratuito del capitale sociale della cooperativa, come d'altra parte lo qualifica lo stesso legislatore nell'art. 3, comma 2, lett. b) della legge n. 142/2001; inoltre il diritto societario esclude

ristorno non muta a seconda delle diverse modalità di liquidazione; dall'altra, le somme ripartite in capo al socio non sono sempre tassate al momento del rimborso, come se si trattasse di utili, ma sono tassate solo se il ristorno costituisce reddito imponibile; ed infine, laddove i ristorni imputati al capitale dovessero, per effetto di tale imputazione, trasformarsi *ipso iure* in utili, non sarebbe giustificabile la loro deducibilità quali costi per la cooperativa.

Insomma la vicenda dell'imputazione a capitale andrebbe ricostruita seguendo un *iter* logico che preveda l'attribuzione dei ristorni ai soci, come avviene nel caso ordinario di corresponsione in denaro, e la successiva imputazione degli stessi ristorni ad aumento del capitale sociale⁴⁵⁸.

Per effetto dell'introduzione dell'art. 2, comma 25, lett. a), del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 a decorrere dal 1° gennaio 2012, è stato abrogato il comma 7 dell'art. 20 del d.l. 8 aprile 1974, n. 95 cui si rinvia per le modalità di tassazione dei ristorni imputati a capitale. A partire da tale data, quindi, trovano applicazione nei confronti dei ristorni imputati a capitale le regole previste dall'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anch'esso oggetto di modifica da parte dell'art. 2, comma 6 del d.l. 138. Ciò significa che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, sono cambiate le modalità di tassazione delle somme rimborsate, alle quali si applica una ritenuta a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.

Il *favor* collegato al ristorno ha perso molta della sua portata, limitandosi ora ad operare nei confronti dei soci con funzione dilatoria (o sospensiva) della tassazione.

3.3. La disciplina tributaria dei prestiti sociali.

Il prestito sociale consiste in una forma di finanziamento propria del modello cooperativo che, come altri istituti tipici delle organizzazioni mutualistiche, ha trovato regolamentazione in disposizioni di natura fiscale⁴⁵⁹.

che si possa eseguire detta operazione utilizzando una voce negativa del bilancio, considerato che la cooperativa può aumentare nominalmente il proprio capitale avvalendosi soltanto delle voci positive corrispondenti a riserve disponibili o all'utile distribuibile. Ne consegue che il ristorno è da qualificare come quota dell'utile di esercizio.

⁴⁵⁸ Cfr. L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, cit., p. 1903.

⁴⁵⁹ Sul trattamento tributario dei prestiti sociali nelle cooperative, cfr. G. MALUSÀ, *Il prestito sociale nelle cooperative*, Milano, 2003, p. 28 ss.; A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle*

Al fine di compensare l'«endemica» sottocapitalizzazione e di far fronte alla strutturale incapacità di reperire capitali il legislatore tributario ha introdotto un istituto (agevolativo) teso ad incentivare l'auto-finanziamento della cooperativa⁴⁶⁰. È per questo che i prestiti sociali hanno assunto, almeno nell'intento, «la funzione, del tutto peculiare, di sostituire, *de facto*, i conferimenti di capitale»⁴⁶¹.

Nonostante il riconosciuto *favor fiscalis*, il trattamento tributario degli interessi sui prestiti dei soci alla cooperativa è rimasto pressoché immutato a seguito degli interventi legislativi (riforma societaria «Vietti») con i quali si è cercato di equiparare le cooperative alle società di capitale «circa i mezzi utilizzabili per finanziare le rispettive imprese» al fine di assicurarne un accesso più facile al mercato dei capitali⁴⁶². Inoltre il regime di favore dei prestiti sociali non ha risentito, in ragione del fatto che opera nei confronti dei soci e solo in misura parziale nei confronti della cooperativa erogante (cfr. *infra*), della dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse, operando indistintamente sia per le une che per le altre.

cooperative, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 429; G. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2008, 30, p. 2419; F. MONTANARI, *Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, p. 437; F. MONTANARI, *Il trattamento tributario*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 684 ss..

Per completezza si osserva che i finanziamenti dei soci sono stati regolamentati anche da alcune importanti delibere del C.I.C.R. fra le quali, in particolare, quella del 19 luglio 2005 (integrata con quella del 22 febbraio 2006), nonché le istruzioni della Banca d'Italia del 21 aprile 1999 (aggiornate con comunicato del 21 marzo 2007).

⁴⁶⁰ Per alcuni spunti sulle difficoltà di accedere al mercato dei capitali in ragione della configurazione societaria cfr. A. TESSITORE, *Il concetto di impresa cooperativa in economia d'azienda*, Verona, 1968; S. SCARPELLINO, *I problemi di finanziamento dell'impresa cooperativa di produzione*, in *Riv. coop.*, 2005, 3, p. 119 ss.; F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 194.

⁴⁶¹ Cfr. F. MONTANARI, *Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, cit., p. 437. La succitata «funzione» è stata prevista dalla stessa l. 19 marzo 1983, n. 72 (c.d. Visentini - bis) la quale, all'art. 3 disponeva, al fine della determinazione del tetto massimo di rivalutazione dei beni delle imprese che «per le società cooperative [...] il capitale proprio» comprendesse «anche le somme versate dai soci persone fisiche [...] a titolo di prestito, alle condizioni e nei limiti di cui all'art. 13 del d.P.R. n. 601/1972».

⁴⁶² Sulla natura agevolativa della disciplina sui prestiti cfr. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 432; F. GRAZIANO, *Le agevolazioni fiscali del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, p. 396.

Sui nuovi strumenti finanziari delle cooperative, introdotti dalla riforma societaria del 2003, si veda, in particolare, E. CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, Milano, 2006; ID., *Strumenti finanziari e soci finanziatori nelle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2003, 3, p. 165; R. COSTI, *Gli strumenti finanziari nelle nuove cooperative: problemi di disciplina*, in *Banca borsa*, 2005, I, p. 117; R. GENCO, *La struttura finanziaria*, in R. GENCO (a cura di), *La riforma delle società cooperative*, Milano, 2003, p. 57 ss.; M. LAMANDINI, *Gli strumenti finanziari emessi dalle società cooperative*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, 209; D. LUCARINI, *Il finanziamento della società cooperativa*, in *Banca impr. soc.*, 2006, p. 61; G. PETRELLI, *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*, in *Studio n. 5307/I del Cons. Naz. Notariato*, reperibile su www.notariato.it; G. RACUGNO, *I nuovi strumenti finanziari delle società cooperative*, in *Banca borsa*, 2004, I, p. 589.

In tempi recenti la Commissione Ue, con il comunicato stampa n. IP/08/953 del 17 giugno 2008, ha osservato che «la riduzione fiscale sugli interessi versati ai membri per depositi a breve termine, poiché essa non riguarda attività con i membri che partecipano alla cooperativa in quanto tale [...] non è ritenuta compatibile con il mercato comune». La sollecitazione di un intervento del legislatore nazionale volto a circoscrivere le complessive agevolazioni alle sole cooperative rientranti nei parametri delle «piccole e medie imprese» (PMI), di cui alla Raccomandazione della Commissione del 6 maggio 2003 (n. 2003/361/CE) – le sole in grado di contribuire alla realizzazione di obiettivi sociali -, è stata, almeno per quanto concerne la disciplina dei prestiti sociali, prontamente raccolta.

Con l'art. 82 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112 il legislatore ha posto mano alla disciplina fiscale dei «prestiti sociali», circoscrivendo l'ambito di applicazione del trattamento di favore agli interessi corrisposti ai soli soci delle piccole cooperative⁴⁶³.

Per effetto dell'introduzione dell'art. 2, comma 25, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 la disciplina delle ritenute sugli interessi riconosciuti ai soci ha subito una profonda trasformazione.

Come per gli altri istituti tipici della cooperazione, l'esegesi della disciplina fiscale deve essere articolata nella duplice prospettiva della società erogante, da un lato, e del socio percettore, dall'altro.

3.3.a - La rilevanza impositiva del prestito sociale nel rapporto tra cooperativa erogante e cooperatore percipiente.

Per semplicità espositiva – nonché, come si vedrà, per coerenza con la *ratio* dell'istituto - si preferisce invertire l'ordine di esposizione, affrontando prima il

⁴⁶³ Non appare, peraltro, decisivo, per escludere la natura agevolativa delle disposizioni in questione, il fatto che l'aliquota della ritenuta sugli interessi corrisposti ai soci delle cooperative di «non piccole dimensioni» sia stata sensibilmente «innalzata» dalla recente novella: è evidente, infatti, che risulta, comunque, più conveniente la previsione di una ritenuta a titolo d'imposta, piuttosto che la concorrenza degli interessi attivi alla formazione del reddito complessivo e, conseguentemente, l'applicazione di aliquote progressive Irpef superiori, in ogni caso, al 20 per cento.

Per completezza si ricorda che per «piccole» si intendono le cooperative che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro; per «micro imprese» quelle realtà che occupano meno di 10 persone e realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro e non siano controllate da imprese di più grandi dimensioni.

trattamento tributario in capo al socio percettore, e successivamente, la deducibilità degli interessi in capo all'erogante⁴⁶⁴.

L'art. 12 della legge 17 febbraio 1971 (n. 127) ha disposto, per la prima volta, l'esenzione dall'imposta di ricchezza mobile degli interessi derivanti dalle «*somme che, oltre alle quote di capitale sociale, i soci versano alle società cooperative e loro consorzi o che questi trattengono ai soci stessi*».

L'esenzione era subordinata a particolari condizioni, quali la natura della società erogante, le finalità delle somme versate o trattenute, ed infine il rispetto di particolari limiti quantitativi.

Quanto alle prime, era richiesto che negli statuti delle società cooperative e loro consorzi fossero inderogabilmente previste, ed in fatto osservate, le clausole di cui all'art. 26 del d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (c.d. «legge Basevi»), e che le cooperative ed i consorzi stessi fossero iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.

Quanto alle finalità delle somme versate, la disposizione richiedeva che fossero effettuate esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale.

Infine, quanto ai limiti quantitativi, l'enunciato subordinava l'esenzione al fatto che le somme in questione non superassero, per ciascun socio, persona fisica residente, l'ammontare di lire tre milioni, e che gli interessi corrisposti sulle predette somme non superassero il saggio degli interessi legali.

Siffatte condizioni sono state sostanzialmente riprese – pur se modificate quanto ai livelli massimi dei versamenti⁴⁶⁵ e adeguate al tasso di interesse ritraibile⁴⁶⁶ - dall'art.

⁴⁶⁴ Come rileva M. Ingresso (in *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 158), i prestiti sociali possono essere inquadrati, sotto il profilo civilistico, tra i contratti di mutuo. Fiscalmente, secondo quanto previsto dall'art. 46 del t.u.i.r., le somme elargite dai soci si considerano date a mutuo se dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi non risultano conferite ad altro titolo. I relativi interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alla scadenza o nella misura pattuita per iscritto ovvero nell'ammontare maturato nel periodo d'imposta al saggio legale, ai sensi dell'art. 45, comma 2, t.u.i.r.

⁴⁶⁵ L'originario limite di 8 milioni è stato prima elevato a 10, con decorrenza dal 5 dicembre 1975 (dall'art. 15, l. 2 dicembre 1975, n. 576), poi a 17, con decorrenza dal 1 ottobre 1980 (dall'art. 6-bis, d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito in legge, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 1980, n. 891), poi a 40, con decorrenza dal 6 marzo 1985 (dall'art. 23, primo febbraio 1985, n. 49) ed infine, a 80, con decorrenza dal 15 febbraio 1992 (dall'art. 10, L. 31 gennaio 1992, n. 59). Si veda, anche, l'art. 21, comma 6, L. 31 gennaio 1992 (n. 59) circa l'adeguamento delle previsioni di cui citato art. 10 della stessa legge, secondo cui il Ministro del Lavoro e della Previdenza sociale adegua ogni tre anni, con proprio decreto, le previsioni di cui agli articoli 3 e 15, nonché, di concerto con il Ministro delle Finanze, le previsioni di cui agli articoli 7 e 10 tenuto conto delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT.

13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 al fine di esentare gli interessi sui «finanziamenti dei soci» dall'imposta locale sui redditi.

Con la soppressione dell'imposta locale sui redditi, in forza del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 è venuta meno l'operatività del beneficio previsto dal citato art. 13, ma la norma ha conservato, quanto ai requisiti in essa fissati, una valenza precettiva, in combinato disposto con l'art. 20, comma 8, del d.l. 8 aprile 1974, n. 95 in base al quale, «ricorrendo le condizioni stabilite nell'art. 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sugli interessi e sui redditi di capitale corrisposti ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato dalle società cooperative la ritenuta del quindici per cento prevista dall'ultimo comma dall'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è ridotta al dieci per cento [ora 12,5 per cento]⁴⁶⁷ ed è applicata a titolo d'imposta»⁴⁶⁸. Ai fini dell'applicazione del beneficio, è necessario il rispetto dei requisiti mutualistici previsti per il godimento delle agevolazioni, dal succitato art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

La disposizione contenuta nell'art. 6, comma 3, del d.l. 15 aprile 2002, n. 63 applicabile (a regime) anche alle cooperative a mutualità non prevalente, ha poi confermato l'assoggettamento a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,5 per cento degli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi a persone fisiche residenti, alle condizioni di cui all'art. 13 del d.P.R. n. 601/1973⁴⁶⁹. Il *favor fiscalis*, in sostanza, era sottoposto alle seguenti condizioni: che il socio fosse persona fisica residente; che la raccolta fosse effettuata esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale; che i versamenti non potessero eccedere la soglia, per ciascun socio, di euro 33.583,64- (elevata ad euro 67.167,80- per le cooperative di produzione e

⁴⁶⁶ Parificato, inizialmente, al tasso massimo spettante ai detentori di buoni postali fruttiferi e con decorrenza dal 1 ottobre 1980; aumentato di 2,5 punti per effetto dell'art. 6-bis, d.l. 31 ottobre 1980 (n. 693) convertito in legge, con modificazioni (L. 22 dicembre 1980, n. 891).

⁴⁶⁷ Secondo quanto previsto dall'art. 23, comma 2, della legge 27 febbraio 1985, n. 49. Secondo l'Agenzia delle entrate (risoluzione del 23 ottobre 1992, n. 11/237), i benefici previsti dalla norma sono applicabili esclusivamente agli interessi derivanti da finanziamenti effettuati dai soci, persone fisiche, alle società cooperative. Sono esclusi dai benefici gli interessi derivanti dai finanziamenti effettuati ai consorzi di cooperative dai soci persone fisiche delle cooperative socie dei consorzi medesimi.

⁴⁶⁸ In merito all'individuazione del requisito soggettivo per l'applicabilità del trattamento fiscale in questione, l'Agenzia delle entrate, con ris. n. 62/E del 10 maggio 2001, ha ritenuto che la qualifica di socio di società cooperativa sia riferibile, oltre che al socio ordinario, anche al socio sovventore di cui all'articolo 4 della legge n. 59 del 1992, mentre ha escluso che tale qualifica possa essere estesa ai possessori delle azioni di partecipazione cooperativa.

⁴⁶⁹ Sul punto v. circolare dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002, n. 53/E.

lavoro e per le cooperative edilizie di abitazione)⁴⁷⁰; nonché, infine, il tasso di interesse delle predette somme non superasse la misura massima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi aumentato di 2,5 punti.

Con il d.l. 25 giugno 2008, n. 112 il legislatore ha introdotto una diversa misura dell'aliquota in ragione dei limiti dimensionali della cooperativa, innalzando la stessa al 20 per cento per le cooperative che non sono qualificabili come «piccole e micro imprese» di cui alla succitata Raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/Ce del 6 maggio 2003. Ne conseguiva che l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, nella misura del 12,5 per cento, era subordinata alla presenza di particolari requisiti di natura soggettiva (*rectius*, «quantitativa»), che andavano ad aggiungersi a quelli previsti dall'art. 13 cit.⁴⁷¹.

Per effetto dell'art. 2, comma 25, del d.l. 138 cit. è stato abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2012, il comma 7 dell'art. 20 del d.l. 8 aprile 1974, n. 95 che stabiliva la misura (*i.e.* 12,5%) della ritenuta sugli interessi dei prestiti da soci persone fisiche residenti, una ritenuta che doveva essere effettuata a titolo d'imposta.

La possibile (e paradossale) conseguenza che alle cooperative di minori dimensioni trovasse applicazione la ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 20 % (art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), mentre alle realtà medie e grandi quella a titolo d'imposta, con un'evidente disparità di trattamento, è stata sconfessata dalla stessa Amministrazione finanziaria⁴⁷². Accogliendo la soluzione prospettata dalla Confederazione Cooperative Italiane in sede di richiesta di consulenza giuridica in merito all'interpretazione dell'art. 2 comma 25 del d.l. 138 cit., l'Agenzia ha

⁴⁷⁰ Ci si riferisce alle soglie previste per gli anni dal 2010 al 2012. In particolare l'art. 21, comma 6, della legge n. 59 del 1992 prevede che detti importi siano adeguati ogni tre anni con decreto del Ministero del lavoro, tenuto conto delle variazioni dell'indice generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati calcolate dall'ISTAT.

⁴⁷¹ Per un primo commento sulla disciplina introdotta con il d.l. 25 giugno 2008, n. 112 v. G. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2008, 30, p. 2419.

È intervenuto a commentare la stessa legge, F. Pistolesi (*Profili fiscali del finanziamento dei soci nelle cooperative*, in *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo, Trento, 11-12 settembre 2008*, p. 13 ss.) facendo notare che «adesso ciò che consente di fruire di questa provvidenza fiscale è [...] la dimensione della cooperativa, che niente ha a che vedere con la realizzazione delle finalità mutualistiche. Trattasi di un parametro che non soddisfa la previsione dell'art. 45 Cost. Non necessariamente la piccola o piccolissima cooperativa consente di riscontrare i tratti essenziali della cooperazione che la norma costituzionale ha inteso promuovere». Il riferimento è a quelle cooperative che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

⁴⁷² Sull'irragionevolezza della disposizione si v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 161 ss.

evidenziato come la modifica normativa abbia inteso uniformare la misura della ritenuta al 20 per cento e a titolo d'imposta sugli interessi dei prestiti dei soci, persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, corrisposti da tutte le cooperative, senza differenziare la natura del prelievo fiscale⁴⁷³.

Tra le questioni ancora aperte particolare attenzione merita quella relativa alle tipologie di finanziamento che, sotto il profilo soggettivo, possono essere ricondotte entro la suddetta disciplina «speciale»⁴⁷⁴. In altri termini, ci si chiede se la disciplina fiscale di *favor* possa applicarsi anche alle categorie di soci finanziatori «non cooperatori» quali, tra le altre, quella dei soci sovventori e degli azionisti di partecipazione cooperativa⁴⁷⁵.

Gli orientamenti interpretativi sono divergenti. Secondo l'Amministrazione finanziaria, il requisito soggettivo richiesto dall'art. 13 cit. «è determinato dalla qualifica di socio», ed è «da intendersi non come requisito formale bensì sostanziale»; sulla scorta di tale interpretazione il descritto regime fiscale sarebbe esteso ai soci sovventori, ma non anche agli azionisti di partecipazione. La tesi poggia, implicitamente, sulla considerazione che mentre ai soci sovventori viene riconosciuta la possibilità di votare in assemblea e di eleggere gli amministratori, i possessori di azioni

⁴⁷³ In particolare v. consulenza giuridica n. 954-88/2011 del 7 febbraio 2012 dell'Agenzia delle entrate; sul punto anche la circolare n. 11/E del 28 marzo 2012. Tra i commenti si v. G. MOLINARO, *Interessi da prestito sociale: la ritenuta è a titolo d'imposta*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 3, p. 5.

⁴⁷⁴ Cfr. F. MONTANARI, *Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, cit., p. 437. L'autore sostiene l'inapplicabilità della disposizione agevolativa ai finanziamenti disciplinati dall'art. 2467 erogati dai soci delle cooperative s.r.l. «in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento». Quella stessa inapplicabilità dovrebbe riguardare anche i titoli di debito sottoscritti dai soci cooperatori. La conclusione è che «le norme speciali contenute nel d.P.R. n. 601/1973 risultano pensate per un modello cooperativo ormai risalente e chiuso rispetto al mercato dei capitali, [...] la riforma del diritto societario è andata proprio nella direzione opposta, cioè verso una sostanziale apertura delle società cooperative al mercato. Si è, pertanto, cercato di porre in luce come le norme agevolative previste per i prestiti sociali trovino una propria giustificazione solamente con riferimento ai finanziamenti erogati dai soci cooperatori, cioè da coloro che sono ispirati dallo scopo mutualistico, unico elemento, quest'ultimo, che, allo stato attuale, differenzia le società cooperative dalle ordinarie società di capitali».

⁴⁷⁵ Sul punto cfr. G. MARASÀ, *La disciplina della legge n. 59 del 1992*, in *Riv. dir. civ.*, 1992, p. 370; ID., *Problemi in tema di finanziamento delle cooperative e di finanziamento della cooperazione nella legge 59 del 1992*, in *Riv. notariato*, 1992, I, p. 111; G. PETRUCCI, *Lo statuto del socio sovventore*, in *Coop. e consorzi*, 2001, 4. Per una ricostruzione in chiave comparatistica con gli altri paesi europei si veda, per tutti, E. CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, Milano, 2006, p. 5 ss. L'autore richiama l'attenzione sul fatto che «nel disciplinare l'ammissione alla cooperativa di soci non utenti, il nostro ordinamento è stato sicuramente uno tra i più lungimiranti».

di partecipazione non possono godere degli stessi diritti amministrativi⁴⁷⁶. Di diverso parere è quella parte della dottrina che, muovendo dall'assunto per cui l'interesse di un socio finanziatore non cooperatore si necessariamente di natura «a-mutualistica» (e quindi propriamente lucrativa), sostiene che «l'equiparazione tra soci cooperatori e soci finanziatori, non sembra poter più trovare una valida giustificazione in termini extra fiscali» e, pertanto, l'«estensione soggettiva del regime agevolativo ai soci non cooperatori dovrebbe ritenersi priva di qualunque coerenza sistematica e, per di più, discriminante proprio nei confronti dei finanziatori delle ordinarie società di capitali»⁴⁷⁷.

Altra questione spinosa è rappresentata dalla valutazione delle conseguenze (sull'interesse percepito) derivanti dal superamento dei limiti quantitativi sanciti dal succitato art. 13. La dottrina più rigorosa ritiene che quel superamento debba escludere dalla disciplina di favore l'intera quota di interessi; con la conseguenza che la somma corrisposta ai soci, a titolo di interessi, deve essere assoggettata al regime di tassazione ordinario previsto dall'art. 26 del d.P.R. n. 29 settembre 1973 n. 600, e non a quello agevolato⁴⁷⁸. Altra parte della dottrina ritiene, invece, che il superamento dei limiti faccia decadere dall'agevolazione solamente la quota di interessi eccedente tali limiti⁴⁷⁹.

Sotto il profilo della determinazione del reddito della società, gli interessi attivi corrisposti «*sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e loro consorzi*» alle condizioni di cui all'art. 13 cit., «*sono indeducibili per la parte che supera l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi aumentata dello 0,9 per cento*»⁴⁸⁰. Siffatto regime di parziale indeducibilità degli interessi sui prestiti sociali, introdotto

⁴⁷⁶ Sul punto v. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2001, n. 62/E. Le tesi dell'Agenzia sono condivise anche da R. Chiusoli (*Applicazione della ritenuta del 12,5 per cento agli interessi sui prestiti dei soci sovventori*, in *Coop. e consorzi*, 2001, 4).

⁴⁷⁷ Cfr. F. MONTANARI, *Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, p. 437.

⁴⁷⁸ F. Montanari (*Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, cit., p. 437) scrive che «appare coerente propendere per quest'ultima soluzione, posto che, dalla lettura dell'art. 13, non sembrano esservi dubbi che i requisiti per poter qualificare un finanziamento come prestito sociale debbano sussistere cumulativamente. Sotto altro profilo, peraltro, anche il criterio del conseguimento dell'oggetto sociale implica che debba sussistere una sorta di proporzionalità tra i finanziamenti stessi e gli scopi sociali realmente perseguiti, in modo che si possa presumere un impiego delle somme erogate finalizzato al perseguimento dei principi mutualistici: pare, pertanto, del tutto irragionevole che una quota di tali somme possa beneficiare dell'agevolazione mentre un'altra ne sia esclusa, pur essendo l'intero finanziamento estraneo agli scopi mutualistici».

⁴⁷⁹ N. D'AMATI – C. COCO, *Le agevolazioni per la cooperazione nel d. P.R. n. 601 del 1973*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, p. 226.

⁴⁸⁰ Sull'applicazione della disposizione si veda il par. 7 della circolare 15 luglio 2005, n. 34/E.

con l'art. 1, commi 465 e 466 della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (legge Finanziaria 2005), pare, a tutt'oggi, rispondere ad un intento dissuasivo volto a limitare il grado di indebitamento della società⁴⁸¹.

La parziale indeducibilità degli interessi erogati sui prestiti sociali – applicabile alla generalità delle cooperative⁴⁸² – ha posto un problema di coordinamento con la disciplina generale degli interessi introdotta dai commi 33 e 34 della l. 24 dicembre 2007, n. 244. Il novellato art. 96 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce, per tutti i soggetti passivi ires, che «*gli interessi passivi e gli oneri assimilati [...] sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica*», intendendo per tale «*la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio*»⁴⁸³. Sul rapporto con la disciplina prevista per i prestiti sociali il legislatore, nel comma 6 dell'art. 96 cit., ha sancito «*l'applicazione prioritaria delle regole di indeducibilità assoluta previste dall'articolo 1, comma 465, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, in materia di interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative*». Ne consegue che la cooperativa erogante è soggetta ad un (possibile) duplice limite (quantitativo) relativamente alla deducibilità degli interessi passivi: il primo, d'indeducibilità «assoluta», è costituito dalla quota commisurata al superamento

⁴⁸¹ Su questo aspetto s'è pronunciata anche la Suprema Corte ribadendo nell'ordinanza del 17 febbraio 2006, n. 3525 che «con i commi da 460 a 466, la legge finanziaria 2005 introduce restrizioni alle agevolazioni fiscali previste da norme speciali a favore delle società cooperative». Cfr. per l'annotazione A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 429, e F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative ed aiuti di stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 467.

Per una più completa disamina della disciplina, anche sotto il profilo operativo, si rinvia a G. MALUSÀ, *Prestito sociale: recenti interventi legislativi*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 7.

⁴⁸² Si ricorda incidentalmente che sono esclusi dal regime in commento le banche – ivi incluse le cooperative di credito e le banche popolari – ed altri soggetti di natura finanziaria indicati nell'art. 1 del d.l. 27 gennaio 1992, n. 87 per i quali è prevista la deducibilità disciplinata dal successivo comma 5 bis dell'art. 96 cit..

⁴⁸³ Come è stato evidenziato in dottrina, evidente è la finalità della disciplina in questione: «favorire la capitalizzazione delle imprese», mediante la previsione di «un certo rapporto (ritenuto) fisiologico tra i fattori della produzione che, una volta superato, fa scattare una penalizzazione» (D. STEVANATO, *Prime considerazioni sui limiti generalizzati alla deducibilità degli interessi passivi introdotta dalla manovra finanziaria 2008*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 1219). Sul punto cfr. anche R. LUPI, *Limite alla deduzione degli interessi e concetto generale di inerenza*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 771; e S. GIANNINI – D. STEVANATO – R. LUPI, *Quali giustificazioni per l'indeducibilità degli interessi passivi*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, p. 13 ss.

del rendimento minimo dei buoni postali fruttiferi; il secondo, generale, è connesso alla «verifica» di congruità del costo dell'indebitamento rispetto al risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

3.4. La disciplina tributaria delle somme destinate ai Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

L'art. 11 della l. 31 gennaio 1992, n. 59 prevede che le associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo siano autorizzate a costituire fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Quei fondi possono essere gestiti, senza scopo di lucro, anche attraverso società per azioni o associazioni⁴⁸⁴.

L'oggetto sociale – espressione della c.d. mutualità esterna o mutualità di sistema – deve consistere nella promozione e nel finanziamento di nuove imprese e di iniziative di sviluppo della cooperazione, con preferenza per quelle i cui programmi siano finalizzati all'innovazione tecnologica, all'incremento dell'occupazione e allo sviluppo del Mezzogiorno⁴⁸⁵.

I fondi sono alimentati, secondo quanto previsto dai commi 4 e 5 della sopraccitata legge (n. 59), sia da un contributo (obbligatorio) pari al 3 per cento degli utili annuali, sia dal patrimonio che, dedotti il capitale versato ed i dividendi

⁴⁸⁴ Cfr. in proposito G. BONFANTE, *Delle imprese cooperative*, cit., p. 26 ss.; G. TATARANO, *L'impresa cooperativa*, cit., p. 17 ss.; R. COSTI, *La riforma delle società cooperative: profili patrimoniali e finanziari*, in *Giur. comm.*, 1992, I, p. 935; R. DABORMIDA, *La riforma (parziale) della disciplina delle società cooperative: le legge 31 gennaio 1992, n. 59*, in *Giur. it.*, 1992, IV, p. 724 ss.; M. FRANZONI, *La recente riforma delle cooperative*, in *Giur. it.*, 1992, IV, p. 765 ss.; S. MAZZARESE, *Le nuove norme in materia di società cooperativa*, in *Contr. impr.*, 1992, p. 768; ID., *Un cinquantennio di riforme parziali della cooperazione*, in *Giur. comm.*, 1992, p. 1024 ss.; G. MARASÀ, *La disciplina della legge n. 59 del 1992*, in *Riv. dir. civ.*, 1992, II, p. 367 ss.

⁴⁸⁵ Cfr. V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., p. 311 ss. V. Landriscina (nel suo *Rapporto tra fondi mutualistici e cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 5) ricorda i fondi mutualistici costituiti dalle associazioni nazionali di rappresentanza del movimento cooperativo: Coopfond S.p.A. (Lega delle Cooperative), General Fond (AGCI); Promocoop (cooperative aderenti all'UNCI), Promocoop Trentina (Federazione Trentina della Cooperazione), Fondo Sviluppo S.p.A. (Confcooperative).

Si ricorda inoltre che, per realizzare i propri fini, i fondi possono promuovere la costituzione di società cooperative o di loro consorzi, nonché assumere partecipazioni in società cooperative o loro controllate, finanziare specifici programmi di sviluppo, organizzare o gestire corsi di formazione professionale del personale dirigente amministrativo o tecnico del settore della cooperazione, promuovere studi o ricerche su temi economici e sociali di rilevante interesse per il movimento cooperativo.

eventualmente maturati, residua all'atto di liquidazione delle cooperative e loro consorzi, aderenti alle associazioni nazionali di rappresentanza⁴⁸⁶.

L'inadempimento agli obblighi di contribuzione e di devoluzione è sanzionato con la decadenza «dai benefici fiscali e di altra natura concessi ai sensi della normativa vigente» (art. 11 cit.).

Con l'art. 17 della l. 23 dicembre 2000, n. 388 – norma d'interpretazione autentica con valenza retroattiva⁴⁸⁷ - il legislatore ha stabilito, *de facto*, la devoluzione obbligatoria nel caso di fuoriuscita (potenziale o effettiva) del patrimonio sociale dall'impresa o dal settore cooperativo⁴⁸⁸. Ci si riferisce, in particolare, alle ipotesi di soppressione da parte di società cooperative o loro consorzi delle clausole di cui all'art. 26 del d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577; di fusione e di trasformazione in enti diversi dalle cooperative per le quali vigono le clausole di cui al citato art. 26; nonché, infine, di decadenza dai benefici fiscali⁴⁸⁹.

In siffatto quadro normativo l'aspetto fiscale interessa non tanto la deducibilità in capo alla cooperativa della quota di utili destinata al fondo né l'esenzione in capo ai percettori (art. 11, comma 9 cit), quanto la prospettiva di «chiudere il sistema di tutela

⁴⁸⁶ Cfr. in proposito: P. ROSSI, *L. n. 59/1992: il contributo del 3 per cento ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione*, in *il fisco*, 2000, 2, p. 428 ss.; V. LANDRISCINA, *Rapporto tra fondi mutualistici e cooperative*, cit.; M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 98; A. PETRUCCI, *Obbligo di devoluzione del patrimonio effettivo delle coop ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 12, p. 41; G. CASCARDO, *La devoluzione del patrimonio residuo ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 2, p. 33.

Va ricordato che il contributo si calcola sull'intero ammontare dell'utile di esercizio, comprensivo delle riserve obbligatorie.

⁴⁸⁷ La Corte Costituzionale, con sentenza del 23 maggio 2008, n. 170 ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 17, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 nella parte in cui stabilisce che le disposizioni in materia di devoluzione del patrimonio delle società cooperative in caso di scioglimento si applicano anche nel caso di fusione e trasformazione.

Nella sentenza la Corte conferma il carattere interpretativo del succitato art. 17, per essere intervenuto, tra l'altro, a chiarire il dubbio circa la sussistenza di un diritto di credito del fondo nei confronti della cooperativa avente ad oggetto il patrimonio residuo di liquidazione.

⁴⁸⁸ Secondo la giurisprudenza prevalente la citata devoluzione costituisce un obbligo a carico della cooperativa a cui fa fronte il diritto di credito del fondo mutualistico. Cfr. Tribunale di Lanciano, sentenza 6 novembre 2001, pubblicata in *Le società*, n.1/2003, con nota di G. Bonfante.

⁴⁸⁹ Cfr. circolare n. 195/E del 2000. La trasformazione da società cooperativa in società lucrativa era, nel sistema previgente, espressamente vietata dall'art. 14 della l. n. 127 del 1971, non tanto in ragione di una (presunta) incompatibilità causale tra scopo mutualistico e scopo lucrativo (come sostenuto in passato da ampia parte della dottrina), quanto piuttosto per ragioni squisitamente «anti-elusive»: evitare cioè che, nel compiere il suddetto passaggio, la «neonata» società lucrativa continuasse a godere delle agevolazioni dalla stessa precedentemente fruite in veste di cooperativa. Quanto alla decadenza dei benefici è un'ipotesi che si realizza, ad esempio, per mancata osservanza delle clausole Basevi (art. 14 d.P.R. n. 601 del 1973) ovvero per mancato versamento del contributo del 3 per cento degli utili netti annuali ai fondi (art. 11, comma 10, l. n. 59 del 1992) nel qual caso, oltre alla devoluzione del patrimonio residuo a Fondi mutualistici (art. 17 l. n. 388 del 2000 cit.), l'amministrazione deve procedere alla ripresa a tassazione delle riserve o dei dividendi illegittimamente distribuiti (in tal senso, cfr. circ. n. 195/E cit.).

della indivisibilità delle riserve, impedendo che queste ultime fossero [siano, N.d.A.] oggetto di appropriazione diretta o indiretta da parte dei soci a seguito di vicende diverse dalla liquidazione della cooperativa»⁴⁹⁰.

In altri termini, la stessa *ratio* antielusiva – cioè impedire che un patrimonio costituito anche grazie ad un regime impositivo «di favore» fuoriesca dal settore cooperativo e sia indebitamente fruito da soggetti diversi dai legittimi beneficiari⁴⁹¹ - è stata mantenuta anche in seguito alla riforma societaria.

In tal senso, oltre ai casi di devoluzione già previsti e ancora validi (scioglimento, fusione e decadenza dai benefici fiscali), l'art. 2545-*undecies*, comma 1, del cod. civ. dispone che, in caso di «trasformazione» sia devoluto «il valore effettivo del patrimonio, dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi non ancora distribuiti, eventualmente aumentato fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale della nuova società, esistente alla data di trasformazione, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione»⁴⁹².

La «soppressione delle clausole mutualistiche» è stata sostituita – a seguito dell'introduzione della dicotomia tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse – dalla «perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente», prevista dall'art. 2545-*octies* cod. civ.. Quest'ultimo, a seguito delle modifiche apportate dalla l. 23 luglio 2009, n. 99, impone, nel caso della modifica della clausole di non lucratività, non più la succitata devoluzione, ma soltanto l'obbligo per gli amministratori di «redigere un apposito bilancio [...] al fine di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili»⁴⁹³; cioè, di «congelare» a livello

⁴⁹⁰ Sul punto v. L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in *Giur. Comm.*, 2005, I, p. 249.

⁴⁹¹ Su tale obbligo e sulla *ratio* «cautelativa» ad esso sottesa, si vedano anche gli artt. 223-*quaterdecies* e 223-*quinquiesdecies* disp. att. trans. cod. civ. che impongono la devoluzione del loro patrimonio ai fondi mutualistici alle sole «cooperative agevolate» che intendono trasformarsi in società lucrative, ma non intendono rinunciare ai benefici fiscali. In altri termini, lo scopo di garantire l'«assorbimento» delle precedenti agevolazioni si traduce nell'obbligo di devoluzione in capo alle sole cooperative a mutualità non prevalente che abbiano precedentemente posseduto i requisiti delle cooperative a mutualità prevalente, non anche le cooperative diverse *ab origine* tali.

⁴⁹² Sulla trasformazione c.d. «eterogenea» delle società cooperative, si vedano: A. BASSI, *Le società cooperative*, in V. BUONOCORE (a cura di), *cit.*, p. 273 ss.; G. BONFANTE, *Art. 2545 decies*, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario*, *cit.*, p. 2650 ss.

⁴⁹³ Sulla disciplina dell'art. 2545-*octies* cod. civ. e sui problemi applicativi che esso solleva, sia nella fase transitoria che a regime, si vedano, con riferimento al contesto normativo antecedente le modifiche apportate dalla l. n. 99 del 2009, i già citati autori L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, *cit.*, p. 247 ss.; ID., *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, *cit.*, p. 839 ss.; C. COCO, *L'ambiguo requisito della «mutualità prevalente»*

contabile il patrimonio della società (formatosi anche grazie alle riserve esenti *ex art.* 12 della l. n. 904 del 1977) in vista della (seppur solo parziale) devoluzione al fondo che dovrà essere effettuata nei casi previsti di liquidazione, fusione, trasformazione eterogenea, perdita dei benefici fiscali, ecc.⁴⁹⁴ (cfr. *supra*).

4. Lineamenti fiscali delle «cooperative di settore».

La disciplina fiscale riservata alle cooperative si compone inoltre di quei precetti che prevedono esenzioni d'imposta o riduzioni di aliquote in relazione ai redditi delle cooperative appartenenti a determinati settori di attività economica.

Il *favor fiscalis* «settoriale» è, in via di principio, condizionato all'esistenza di particolari presupposti che insistono sul più generale requisito di mutualità, che sovente integrano (talvolta derogano) i requisiti gestionali e statutari previsti per la cooperazione a mutualità prevalente. Nell'esame della disciplina *ex positivo iure* va tenuto conto inoltre che tali misure di favore insistono su determinati settori produttivi che rivestono particolare interesse pubblico e che, in quanto tali, godono di una tutela costituzionale ulteriore rispetto a quella riservata alle cooperative⁴⁹⁵.

4.1. Profili fiscali delle cooperative di produzione e di lavoro.

nella disciplina delle agevolazioni tributarie, cit., p. 261 ss.; nonché, con riferimento al contesto attuale, P.L. MORARA, *La perdita della prevalenza della mutualità*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 10, p. 12 ss.; R. MARCELLO, *La devoluzione delle riserve indivisibili*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 6, p. 9.

⁴⁹⁴ Per gli esercizi 2008 e 2009 e per le sole cooperative a mutualità prevalente con debito per finanziamenti contratti con soci, superiore a 50 mila euro e superiore al patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato, il comma 25 dell'art. 82 del d.l. n. 112 del 2008 aveva disposto la devoluzione di un ulteriore 5 per cento dell'utile netto annuale al c.d. «Fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti istituito». Sul piano fiscale, tale contribuzione forzata delle cooperative a mutualità prevalente poneva il problema della sua deducibilità dal reddito della cooperativa erogante. Da un punto di vista sistematico e di equità – cfr. in proposito G. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2008, 30, p. 2419 -, si sarebbe dovuto ritenere che tale ammontare dovesse essere sottratto al prelievo fiscale e quindi costituire un ammontare deducibile, in quanto non destinato né all'arricchimento dei soci, né alla patrimonializzazione della società. La sua indeducibilità nonché la dubbia natura di prelievo tributario hanno creato non pochi dubbi circa la sua legittimità costituzionale. Sul punto v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, cit.*, p. 101.

⁴⁹⁵ In questa sede si intendono affrontare i trattamenti tributari derogatori riservati ai principali settori di attività in cui operano le cooperative. Per una visione più ampia sui regimi fiscali riservati alle cooperative edilizie, di trasporto e taxi, alle cooperative editoriali e giornalistiche, alle società cooperative di assicurazione e le società di mutua assicurazione e alle società di mutuo soccorso, si v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali, cit.*, p. 184 ss. nel capitolo dedicato a “*Le agevolazioni fiscali delle cooperative operanti in settori specifici e degli altri enti mutualistici*”.

Il *genus* delle cooperative di produzione e lavoro ricomprende tutte quelle formazioni sociali nelle quali il rapporto mutualistico ha ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio (*i.e.* cooperative di lavoro, quali ad esempio, le cooperative di facchini, di scaricatori, di guardiani ecc.) o il conferimento della materia prima da parte dell'imprenditore individuale o del lavoratore autonomo (*i.e.* cooperative di produzione, quali ad esempio, le cooperative di trasporto o le cooperative industriali) e che, stante la loro natura, sono fisiologicamente orientate verso il mercato dei consumatori⁴⁹⁶.

Le finalità mutualistiche sottese a tali formazioni sociali sono, tra le altre, quella di assicurare ai soci-lavoratori una sovra-remunerazione per l'attività da essi svolta; quella di garantire l'autogestione della forza lavoro, con tutti i benefici di ordine psicologico e sociale ad essa connessi (quale, ad esempio, la sicurezza occupazionale); quella, infine, di consentire un più profittevole collocamento dei prodotti sul mercato.

Sotto il profilo fiscale, rinviando a quanto già scritto in relazione al regime tributario dei ristorni derivanti dal rapporto mutualistico instaurato tra socio e società - che rappresentano, in taluni casi, integrazioni retributive (cui è applicabile l'art. 11, comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601), e, in altri casi, maggiori compensi per i conferimenti effettuati (cui è applicabile l'art. 12 dello stesso d.P.R.) -, rimane ora da esaminare la misura esentativa prevista sui redditi conseguiti dalla cooperative di produzione e lavoro.

Il comma 1 del precitato articolo 11 stabilisce che *«i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla 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*

⁴⁹⁶ Cfr. V. BUONOCORE, *Società cooperative. II) Cooperative speciali*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 5; ivi per ulteriori riferimenti bibliografici.

l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà»⁴⁹⁷.

In sostanza la disposizione disciplina in modo «autosufficiente» il requisito di prevalenza, il che potrebbe far ritenere irrilevanti i requisiti previsti dagli artt. 2513 e 2514 cod. civ.. A conferma di questa sostanziale «indipendenza» va rilevato come l'Amministrazione finanziaria abbia di recente precisato che, in presenza di contratti di appalti, i costi relativi alle prestazioni eseguite dai dipendenti o dai collaboratori dell'impresa appaltatrice vadano computati solo ai fini del calcolo del rapporto previsto dalla normativa tributaria per fruire dell'esenzione e non ai fini della determinazione del requisito della mutualità prevalente prevista dalla normativa civilistica⁴⁹⁸.

Il comma 2 dello stesso succitato articolo 11 dispone poi che l'agevolazione sia subordinata alla ricorrenza per i soci dei requisiti previsti dall'art. 23 del d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577. Quest'ultimo prevede che i soci delle cooperative di lavoro siano lavoratori, ed esercitino l'arte o il mestiere corrispondenti alla specialità delle cooperative di cui fanno parte o affini.

Per effetto dell'art. 1, comma 462, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, l'esenzione da ires prevista dall'art. 11 cit. per le cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi che rispettano i requisiti indicati nel medesimo articolo, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'imposta regionale

⁴⁹⁷ Con risoluzione del 12 agosto 2002, n. 280/E l'Agenzia delle entrate ha fornito numerosi chiarimenti in ordine ai parametri che giustificano l'entità delle agevolazioni.

Quanto all'ammontare delle retribuzioni, è necessario riferirsi alle somme effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità. In sede di interpretazione autentica di tale disposizione, l'art. 6-ter del d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella l. 22 dicembre 1980, n. 891 ha ribadito - conformemente a quanto stabilito dalla legge delega n. 825 del 1971 - che «*per retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci [...] devono intendersi tutti i costi diretti o indiretti, inerenti all'apporto dell'opera personale prestata con carattere di continuità dai soci, ivi compresi i contributi previdenziali e assistenziali*». Ciò significa che in tale nozione sono da ricomprendere anche i compensi corrisposti ai soci che prestano la loro opera in dipendenza di un contratto di collaborazione coordinata e continuativa.

Quanto alla nozione di «costo», rilevante ai fini dell'art. 11 cit., deve intendersi in senso omnicomprendente, con la sola esclusione dei costi relativi alle materie prime e sussidiarie (cfr. la succitata risoluzione n. 280/E). Sulla nozione di «materie prime e sussidiarie», si veda la risoluzione n. 11/50111 del 27 novembre 1975; nonché, in giurisprudenza, Comm. centr., sez. XXVII, 12 febbraio 2002, n. 1108. Tali costi rilevano ai fini della definizione del parametro di cui all'art. 11 cit. solo se presentano i requisiti generali di cui all'art. 109 t.u.i.r. (ex art. 75), cioè certezza nell'esistenza, determinabilità ed inerenza ad attività o beni suscettibili di generare ricavi imponibili (in tal senso, ris. n. 90/E del 12 giugno 2001).

La Corte di Cassazione, con sentenza del 21 gennaio 1994, n. 555 si è pronunciata nel senso della spettanza della suddetta agevolazione anche ai consorzi delle cooperative di produzione e lavoro, a condizione che le somme corrisposte alle consorziate siano da queste, a loro volta, ridistribuite a titolo di retribuzione ai soci prestatori d'opera, in modo tale da raggiungere le percentuali legali.

⁴⁹⁸ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2011, n. 104/E e A. SARTI, *Contratti di appalto nelle coop di produzione e lavoro: riflessi civili e fiscali*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 1.

sulle attività produttiva⁴⁹⁹. Ciò significa che tali cooperative, nelle quali il costo del lavoro non è inferiore al 50 per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, continueranno a fruire dell'esenzione da ires relativamente alla quota parte di reddito corrispondente all'irap iscritta a conto economico; invece le cooperative nelle quali il costo del lavoro è inferiore al 50 per cento ma non al 25 per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi, continueranno a fruire dell'esenzione da ires solo relativamente al reddito imponibile derivante dal 50 per cento dell'irap iscritta a conto economico. Va tuttavia rilevato come la citata interpretazione, adottata dalla prassi, non rispecchi fedelmente il dato letterale: nell'ipotesi del primo comma, secondo periodo (*i.e.* retribuzioni corrisposte comprese tra il 25 per cento e il 50 per cento del totale degli altri costi) dovrebbe applicarsi una riduzione d'imposta e non un'esenzione. È pur vero che la variazione in diminuzione ai fini ires pari alla metà dell'irap di competenza equivale numericamente alla metà dell'aliquota irap calcolata sulla base imponibile ires corrispondente all'irap; ma tali diverse impostazioni potrebbero assumere differenti conseguenze in tema, ad esempio, di limiti alla riportabilità delle perdite in presenza di redditi esenti⁵⁰⁰.

La misura esentativa va infine coordinata con le modifiche introdotte, prima dall'art. 6 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 e poi dall'art. 2 del d.l. 201 del 6 dicembre 2011 (come modificato dall'art. 4, c. 12 del d.l. 16/2012), in tema di deducibilità dell'irap dal reddito di impresa⁵⁰¹. Quest'ultima disposizione - qualificata impropriamente come «agevolazione» - si aggiunge alla quota forfetaria introdotta dall'art. 6 del citato d.l. 185 e prevede che, a decorrere dal 2012, sia deducibile dal reddito di impresa la quota di irap versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato. Alla luce del fatto che il comma 462 cit. limita l'applicazione dell'art. 11 al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive, ne consegue che, una riduzione della quota indeducibile, limita *de facto* la portata della misura in commento.

⁴⁹⁹ Sul punto cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate del 15 luglio 2005 n. 34/E nonché la risoluzione del 26 settembre 2005 n. 130/E.

⁵⁰⁰ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 205.

⁵⁰¹ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. FALSITTA (a cura di) *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2012, p. 986. Per gli aspetti operativi si rinvia a A. DILL, *L'ires nelle cooperative di produzione e lavoro*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 8 - 9.

4.2. Profili fiscali delle cooperative di credito.

Tra i settori della cooperazione di consumo particolare rilevanza assume quello bancario e creditizio che, ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. 1 settembre 1993, n. 385 «è riservato alle banche popolari e alle banche di credito cooperativo»⁵⁰².

Il vantaggio mutualistico che connota quella forma cooperativa è, in via di principio, rappresentato dalla concessione ai cooperatori di un credito a condizioni più favorevoli rispetto a quelle previste dal mercato, ovvero da condizioni di erogabilità meno stringenti rispetto agli ordinari parametri del mercato del credito⁵⁰³.

L'esame del regime tributario applicabile alle cooperative di credito non può prescindere dallo studio degli interventi normativi che hanno seguito la riforma societaria.

L'iniziale esclusione delle banche cooperative dal nuovo diritto della cooperazione - prevista dalla legge delega secondo cui devono continuare «*ad applicarsi le norme vigenti salva l'emanazione di norme di mero coordinamento che non incidano su profili di carattere sostanziale della relativa disciplina*» (ex art. 5 della l. 3 ottobre 2001, n. 366) -, è parsa una scelta legislativa inadeguata e foriera di incertezze⁵⁰⁴.

Per questo, con il d.lgs. 6 febbraio 2004, n. 37 e il d.lgs. 28 dicembre 2004, n. 310, correttivi della riforma societaria, il legislatore ha posto mano al quadro normativo

⁵⁰² Cfr. In proposito: G. PETRELLI, *Il regime fiscale delle banche cooperative*, Studio n. 4/2005/T del Cons. Naz. Notariato, reperibile www.notariato.it; F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria ed imposizione sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 383 ss.; E. CUSA, *Lo scopo mutualistico delle banche di credito cooperativo*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2008, 04, p. 455, e Guardia di Finanza, Scuola di Polizia Tributaria, *Le agevolazioni fiscali alle cooperative, con particolare riferimento a quelle creditizie*, 2010, pubblicato in www.gdf.gov.it.

⁵⁰³ Sul vantaggio mutualistico e il c.d. vantaggio di partecipazione, tipico delle cooperative di credito, si rimanda a G. OPPO, *Credito cooperativo*, cit., p. 656; ID., *Le banche di credito cooperativo tra mutualità, lucratività e «economia sociale»*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, II, p. 468; N. SALANITRO, *Profili normativi*, cit., p. 275; P. MARANO, *Banche popolari e scopo mutualistico*, in *Banca borsa*, 2001, I, p. 581; F. GALLO - A. ROSSI, *Aspetti civilistici e fiscali dei ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Coop. cred.*, 1999, p. 257; G. TREMONTI, *L'introduzione del ristorno ai soci delle Banche di Credito Cooperativo*, in *Coop. cred.*, 2000, p. 133; G. PRESTI, *Le banche cooperative e la riforma del diritto societario*, in *Società*, 2005, p. 8 ss.; L. SALAMONE, *Le banche popolari ovvero: "la mutualità che visse due volte"*, in *Banca borsa, tit. cred.*, p. 594.

⁵⁰⁴ Sull'impatto della riforma sulla disciplina delle cooperative di credito cfr. F. CAPRIGLIONE (a cura di), *Nuovo diritto societario ed intermediazione bancaria e finanziaria*, Padova, 2003; ID., *Le banche cooperative e il nuovo diritto societario. Problematiche e prospettive*, in *Banca borsa*, 2005, I, p. 134 ss.; G. OPPO, *Le banche cooperative tra riforma della cooperazione e legislazione speciale*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, II, p. 751 ss.; G. PRESTI, *Le banche cooperative e la riforma del diritto societario*, in *Le Società*, 2005, p. 8 ss.

di riferimento delle banche cooperative, rimodulando il rapporto tra disciplina speciale – contenuta nel testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia [da ora t.u.b.] -, disciplina societaria e normativa tributaria⁵⁰⁵.

In particolare, l'originaria formulazione dell'art. 223-*terdecies* del disp. att. trans. cod. civ. - secondo cui «*le banche di credito cooperativo che rispettino le norme delle leggi speciali sono considerate cooperative a mutualità prevalente*» alle quali «*continuano ad applicarsi le norme vigenti alla data di entrata in vigore della legge n. 366 del 2001*» - è stata sostituita, per opera dell'art. 37 del d.lgs. 310 cit., con l'attuale che prevede l'applicazione dell'art. 223-*duodecies* «*alle banche popolari e alle banche di credito cooperativo*», con ciò estendendo anche alle cooperative di credito la condizione di mutualità prevalente per la fruizione delle agevolazioni fiscali.

Il novellato art. 28, comma 2-*bis*, del t.u.b. chiarisce poi che «*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 [compressione del lucro soggettivo, N.d.A.] ed i requisiti di operatività prevalente con soci previsti ai sensi dell'articolo 35 del presente decreto [esercizio del credito prevalentemente in favore dei soci, N.d.A.]*»⁵⁰⁶.

L'art. 150-*bis* t.u.b., infine, dichiara inapplicabili alle banche popolari gli artt. 2512, 2513, 2514 e 2545-*octies* del cod. civ., contenenti le disposizioni che istituiscono e disciplinano le cooperative a mutualità prevalente⁵⁰⁷.

Ne deriva che il novellato quadro normativo conferma la distinzione tra i due modelli di banca cooperativa individuati dal t.u.b., distinzione incentrata essenzialmente sulla diversa «intensità» del requisito mutualistico⁵⁰⁸. Inoltre chiarisce che, in ragione

⁵⁰⁵ Sul punto cfr. G. BONFANTE, *Le integrazioni e correzioni alla disciplina del diritto cooperativo ai sensi del decreto legislativo 28/12/2004 n. 310*, in *Riv. coop.*, 2004, 4, p. 50; e il Comunicato della Banca d'Italia del 2 aprile 2005, *Banche cooperative. Riforma del diritto societario* (in G.U. n. 76 del 2 aprile 2005).

⁵⁰⁶ Per i requisiti di mutualità nelle banche di credito cooperativo si rinvia a G. MOLINARO, *BCC e verifica dei requisiti di mutualità*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 8, p. 21.

⁵⁰⁷ La conseguenza di quell'articolo, novellato per effetto del d.lgs. 28 dicembre 2004, n. 310 è che le banche di credito cooperativo, in quanto obbligate a prevedere negli statuti le clausole non lucrative di cui all'art. 2514 cod. civ., senza possibilità di soppressione o modifica, si presentano come cooperative a mutualità prevalente, e, in quanto tali, destinatarie, alle altre condizioni poste in via generale (iscrizione nell'apposita sezione dell'albo e regolare contribuzione ai fondi mutualistici), della normativa fiscale di favore prevista per questo tipo di cooperative.

⁵⁰⁸ Cfr. in proposito E. CUSA, *Lo scopo mutualistico delle banche di credito cooperativo*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2008, 4, p. 455. In particolare l'autore insiste sul decalogo degli obblighi che connotano lo scopo mutualistico delle banche di credito cooperativo che si riassumono: la BCC deve essere formata

della loro diversità funzionale, le banche popolari sono sempre escluse dalle agevolazioni fiscali (non potendo mai assumere la qualifica di cooperative a mutualità prevalente), mentre le banche di credito cooperativo sono fiscalmente agevolate allorquando rispettano, nei fatti, i requisiti di cui all'art. 2514 cod. civ. (*i.e.* clausole di non lucratività)⁵⁰⁹ e all'art. 35 t.u.b. assumendo così la qualifica di cooperative a mutualità prevalente⁵¹⁰.

In particolare, l'art. 35 cit. dispone che le banche di credito cooperativo esercitino il credito prevalentemente a favore dei soci. In esse, quindi, la «mutualità prevalente» - alla quale è subordinato il godimento delle agevolazioni fiscali - ha una precisa caratterizzazione nella normativa speciale, che attribuisce rilevanza esclusivamente alle operazioni attive (di erogazione del credito) lasciando che le

solo da operatori che siano interessati ad operare in modo significativo con la propria banca e che siano residenti, abbiano la sede ovvero operino in via continuativa nella zona di competenza territoriale della stessa banca; controllare che ciascun socio abbia instaurato effettivamente un minimo (proporzionato alle proprie condizioni soggettive) di rapporti mutualistici in una o più delle attività esercitate dalla propria banca; destinare più della metà delle proprie attività di rischio ai soci o ad attività a ponderazione zero; destinare almeno il 95 per cento delle proprie attività di rischio a soggetti appartenenti alla propria zona di competenza territoriale; instaurare con i propri soci scambi mutualistici in tutti i propri settori di attività; favorire tutti i propri clienti bancari, cercando però di privilegiare quelli appartenenti alla compagine sociale; concepire a beneficio dei propri clienti delle iniziative volte non solo a migliorare le loro condizioni morali, culturali ed economiche, ma anche a promuovere la cultura cooperativa e l'educazione al risparmio e alla previdenza; cooperare con le altre BCC mediante strutture locali, regionali, nazionali ed internazionali e deve altresì essere solidale con le altre BCC per far sviluppare in modo durevole l'intero sistema del credito cooperativo; promuovere la crescita responsabile e sostenibile dei territori in cui opera e concorrere alla costruzione del bene comune; ispirarsi nel proprio agire ad una serie di valori: da quelli stabiliti dal movimento cooperativo bancario di appartenenza, a quelli cristiani, a quelli del movimento cooperativo internazionale.

⁵⁰⁹ Ad esempio, lo statuto delle banche di credito cooperativo deve prevedere l'indivisibilità di tutte le riserve, e non solo di quella legale.

⁵¹⁰ Quanto alla «prevalenza», la Banca d'Italia ha stabilito che detto requisito deve ritenersi sussistente «quando più del 50 per cento delle attività di rischio è destinato ai soci o ad attività a ponderazione zero» (cioè non rischiose). Si vedano, a questo proposito, le Istruzioni di vigilanza della Banca d'Italia del 15 giugno 1994 (cap. LVIII, sez. III, par. 1, agg. al 25 giugno 1998). Sul punto anche il saggio di F. CAPRIGLIONE, *Cooperazione di credito e Testo Unico bancario*, in *Quaderni di ricerca giuridica della Banca d'Italia*, 1997, 39.

Il godimento delle agevolazioni fiscali presuppone inoltre l'ottemperanza alle altre condizioni previste dalla legge per le cooperative in genere, e quindi - a parte il requisito dell'osservanza in fatto dei requisiti di mutualità prevalente, a norma dell'art. 28, comma 2-*bis*, t.u.b. - la banca di credito cooperativo deve: - essere iscritta nell'albo delle cooperative, sezione cooperative a mutualità prevalente (iscrizione la cui necessità è ora ribadita dall'art. 223-*terdecies*, comma 1, disp. att. cod. civ.); - versare regolarmente i *contributi annuali a favore dei fondi mutualistici* a norma dell'art. 37, comma 2, t.u.b., e dell'art. 11, commi 4 e 10, della legge n. 59/1992, applicabile alle banche di credito cooperativo (giusta il richiamo contenuto nell'art. 21, comma 3, della medesima legge). E' prevista la decadenza da agevolazioni non solo nel caso di mancato versamento, ma anche in caso di mancata espressa indicazione nello statuto dei suddetti obblighi di versamento ai fondi mutualistici, nei termini previsti dall'art. 3, comma 2, della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

operazioni passive (di raccolta) possano invece essere portate a termine, indifferentemente, con i soci oppure con terzi⁵¹¹.

In tempi recenti, l'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti chiarimenti interpretativi: sul vantaggio mutualistico a favore dei soci, ha chiarito come esso sia «un elemento che deve tendenzialmente sussistere», ma la cui mancanza, soprattutto se transitoria e giustificata da ragioni economiche contingenti, non è idonea di per sé a determinare la revoca delle agevolazioni; parimenti, quanto al requisito del localismo previsto dall'art. 35, comma 2, cit. – intendendo per tale una forma di mutualità esterna che si realizza nell'assicurare vantaggi ai soci e al territorio sostenendo lo sviluppo della comunità locale sotto il profilo morale culturale ed economico⁵¹² - , ha evidenziato come la soglia di attività al di fuori della competenza territoriale (fissata con istruzioni di vigilanza della Banca d'Italia nella misura del 5 per cento) non costituisca un parametro ai fini fiscali, la cui inosservanza comporta autonoma causa di revoca delle agevolazioni⁵¹³.

A connotare la particolare mutualità delle banche di credito cooperativo c'è anche il comma 2 dell'art. 35 cit. secondo il quale la Banca d'Italia può autorizzare, seppur per periodi determinati, e solo in caso di ragioni di stabilità, le singole banche di credito cooperativo a una operatività prevalente a favore di soggetti diversi dai soci⁵¹⁴.

Articolando il regime fiscale delle cooperative di credito in ragione della suesposta bipartizione (tra banche di credito cooperativo e banche popolari), si osserva

⁵¹¹ Cfr. in proposito A. ROSSI, *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, II, p. 501 ss.; G. OPPO, *Le banche cooperative tra riforma della cooperazione e legislazione speciale*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, II, p. 755 ss.

⁵¹² Su un'altra forma di mutualità di sistema, ossia la coesione tra le banche cooperative, descritta nella Carta delle Coesione del Credito Cooperativo non ci si sofferma in questa sede, data la sua irrilevanza sotto il profilo fiscale.

⁵¹³ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 45/E del 7 maggio 2012. In questa stessa sede ha chiarito come il momento di verifica del requisito di operatività prevalente debba essere rilevato al 31 marzo, al 30 giugno, al 30 settembre e al 31 dicembre del periodo di imposta, coincidenti con le segnalazioni di Vigilanza relative a ciascun trimestre solare; in caso di riscontro negativo, resta ferma la possibilità di verificare la prevalenza dell'operatività quale media dei dati giornalieri del periodo di imposta.

Quanto alla fase accertativa ha ribadito, in conformità alla costante giurisprudenza (*ex multis*, Cass. 10544 del 2006, Cass. 18344 del 2009 e Cass. 23002 del 2009), che l'Amministrazione può valutare i comportamenti effettivamente tenuti, statuendo la revoca delle agevolazioni, anche senza il parere preventivo della Banca d'Italia e del Ministero dello sviluppo economico.

Tra i primi commenti v. S. UNGARO, *Risoluzione n. 45/E del 7 maggio 2012 – Banche di credito cooperativo: i requisiti per fruire delle agevolazioni*, in *Il fisco*, 21, p. 2 – 3336; G. MOLINARO, *Chiarimenti sul regime fiscale delle banche di credito cooperativo*, in *Coop. e cons.*, 4, 2012.

⁵¹⁴ Cfr. la circolare Banca d'Italia del 21 aprile 1999, n. 229 - aggiornata al 9 aprile 2004 (titolo VII, capitolo I, sezione III) – relativa ai requisiti dell'operatività prevalente a favore dei soci.

che solo per le prime trovano applicazione le norme di *favor* previste per i ristorni (seppur limitatamente all'imposizione in capo al percettore), per i prestiti sociali e le norme relative alle somme destinate a riserva indivisibile.

In particolare, ai sensi dell'art. 37 del t.u.b., le banche di credito cooperativo devono destinare almeno il 70 per cento degli utili netti annuali a riserva legale, statutariamente indivisibile.

Per effetto dell'introduzione dell'art. 2, comma 36-*ter*, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, che modifica l'art. 6, comma 1, del d.l. 63 del 2002, e il comma 460 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, non è chiaro se le somme destinate a riserva legale concorrano comunque alla formazione del reddito imponibile⁵¹⁵.

Sul punto taluni autori escludono l'applicabilità dell'innalzamento dell'aliquota in ragione dell'esistenza di una normativa specifica in tema di destinazioni minime obbligatorie degli utili netti⁵¹⁶; altri, diversamente, ne sostengono l'applicabilità – non esistendo alcuna esclusione *ope legis* - rilevando che il reddito imponibile aumenterebbe dal 27 al 34 per cento⁵¹⁷.

Lo stesso vale per la quota degli utili netti annuali che deve essere corrisposta ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione sempre ai sensi del citato art. 37, comma 2, nella misura del 3 per cento dell'utile al lordo delle riserve obbligatorie (in conseguenza dell'abrogazione, da parte dell'art. 1, comma 468, della l. 30 dicembre 2004, n. 311, e del secondo periodo dell'art. 11, comma 4, della l. 31 gennaio 1992, n. 59, il quale prevedeva per le banche di credito cooperativo che la quota del 3 per cento fosse calcolata sulla base degli utili al netto delle riserve obbligatorie)⁵¹⁸.

A ben vedere, però, non sarebbe possibile assicurare ad imposizione – seguendo l'impostazione data dalla prassi – il 40 per cento degli utili netti *ex art.* 12 della l. 907 cit., dal momento che ciò che residua, dopo aver effettuato le destinazioni obbligatorie

⁵¹⁵ Per dovizia di informazione si osserva che con l'art. 23, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011, convertito nella l. n. 111 del 2011, il legislatore ha elevato l'aliquota base irap per le banche al 4,65 per cento. Cfr. in proposito M. PIAZZA e A. SCAGLIARINI, *Aumento selettivo per l'Irap*, in *Il sole 24 ore*, 8 agosto 2011.

⁵¹⁶ G. P. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 37, p. 3086.

⁵¹⁷ V. MELIS, *Se lo scopo sociale è il consumo il conto diventa più salato*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011; G.P. TOSONI, *Per la coop scatta l'aumento della base imponibile irap*, in *Il sole 24 ore*, 15 settembre 2011.

⁵¹⁸ Cfr. in proposito la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 luglio 2005, n. 34/E. Detta percentuale si calcola al lordo delle riserve obbligatorie.

previste (riserva legale e fondo mutualistico), è pari al 27 per cento degli utili netti. Non stupisce, quindi, che il comma 5-*quinquies* dell'art. 4 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. decreto semplificazioni fiscali), introdotto in sede di conversione, abbia previsto per le banche di credito cooperativo il differimento della decorrenza dei commi 36-*bis* e 36-*ter* cit. dal 2013.

Più complessa pare, invece, la ricostruzione del regime tributario previsto per le banche popolari⁵¹⁹. Come si è già osservato, tali enti non possono, in nessun caso, assumere la qualifica di cooperative a mutualità prevalente (anche se, *de facto*, possono averne i requisiti) ed essendo «diverse» *de iure*, di conseguenza, non possono accedere ai benefici fiscali ad esse riservati. Tale «estromissione», che le esclude dalle «agevolazioni» cui si riferisce l'art. 223 - *duodecies* disp. att. trans. cod. civ., non impedisce loro di fruire, in via di principio, delle disposizioni sottrattive che (*ope legis* o per interpretazione sistematica) trovano applicazione per la generalità delle cooperative.

Tra queste particolare interesse destano le disposizioni concernenti i ristorni e i prestiti sociali.

Alcuni autori - pur rilevando che quelle disposizioni (disciplinate dall'art. 6 del d.l. 15 aprile 2002 n. 63) sono, secondo l'Amministrazione finanziaria, applicabili alla generalità delle cooperative - escludono che lo possano essere i regimi previsti per i ristorni e i prestiti, sull'assunto che il citato art. 6 limita il loro campo di applicazione alle sole cooperative regolate dalla l. 31 gennaio 1992, n. 59 tra cui non rientrano - per espressa indicazione dell'art. 21, comma 8, di quest'ultima legge - le banche popolari.

Il risultato è che non solo non trova applicazione la disciplina della ritenuta alla fonte a titolo di imposta, anziché a titolo di acconto, sugli interessi dei prestiti sociali (art. 6, comma 3, del d.l. n. 63 del 2002; art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973; art. 20, comma 7, del d.l. 8 aprile 1974 n. 95, convertito in legge 7 giugno 1974 n. 216; art. 23, comma 2, della legge 27 febbraio 1985 n. 49), ma non è neppure concessa la

⁵¹⁹ Prima della riforma societaria, l'espressa previsione contenuta nell'art. 29, comma 4, del t.u.b., che escludeva l'applicabilità alle banche popolari della legge Basevi (ivi compreso, quindi, l'art. 26), comportava l'inapplicabilità alle stesse banche delle agevolazioni fiscali previste dal d.P.R. n. 601/1973, stante la previsione dell'art. 14 di quest'ultimo decreto che condizionava le suddette agevolazioni all'inserimento nello statuto, e all'osservanza in fatto, delle clausole non lucrative ex art. 26 legge Basevi. Le agevolazioni fiscali in senso tecnico, quindi, non possono in nessun caso - stante l'inequivoco disposto dell'art. 223-*duodecies*, penultimo comma, disp. att. cod. civ. - essere godute dalle banche popolari. Su tale problematica cfr. D.U. SANTOSUOSSO, *Cooperazione e mutualità nelle banche popolari: disciplina giuridica e prassi statutaria*, in *Dir. banca e mercato finanziario*, 1991, I, p. 330 ss.; e G. GIACALONE, *Cosa c'è di «cooperativo» nelle banche popolari del 2000?*, in *Corr. giur.*, 1986, p. 519.

deducibilità, dal reddito della cooperativa, dei ristorni corrisposti ai soci cooperatori (art. 6, comma 2, del d.l. n. 63 del 2002; art. 11, ultimo comma, e art. 12 del d.P.R. n. 601 del 1973)⁵²⁰. Allo stesso risultato, quanto alla ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi corrisposti ai soci, si giunge considerando che alle banche popolari non si applicano *ex lege* le clausole dell'art. 2514 cod. civ. che, stante il rinvio mobile alle condizioni di cui all'art. 26 della legge Basevi, sono condizioni per detta agevolazione⁵²¹.

Altri autori si sono invece espressi a favore della possibilità di dedurre dal reddito ires i ristorni erogati dalla banca ai soci (*ergo*, applicare l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601), in quanto rappresenterebbero la restituzione di parte degli interessi corrisposti sugli eventuali finanziamenti⁵²². Quegli stessi autori si sono dichiarati contrari all'applicabilità del regime di imposizione differita dei ristorni imputati a capitale sociale (art. 6, comma 2 del d.l. 15 aprile 2002 n. 63), cosicché l'eventuale imponibilità per i soci dovrà seguire le regole ordinarie previste dal t.u.i.r.⁵²³.

Quanto, infine, al regime di detassazione degli utili destinati a riserva indivisibile come prevista al comma 464 dell'art. 1 della l. n. 311 cit., la sua inapplicabilità alle banche popolari è desunta dal fondamento (proprio) dell'«esclusione», da ravvisarsi nell'assoluta incapacità dei soci di «appropriarsi» di tali riserve, sia durante la vita della società che all'atto della sua trasformazione o scioglimento. Questa condizione, alla quale è collegata la norma tributaria sulle riserve indivisibili, non compare nella disciplina delle banche popolari (non tenute, tra l'altro a

⁵²⁰ Cfr. G. PETRELLI, *Il regime fiscale delle banche cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 4/2005/T.

⁵²¹ V. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 234.

⁵²² Depone a favore di tale interpretazione il fatto che la corresponsione di ristorni nelle banche popolari è espressamente ammessa dall'art. 150-bis, comma 6 del t.u.b.. Sui criteri di determinazione del ristorno erogabile ai soci dalle banche cooperative, si rinvia alla circolare della Banca d'Italia del 2 maggio 2002.

⁵²³ Sul punto cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 212. L'imponibilità dipende dalla qualifica soggettiva del socio: laddove esso sia una persona fisica che ottiene un prestito dalla banca non nell'esercizio di attività di impresa o lavoro autonomo, il ristorno sarà fiscalmente irrilevante e non incidente. Al contrario, ove esso venga acquisito in un contesto imprenditoriale o professionale darà luogo ad una sopravvenienza attiva o ad una componente positiva di reddito di lavoro autonomo (quindi, fiscalmente incidente, seppur non autonomamente rilevante).

devolvere il patrimonio indivisibile ai fondi mutualistici), che pertanto devono ritenersi escluse dal relativo beneficio⁵²⁴.

4.3. Lineamenti fiscali delle cooperative sociali.

La «cooperativa sociale», introdotta con la l. 8 novembre 1991, n. 381 rappresenta – come si già avuto modo di osservare nella pagine che precedono - una particolare forma societaria il cui fine è quello di «perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini»⁵²⁵.

In ragione della loro matrice solidaristica, somma espressione della «funzione sociale» costituzionalmente tutelata, il legislatore della riforma ha disposto che «*le cooperative sociali che rispettano le norme di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, siano considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'articolo 2513 del codice, cooperative a mutualità prevalente*» (art. 111-septies disp. att. cod. civ.).

Ne consegue che sia le cooperative sociali che operano nella gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (c.d. cooperative sociali di «tipo a») precipuamente verso i terzi⁵²⁶, sia quelle che operano in attività diverse - agricoltura, industria, commercio o

⁵²⁴ G. PETRELLI, *Il regime fiscale delle banche cooperative*, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 4/2005/T. *Contra*, F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria ed imposizione sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 383.

Secondo il Petrelli (p. 11) è astrattamente ipotizzabile l'indivisibilità delle riserve. «Senonché, pattuire l'indivisibilità delle riserve non implica necessariamente prevederne la devoluzione ai fondi mutualistici (essendo ipotizzabili altre forme di eterodestinazione del patrimonio); d'altronde, perché l'eventuale obbligo statutario di devoluzione a favore dei fondi si traduca in un vincolo di destinazione immutabile ad opera dell'autonomia privata, e quindi rilevante ai fini tributari, occorre che tale obbligo trovi fondamento in una norma di legge. Alle banche popolari non si applicano, però, tutte le norme di legge che prevedono la devoluzione a favore dei fondi (art. 21, comma 8, della legge n. 59/1992; artt. 2514, 2545-*quater*, 2545-*undecies* cod.civ.; art. 223-*quinqüiesdecies*, comma 3, disp. att. cod. civ.). Si consideri che alle banche popolari non si applica neanche l'art. 2545-*octies* c.c., e non esiste quindi alcun meccanismo che consenta, anche in assenza di devoluzione immediata, di accantonare le riserve indivisibili destinandole alla futura devoluzione ai fondi. Se quindi - come sembra plausibile - la clausola statutaria di indivisibilità è successivamente modificabile da parte dei soci della banca popolare, come pure l'eventuale clausola che disponga la devoluzione delle riserve indivisibili ai fondi mutualistici, non vi è alcuna garanzia che i soci stessi non si appropriino, in futuro, delle riserve anche in presenza delle suddette clausole, e non vi è quindi possibilità di accordare le agevolazioni in esame».

⁵²⁵ Sul tema delle «cooperative sociali» si rinvia a G. BONFANTE, *Legge sul volontariato e cooperative di solidarietà sociale*, in *Società*, 1991, 1601; V. BUONOCORE, *Un nuovo tipo di cooperativa? A proposito della nuova legge sulle cooperative sociali*, in *Riv. dir. impr.*, 1992, p. 249; R. DABORMIDA, *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, in *Società*, 1992, 9; F. BANO, *Cooperative sociali*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, Agg. 1, Torino, 2000, 227; D. LUCARINI ORTOLANI, *Organizzazioni di volontariato, cooperative sociali e sistema codicistico dei fenomeni associativi*, in *Riv. dir. comm.*, 1993, I, 561; C. VENDITTI, *Causa e scopo delle cooperative sociali*, in *Dir. giur.*, 1994, 19.

⁵²⁶ Art. 1, lett. a), della l. 8 novembre 1991, n. 381.

servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (c.d. cooperative sociali di «tipo b»)⁵²⁷ possono fruire dei vantaggi fiscali connessi alla qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, in quanto ritenute tali *ope legis*. Non sono tuttavia esentate da taluni adempimenti amministrativi e contabili quali: l'obbligo, al fine di individuare il regime fiscale applicabile, di separare le due gestioni nel caso in cui operino in entrambi i settori di attività (ipotesi, questa, prevista solo se le due attività siano fra loro funzionalmente collegate); l'iscrizione nella sezione corrispondente all'attività che svolgono e, ai sensi dell'art. 6 della legge n. 381 cit, nell'ottava sezione dell'Albo Nazionale denominata «Sezione cooperazione sociale»; le disposizioni proprie del settore in cui esercitano la loro attività (purché compatibili con le disposizioni della l. 381 cit.); l'assoggettamento a revisione annuale ecc.⁵²⁸.

Sotto il profilo della fiscalità reddituale si osserva che le cooperative sociali e i loro consorzi⁵²⁹, per effetto dell'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni contenute nei commi 460, 461 e 462 dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2004, n. 311, continuano a fruire della piena esenzione dall'imposta sul reddito prevista dal citato articolo 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904, in relazione alle somme destinate a riserve indivisibili⁵³⁰, e, ricorrendone i presupposti, delle esenzioni previste dal titolo III

Va incidentalmente ricordato che la vera novità della legge sulle cooperative sociali è di aver legittimato «la costituzione di cooperative che non abbiano come destinazioni dell'attività sociale, in modo esclusivo o prevalente, i soci»: in altri termini ha derogato alla la c.d. «gestione di servizio», «da sempre tratto marcante della impresa cooperativa».

⁵²⁷ Art. 1, lett. b), della l. 8 novembre 1991, n. 381. Un'altra distinzione va fatta all'interno della categoria dei soci lavoratori nelle cooperative che svolgono le attività di tipo b); vanno infatti distinti i soci lavoratori ordinari dai soci lavoratori persone svantaggiate – *i.e.* invalidi fisici, psichici e sensoriali, ex degenti di istituti psichiatrici, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori, in età lavorativa, in situazioni di difficoltà familiare, condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione -.

Questi ultimi possono divenire soci lavoratori compatibilmente con il loro stato soggettivo.

In ogni caso i lavoratori persone svantaggiate (soci e non) devono costituire almeno il 30 per cento dei lavoratori della cooperativa stessa.

Secondo l'art. 11 della legge n. 381 del 1991 possono essere ammessi come soci anche persone giuridiche pubbliche o private nei cui statuti sia previsto il finanziamento e lo sviluppo delle attività delle cooperative sociali.

⁵²⁸ Non assume rilevanza ai fini tributari l'iscrizione all'Albo Regionale disciplinato dall'art. 9 della medesima legge necessaria, per poter stipulare convenzioni con gli enti pubblici.

⁵²⁹ Il regime fiscale è esteso ai consorzi costituiti come società cooperative con base sociale formata almeno per il 70% da cooperative sociali.

⁵³⁰ Ancora controversa è l'applicabilità delle misure introdotte con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138 in merito alla tassabilità di una quota di utili destinati alla riserva obbligatoria. Secondo G.P. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative* (Corr. trib., 2011, 37, p. 3088) quelle misure sono inefficaci nelle cooperative in questione.

(ed in particolare degli artt. 11 e 12 cit.) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601⁵³¹. In altri termini, la cooperativa sociale che soddisfa i presupposti di cui alla l. 3 aprile 2001 n. 142 cit., determina l'agevolazione di cui al summenzionato articolo 11 senza sottostare al limite di indeducibilità della quota parte di reddito corrispondente all'irap iscritta a conto economico, introdotto dal comma 462 della l. 30 dicembre 2004 n. 311 (cfr. *supra*). In conclusione, se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non è inferiore al 50 per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi (escluse materie prime e sussidiarie), la cooperativa sociale può beneficiare dell'integrale esenzione da ired⁵³².

A decorrere dall'esercizio 2012, in seguito all'entrata in vigore del comma 36-ter dell'art. 2 del d.l. 138 cit., la cooperativa sociale dovrà comunque considerare imponibile una quota pari al 10 per cento degli utili destinati alla riserva legale⁵³³.

Quanto all'irap vanno ricordate, oltre all'integrale deducibilità del costo del lavoro delle persone svantaggiate dalla base imponibile nel caso di cooperative sociali di tipo B, le discipline regionali che prevedono l'esenzione dall'imposta o una riduzione della misura dell'aliquota per le cooperative di tipo A⁵³⁴.

Le cooperative sociali e loro consorzi - in ragione del carattere «sociale» che ne rappresenta la tipicità - sono inoltre, nel rispetto della loro struttura e delle finalità, «considerate ONLUS» (*i.e.* Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale) ai sensi del comma 8 dell'art. 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460⁵³⁵.

⁵³¹ Per una conoscenza dei criteri relativi alla determinazione del reddito delle cooperative sociali cfr. A. DILI, *Il regime fiscale ired per le cooperative sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2008, n. 11.

⁵³² Cfr. in proposito la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 25 marzo 2009, n. 80/E. Per un breve commento a quella risoluzione si rinvia a F. GAVIOLI, *Esenzione ired per le coop sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 4. Sul punto v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 210.

⁵³³ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 210.

⁵³⁴ Invero, l'art. 21 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, attribuisce ai Comuni, alle Province ed alle Regioni il potere di deliberare, in favore delle Onlus, riduzioni ed esenzioni dai tributi locali di loro pertinenza.

⁵³⁵ Sul punto v. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 239, nt. 356.

Va ricordato che la categoria Onlus rappresenta una qualifica dell'ente rilevante sul piano delle agevolazioni tributarie. L'acquisto di detta qualifica è, in linea di principio, subordinata ad una serie di requisiti (art. 10 d.lgs. n. 460 del 1997) riconducibili all'esercizio dell'attività istituzionale esclusivamente nel perseguimento di finalità di solidarietà sociale e alla totale compressione del lucro soggettivo cui si ricollega l'obbligo di reinvestire nell'attività istituzionale l'eventuale profitto derivante dalle attività direttamente connesse.

Tale riconoscimento giustifica l'applicazione di talune misure agevolative contenute, in via di principio, negli artt. da 12 a 24 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460⁵³⁶. Sono ad esempio applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali, con l'effetto che non costituiscono redditi da assoggettare a tassazione le entrate pervenute a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione⁵³⁷; o ancora le previsioni che, riconoscendo l'integrale deducibilità e o la detraibilità delle erogazioni liberali nei confronti delle Onlus, ne promuovono il finanziamento⁵³⁸.

Quanto alle imposte indirette, gli artt. 17, 18, 19, 22 del d.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460 prevedono rispettivamente l'esenzione totale dall'imposta di bollo, dalla tassa di concessione governativa, dalle imposte di successione e donazione, e la riduzione dell'imposta di registro applicata in misura fissa anziché proporzionale⁵³⁹.

⁵³⁶ Per le condizioni di fruibilità – iscrizione all'Albo nazionale delle Cooperative tenuto presso il Ministero per lo Sviluppo economico; iscrizione all'elenco regionale (laddove istituito), per il quale è richiesto il numero di iscrizione all'Albo nazionale per consentire un coordinamento delle attività dei servizi socio-sanitari, di formazione professionale, e di sviluppo dell'occupazione; iscrizione all'Anagrafe unica delle Onlus presso l'Agenzia delle entrate – cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate del 22 maggio 2007, n. 30/E e M. DI PACE, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 1.

⁵³⁷ Non opera in favore delle Onlus cooperative l'agevolazione introdotta dall'art. 12 del d.lgs. n. 460 del 1997, ora contenuta nell'art. 150 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per cui non costituisce esercizio di attività commerciale – e in quanto tale non concorrente alla formazione del reddito - lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.

⁵³⁸ La deducibilità delle erogazioni liberali effettuate nei confronti delle Onlus risulta disciplinata sia dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (tramite gli artt. 15 e 100) che da, d.l. 14 marzo 2005, n. 35 (articolo 14). In via di principio, in relazione alle persone fisiche, è riconosciuta la detrazione fiscale nella misura del 19 per cento delle erogazioni liberali in denaro a favore delle cooperative sociali. Per ciò che concerne le erogazioni effettuate da parte di imprese, sono riconosciute deduzioni dal reddito diverse a seconda della natura dell'erogazione, che può consistere in denaro, derrate alimentari, prodotti farmaceutici ovvero impiego di lavoratori dipendenti per prestazioni di servizi a favore di ONLUS.

Per una descrizione dettagliata del regime cfr. R. ARTINA, *La deducibilità delle liberalità a favore delle Onlus*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2010, 10, p. 19.

⁵³⁹ A seguito dell'inserimento dell'art. 27 – *bis* nella tabella allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, operato dall'art. 17 del d.lgs. n. 460 del 1997, è infatti prevista l'esenzione da bollo per «Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni in essere o richiesti da ONLUS», ad eccezione dell'imposta di bollo che rimane dovuta per i registri e i libri sociali; sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative, in base all'art. 18 del d.lgs. 460/1997 che ha inserito l'art. 13 – *bis* al d.P.R. n. 641/1972.

Con riferimento agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, l'art. 22 del d.lgs. n. 460/1997 ha introdotto l'art. 11 – *bis* parte I della tabella allegata al d.P.R. n. 131/1986 che prevede l'assoggettamento all'imposta di registro nella misura fissa di euro 129,11. Ai sensi dell'art. 7 della l. n. 381/1991, le cooperative sociali godono infine della riduzione ad un quarto delle imposte catastale ed ipotecaria, dovute a seguito della stipula di contratti di mutuo, acquisto o di locazione, relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, va rilevato che, mentre le cooperative sociali che si occupano dell'inserimento di persone svantaggiate non godono di un particolare regime derogatorio, le prestazioni rese dalle cooperative sociali di tipo a) - prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili - possono (alternativamente) rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 10 del d.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633 - per cui le operazioni relative si collocano in regime di esenzione - , ovvero di quello del n. 41 - *bis* della tabella A, parte II dello stesso decreto, il quale prevede che le operazioni attive siano assoggettate all'aliquota iva agevolata del 4 per cento.

Ai fini del corretto trattamento iva occorre tener presente che il n. 27 - *ter* dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972 ed il n. 41 - *bis* della tabella A, parte II, allegata, indicano quali beneficiari delle prestazioni solo alcuni soggetti svantaggiati, in particolare anziani, inabili, adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza⁵⁴⁰. Ne consegue che eventuali prestazioni rese a soggetti diversi da quelli indicati non godono del trattamento agevolato di esenzione o di assoggettamento all'aliquota agevolata del 4 per cento⁵⁴¹. Qualora per la stessa prestazione sia prevista sia l'esenzione di cui all'art. 10, che l'assoggettamento ad imposta con aliquota agevolata di cui al n. 41 - *bis* tab. A/II, vale il principio della libertà di scelta del regime fiscale di maggior favore. La scelta deve ovviamente riguardare tutte le operazioni svolte nell'anno solare.

L'art.1 comma 337 della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), ha consentito ai contribuenti persone fisiche di destinare il 5 per mille della propria imposta sul reddito anche alle Onlus. Va infine ricordato che ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 460 cit. gli enti pubblici territoriali possono deliberare la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi locali di loro pertinenza a favore delle Onlus e che, ai sensi dell'art. 23 del citato d.lgs, non è dovuta, previa comunicazione all'ufficio territoriale competente, l'imposta sugli spettacoli per le attività occasionalmente svolte.

⁵⁴⁰ Sul punto si veda la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 9 aprile 2004 n. 60/E.

Per effetto dell'art. 1, comma 331, della l. n. 296 del 2006, «il numero 41-bis) della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che sono ricomprese anche le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10 del predetto decreto rese in favore dei soggetti indicati nel medesimo n. 41-bis) da cooperative e loro consorzi sia direttamente sia in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in genere».

Va ricordato come l'esenzione totale comporta la perdita del diritto alla detraibilità dell'iva pagata con gli acquisti; l'impossibilità di recuperare l'iva pagata potrebbe dunque risultare gravosa, a fronte del più conveniente assoggettamento ad un'aliquota iva del 4 per cento, con contestuale possibilità di recupero dell'imposta versata con gli acquisti. Sull'applicazione del doppio regime cfr. V. ACCARDO, *Il doppio regime iva per le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza*, in *Enti non profit*, 2010, 12, p. 51.

⁵⁴¹ Ricordiamo che le prestazioni che sia le cooperative sociali che le Onlus rendono nei confronti di soggetti diversi da quelli elencati nel n. 41- *bis*) della tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/1972, sono assoggettate ad iva nella misura del 20 per cento (cfr. risoluzione 16 marzo 2004, n. 41/E e risoluzione 2 ottobre 2007, n. 275/E).

4.4. Lineamenti fiscali delle cooperative della piccola pesca.

Le cooperative della pesca si costituiscono fra pescatori o imprese di pesca che si propongono di esercitare in comune, con mezzi propri o della cooperativa, la pesca sia in acque interne che marine, o attività inerenti all'esercizio della pesca, quali le attività di acquacoltura o maricoltura⁵⁴².

Per effetto del comma 3 dell'art. 10 del succitato d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 «*i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi*».

La disposizione indica anche i destinatari della misura: le cooperative che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne.

Ai fini dell'esenzione non ha importanza che i natanti siano di proprietà della cooperativa o dei soci giacché l'agevolazione in questione riguarda solo l'attività di rivendita del pescato. Il riferimento alle navi di terza e quarta categoria, che a differenza di quelle di prima e seconda non devono essere dotate di apparati per la congelazione, refrigerazione o trasformazione dei prodotti, lascia trasparire la volontà di escludere gli enti che provvedono alla manipolazione e alla trasformazione del pescato⁵⁴³.

Seppur accostate a quelle agricole le cooperative che esercitano la pesca dovrebbero più correttamente inquadrarsi fra quelle di produzione e lavoro perché consentono a più pescatori di associarsi al fine di migliorare le condizioni e/o l'efficienza del loro lavoro. Il fatto è che le misure fiscali di cui possono godere presentano evidenti profili di specificità che le differenziano da quelle riservate alle cooperative di produzione e lavoro e alle cooperative agricole⁵⁴⁴.

⁵⁴² Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 187. L'autore individua tre tipologie di cooperative della pesca: quelle di lavoro, dove la cooperativa gestisce direttamente i pescherecci ed il lavoro dei soci è assimilabile al lavoro dipendente; quelle di servizi, dove la cooperativa associa imprese di pesca che gestiscono i pescherecci autonomamente e presta assistenza ai soci; e quelle miste.

⁵⁴³ Sul punto cfr. Ministero delle Finanze, risoluzione del 16 aprile 1988, n. 11/061.

⁵⁴⁴ A. Fantozzi (nelle *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. Dir. trib.*, I, 1999, p. 427) evidenzia la natura ibrida della disposizione in questione giacché «l'intento agevolativo sembra

Secondo unanime orientamento siffatta misura assume carattere agevolativo in quanto tesa ad avvantaggiare una particolare tipologia di attività, in un settore difficile. Da quel carattere discende la sua applicabilità laddove siano ravvisabili le condizioni di mutualità prevalente.

4.5. Lineamenti fiscali delle cooperative agricole: l'imposizione diretta.

Il mondo delle cooperative agricole comprende diverse organizzazioni mutualistiche costituite da operatori del settore agrario che agiscono, in ragione delle proprie esigenze mutualistiche e di finalità economiche, secondo la logica delle cooperative di consumo più che delle cooperative di produzione, di lavoro o dei consorzi di imprese⁵⁴⁵.

Il tratto distintivo di questo tipo di cooperazione è rappresentato dal rapporto di strumentalità che la forma sociale assume nella gestione dell'attività dei singoli operatori. In sostanza, l'attività della cooperativa agricola rappresenta il prolungamento dell'attività del socio, avendo una funzione meramente sostitutiva e sussidiaria dell'operato di quest'ultimo⁵⁴⁶.

Questa caratteristica – lontana dal concetto classico di mutualità e di gestione di servizio⁵⁴⁷ - rappresenta la lente con cui esaminare il relativo trattamento fiscale.

determinato da esigenze di protezione di un settore debole non meno che da favore per l'elemento mutualistico».

⁵⁴⁵ Scrive F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 225) che dietro l'espressione cooperative agricole si cela una serie eterogenea di organizzazioni mutualistiche distinguibili secondo differenti criteri: in ragione dell'oggetto (cooperative di lavoro e coltivazione; cooperative di conservazione, lavorazione, trasformazione e vendita di prodotti agricoli; cooperative per il credito agrario; cooperative di servizi alle imprese agricole), dell'attività (cooperative che svolgono attività essenzialmente agricole; cooperative che svolgono attività connesse), ovvero della funzione economica (abbiano ad oggetto solo una o talune fasi del ciclo produttivo-distributivo, ovvero costituiscono un «prolungamento» dell'attività imprenditoriale dei singoli soci). Per una più completa informazione il Pepe rinvia a R. ROSSI, *Cooperative agricole*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 385; A. MASSARA, *Cooperative agricole*, in *Noviss. dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 777; A. SCANDURA, *Cooperazione agraria*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 815; E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.* diretto da P. Rescigno, vol. 15**, Torino, 2001, p. 367.

⁵⁴⁶ Cfr. risoluzione n. 65/E del 12 giugno 2012 e risoluzione n. 6 del 22 gennaio 1997.

⁵⁴⁷ Scrive A. Massara (*Cooperative agricole*, cit., p. 785) che nelle cooperative agricole «la gestione di servizio con reciprocità di prestazioni trascende la sfera dei rapporti soci-cooperativa, non tanto come offerta di servizi diretti (immediati) verso terzi (come può accadere, ad es., nelle cooperative di consumo) quanto sotto l'aspetto dello svolgimento di una importantissima funzione socialmente rilevante nel settore agricolo: la migliore coltivazione, lo sfruttamento dei fondi, anche quando si tratti di terreni abbandonati o sottoutilizzati, nonché l'applicazione delle tecniche più moderne, idonee a rendere meno rigida la dimensione delle aziende, delle colture e degli allevamenti, e da assicurare un aumento della produttività del lavoro».

La disciplina fiscale delle cooperative agricole si compone delle norme fiscali applicabili alla generalità delle cooperative, avuto riguardo sia alle succitate regole di prevalenza che alle norme del settore in cui operano (consumo, lavoro, produzione)⁵⁴⁸, e, ovviamente, degli enunciati che ne specificano la fiscalità⁵⁴⁹.

In particolare, il succitato art. 10 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 dispone l'esenzione ires dei «redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci»⁵⁵⁰. Per effetto del comma 461, dell'art. 1, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005), l'esenzione dei redditi imponibili prevista dalla disposizione richiamata non è più totale, non trovando applicazione sulla quota di utili netti annuali di cui alla lettera a) del precedente comma 460 (20 per cento), la quale deve essere in ogni caso assoggettata ad imposizione⁵⁵¹. Ancora controversa è

⁵⁴⁸ Talché, ad esempio, potranno trovare spazio applicativo, l'art. 12 d.P.R. n. 601 del 1973, l'art. 12 l. n. 904 del 1977, l'art. 21, comma 10, d.lgs. n. 449 del 1997, l'art. 6 d.l. n. 63 del 2002, l'art. 1, 460 comma, l. n. 311 del 2004. Sul punto si vedano le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 2002, n. 34/E del 2003, n. 35/E del 2008.

⁵⁴⁹ È dovuta una precisazione quanto all'istituto del ristorno. Secondo la prassi – circolare 9 luglio 2003, n. 37/E e circolare 9 aprile 2008, n. 35/E - esso non trova applicazione laddove le cooperative agricole definiscono il valore dei prodotti conferiti dai soci solo alla chiusura dell'esercizio sociale, giacché in tal caso il prezzo di liquidazione dei prodotti conferiti avviene mettendo a confronto i ricavi conseguiti dalla gestione con tutti i costi sostenuti, riconoscendo ai soci, nel corso dell'esercizio, solo degli acconti sui prodotti conferiti; in sostanza, mancando un valore base non risulta configurabile l'eventuale maggior compenso per i conferimenti effettuati.

⁵⁵⁰ Prima delle modifiche introdotte con la l. 24 dicembre 2003, n. 350, in vigore dal 1 gennaio 2004, lo stesso articolo recitava: «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 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 [1° comma]. Se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti di cui al precedente 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». La succitata legge n. 350 del 2003 ha: a) abrogato il 2° comma (art. 2, 8° comma, lett. b); b) soppresso al 1° comma le espressioni «nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597» e «nei limiti della potenzialità dei loro terreni» (retaggio della vecchia disciplina dei redditi agrari); c) introdotto, in luogo di esse, la parola «prevalentemente» (art. 2, 8° comma, lett. a).

⁵⁵¹ Quanto all'ires, il reddito della cooperativa agricola va calcolato al netto della quota di riserve indivisibili escluse da prelievo ai sensi dell'art. 12 l. n. 904 del 1977 e successive integrazioni (cfr. in proposito Corte di Cassazione, sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2745, in *Corr. trib.*, 2009, 940).

Con risoluzione del 13 dicembre 2010, n. 129/E, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in assenza di una percentuale fissa che permetta di determinare l'ammontare di reddito esente, le società cooperative agricole e della piccola pesca, nonché quelle di produzione e lavoro, a cui sono applicabili le disposizioni

l'applicabilità delle misure introdotte con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138 in merito alla tassabilità di una quota di utili destinati alla riserva obbligatoria⁵⁵².

L'esenzione prevista dall'art. 10 è storicamente ritenuta una misura di sistema (in quanto tale non agevolativa) volta ad evitare una duplice tassazione della stessa ricchezza, sul presupposto della sostanziale riferibilità agli stessi soci dell'attività svolta dalla cooperativa, la quale, a prescindere dal dato formale della distinta soggettività giuridica, è (e resta) oggettivamente agricola⁵⁵³. La *ratio* dell'art. 10 era quella di rendere la società trasparente sul piano impositivo, attraendo il reddito della stessa all'interno della disciplina del reddito agrario dei soci possessori dei terreni⁵⁵⁴.

di cui agli artt. 10 e 11 del succitato d.P.R. n. 601, non dovranno tenere conto della limitazione al riporto delle perdite, come sancito dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 83 del t.u.i.r..

Per un primo commento su tale chiarimento cfr. R. LAPADULA, *Coop agricole e della piccola pesca: le perdite fiscali sono riportabili*, in *Agricoltura*, 2011, 1, p. 5; e. R. MARCELLO e F. G. POGGIANI, *Risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010 - Cooperative agricole e di lavoro: nessun limite al riporto delle perdite*, in *il fisco*, 2010, 48, p. 2-7867.

⁵⁵² Secondo G.P.Provaggi (*Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 37, p. 3088) quelle misure sono inefficaci relativamente alle cooperative in questione.

⁵⁵³ Sul punto l'Agenzia delle entrate, con circolare del 9 luglio 2003, n. 37/E ha osservato che «la cooperativa si pone nei confronti del socio come strumento operativo per svolgere in comune una parte del ciclo agrario che il produttore agricolo avrebbe potuto svolgere in proprio; l'attività della cooperativa deve pertanto ritenersi sostitutiva di quella dei singoli imprenditori agricoli associati e perciò connessa soggettivamente ed oggettivamente con l'attività agricola primaria degli stessi».

L'agevolazione in commento si applica, previo soddisfacimento delle condizioni richieste, anche a favore delle cooperative forestali – quelle che, in ossequio a quanto previsto dal d.lgs. 18 maggio 2001, n. 227, hanno come oggetto tutte quelle attività dirette alla tutela, salvaguardia e valorizzazione del patrimonio forestale del paese – che svolgono attività di silvicoltura (non anche a quelle che si occupano di mera conservazione del patrimonio forestale) e, in quanto tali, sono equiparate dall'art. 8 del d.lgs. n. 228 cit. agli imprenditori agricoli.

Si aggiunga che le cooperative forestali pagano le imposte di registro e ipotecaria in misura fissa per gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda e il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali (art. 7, comma 4, lett. b) della legge 984/1977). Il beneficio non è subordinato alle ulteriori operazioni di gestione o di utilizzazione delle colture (Cassazione, sentenza n. 16832 del 20 giugno 2008 e circolare 22 novembre 2010, n. 55/E).

⁵⁵⁴ In proposito cfr. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 427. A parere dello studioso «la disposizione concernente le cooperative agricole sembra avere natura sistematica più che agevolativa. Infatti, esenta soltanto quella parte del reddito della cooperativa che corrisponde al reddito agrario dei soci, talché è volta ad evitare che si verifichi un'imposizione aggiuntiva per il mero fatto dell'esercizio cooperativo di quelle attività che in capo ai singoli soci rimangono assorbite nell'imposizione forfetaria del reddito agrario».

In questa prospettiva si giustifica la posizione della giurisprudenza che negava la subordinazione dell'esenzione alla sussistenza e rispetto delle clausole di non lucratività di cui all'art. 26 legge Basevi (ed ora all'art. 2514 cod.civ.) nonché al vincolo di non concorrenzialità di cui all'art. 23, comma 2 della succitata legge. Sul punto, si vedano le sentenze della Corte di Cassazione, sez. trib., 8 aprile 2002, n. 4969; sez. I civ., 15 febbraio 1999, n. 1246; sez. I civ., 14 gennaio 1999, n. 338, ove si afferma che condizione di operatività dell'art. 10 cit. è (solo) la prevalenza ivi prevista, senza alcun esplicito riferimento alla necessità di una compressione del lucro soggettivo.

Le recenti modifiche legislative, societarie e fiscali, impongono di rivedere il trattamento reddituale delle cooperative agricole nonché le finalità e l'ambito di applicazione dell'art. 10 cit..

Ai fini dell'esenzione del reddito imponibile – operante, come si è visto, nella misura dell'80 per cento⁵⁵⁵ -, l'art. 10 del citato d.P.R. n. 601 richiede la sussistenza di determinati requisiti, soggettivi ed oggettivi, che rappresentano (sovente) i parametri di riferimento delle verifiche fiscali. Accanto al requisito soggettivo, previsto dall'art. 2135 cod. civ., dell'esercizio di attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti prevalentemente propri o di prodotti agricoli forniti prevalentemente dai soci, si pone la necessità di verificare, in concreto, l'attività svolta dalla cooperativa e il rispetto dei requisiti di prevalenza dei conferimenti dei soci⁵⁵⁶.

In proposito si rammenta che secondo l'art. 111-*septies* disp. att. cod. civ. le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all'art. 2135 del cod. civ. sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni previste dal terzo comma dell'art. 2513 dello stesso codice, ovvero se la quantità o il valore dei

⁵⁵⁵ Cfr. A. DILI, *L'ires nelle coop agricole*, in *Agricoltura*, 2010, 5, p. 15. L'autore osserva che «in buona sostanza, l'art. 10 del d.P.R. n. 601/1973, in combinato con quanto disposto dall'art. 1, comma 461 della Finanziaria 2005, rende esenti: l'intero reddito che deriva da variazioni fiscali; l'80 per cento degli utili netti annuali, indipendentemente dalla loro destinazione e, quindi, anche nel caso in cui l'utile sia destinato a remunerazione del capitale oppure alla costituzione e/o incremento di riserve divisibili». Aggiunge poi che dagli esempi elaborati sulla base delle simulazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nelle circolari n. 34/e del 2005 e n. 35/e del 2008 emergerebbe «come tale meccanismo di calcolo non sia in linea né con le previsioni di legge, né con le affermazioni della stessa Agenzia: le cooperative agricole che soddisfano le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. 601/1973 determinano una base imponibile pari al 20 per cento degli utili netti annuali [...]. Se le variazioni in aumento rimangono comunque esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 1973, non si comprende perché una quota parte dell'ires (20 per cento), che è una variazione in aumento (ai sensi dell'art. 99 del t.u.i.r) come le altre, debba essere sottoposta a tassazione determinando una penalizzazione di tali tipologie di cooperative che va oltre le limitazioni già imposte dal legislatore. In buona sostanza, si determina un effetto imposte su imposte». In altro saggio (*L'ires nelle cooperative agricole e della piccola pesca*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 10) lo stesso autore osserva come «la portata di tale norma rimane notevole [...] soprattutto se la raffrontiamo con le disposizioni di carattere agevolativo destinate alla generalità delle società cooperative: è di tutta evidenza, infatti, che mentre queste ultime limitano la loro efficacia alla quota parte di reddito imponibile derivante dall'utile netto annuale, l'art. 10 cit. prende in considerazione anche la quota parte di reddito imponibile che trae origine dal differenziale delle variazioni fiscali. In tal senso, la convenienza ad usufruire di tale norma agevolativa sarà necessariamente proporzionale all'incidenza delle variazioni fiscali nette sul totale del reddito imponibile».

⁵⁵⁶ Sul ruolo dei requisiti indicati nell'art. 10 v. la sentenza del 24 maggio 2006, n. 12317 della Corte di Cassazione, sez. tributaria, e il commento di F. MARIOTTI, *Sull'esenzione da IRES delle cooperative agricole di trasformazione*, in *GT*, 2006, 11, p. 978.

prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti⁵⁵⁷.

Con decreto del 30 dicembre 2005, il Ministero delle Attività Produttive, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha stabilito, ai sensi dell'art. 111-*undecies* disp. att. cod. civ. che, in deroga a quanto previsto dall'art. 2513 cod. civ., la condizione di prevalenza nelle cooperative di allevamento si realizza quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso.

In altri termini, se è vero che la natura non agevolativa della misura fiscale ne giustifica l'applicabilità anche alle cooperative a mutualità non prevalente, è anche vero che i requisiti indicati nel citato art. 10 ricalcano, in via di principio, quelli previsti per la condizione di mutualità prevalente.

È infine giusto rilevare, come il rispetto dei (suesposti) parametri di mutualità prevalente giustifichi – come si è scritto - l'applicazione delle misure di favore riservate a tale forma cooperativa, così come non è da escludersi che alla cooperativa agricola possa essere concessa anche l'esenzione del reddito destinato alle riserve indivisibili per la parte di attività non strettamente agricola⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Tale criterio, se è certamente agevole nelle cooperative ove il processo produttivo è semplice, non lo è altrettanto in quelle ove il processo di lavorazione è più complesso, dove cioè vengono utilizzati una molteplicità di beni per ottenere il prodotto finito (materie prime, materie sussidiarie, imballaggi, materiale per il confezionamento). In tali circostanze, ferma restando una valutazione caso per caso anche con riguardo alla finalizzazione dei prodotti impiegati, non è illogico ritenere che la prevalenza possa essere valutata comparando l'ammontare degli acquisti dei prodotti della stessa natura di quelli conferiti dai soci. In tal modo, riportando su un piano di omogeneità i termini di paragone, si escluderebbero dal calcolo gli acquisti per gli imballaggi, le confezioni, le materie sussidiarie.

⁵⁵⁸ Per una disamina delle diverse *rationes* sottese all'art. 10 del d.P.R. 601/1973 e all'art. 12 della L. 904/1977 si rimanda alla sentenza della Corte di Cassazione n. 2745 del 5 febbraio 2009. Quella sentenza è stata annotata da D. BUONO, *Presupposti e cumulabilità di esenzioni per i redditi di natura commerciale*, in *Agricoltura*, 2009, 2.

I giudici, in quell'occasione, hanno ribadito che «le finalità delle due norme sono nettamente distinte, l'una rivolgendosi specificamente alle imprese agricole ed ai risultati economici strettamente dipendenti dalle attività indicate da quella disposizione, l'altra interessando tutto il mondo cooperativo (incluse le stesse cooperative agricole) al quale è riconosciuta l'esenzione impositiva senza alcuna distinzione al ricorrere di condizioni di diversa natura (destinazione dei proventi a riserva indivisibile con esclusione di ogni possibilità anche futura di distribuzione ai soci spettando in pratica il beneficio a tutti i redditi cooperativistici purché vincolati a quella specifica destinazione finanziaria immodificabile nel tempo». Su questo aspetto cfr. A. DILI, *L'Ires nelle coop agricole*, in *Agricoltura*, 2010, 5, p. 15.

Va osservato infine quanto evidenzia M. Ingrosso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 193) che nell'esame della disciplina va tenuto distinto da una parte l'esenzione del reddito imponibile prevista dall'art. 10 cit., dall'altra la non imponibilità dell'utile netto di esercizio disposta dall'art. 12 della legge n. 904 cit.: si tratta, invero, di una distinzione non meramente letterale giacché la prima opera in relazione all'utile civilistico prima delle variazioni in aumento o in diminuzione previste dall'art. 83

I requisiti oggettivi indicati nell'art. 10 cit. ricalcano, essenzialmente, i parametri di prevalenza succitati nonché i limiti contenuti nell'art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.) per l'applicazione del reddito agrario su base catastale⁵⁵⁹. Proprio quest'ultima disposizione rappresenta il necessario completamento del medesimo art. 10, costituendo il presupposto impositivo in capo ai soci.

A ben guardare, il regime fiscale dei redditi prodotti dalle cooperative agricole in questo novellato sistema legislativo, pare connotato da una parziale doppia imposizione⁵⁶⁰.

Invero, ove le cooperative operino nei limiti della tassazione del reddito agrario (limiti di cui all'art. 32 t.u.i.r.), la duplicazione del prelievo si manifesta limitatamente al 20 per cento del loro reddito (per effetto dell'art. 1, comma 461 della l. n. 311 del 2004); nei confronti di tutte le altre cooperative (comprese cioè quelle che prima del 2004 fruivano dell'esenzione parziale di cui al comma 2 dell'art. 10 cit., oggi soppresso) la duplicazione è totale, in quanto i relativi redditi dovrebbero essere interamente assoggettati ad imposizione come redditi di impresa determinati secondo le regole (analitiche) contenute nella sezione I del capo II (titolo II) del t.u.i.r.⁵⁶¹.

In tempi relativamente recenti il legislatore fiscale, con l'obiettivo di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali al fine di sostenere la crescita del settore agricolo, ha previsto che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di «società agricole» (di cui all'art. 2 d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) possano optare per la tassazione

del t.u.i.r. (e pertanto può causare il c.d. effetto imposte su imposta), mentre la seconda si riferisce al reddito fiscale già rettificato delle variazioni.

Se si beneficia del trattamento di cui all'art. 12 cit., il risultato deve essere accantonato a riserva indivisibile, mentre nel caso di esenzione si può distribuire o destinare a riserva divisibile il risultato nel rispetto di quanto previsto dalle specifiche disposizioni.

⁵⁵⁹ Si ha reddito agrario determinato su base catastale laddove vi sia esercizio di attività agricole, cioè attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; all'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, 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.

⁵⁶⁰ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 229.

⁵⁶¹ A questo proposito si è affermato in dottrina che l'abrogazione del comma 2 dell'art. 10 d.P.R. n. 601 del 1973 avrebbe esteso l'esenzione totale di cui al comma 1 alle cooperative precedentemente ricomprese in tale fattispecie. In tal senso, S. MULEO, *Doppio regime di esenzione per cooperative agricole ed attività connesse*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 934 ss.. S. Muleo nel suo saggio sull'*Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005, p. 163, scrive che «l'abrogazione dell'ora ricordato 2° comma [...] ha ulteriormente potenziato l'agevolazione, cagionando la totale mancanza di concorso alla determinazione del reddito imponibile per i redditi agrari di quelle particolari cooperative agricole e dei loro consorzi, nonché delle cooperative di piccola pesca e dei loro consorzi».

su base catastale prevista dall'articolo 32 del t.u.i.r., ovvero di un regime di determinazione del reddito di impresa alternativo alla procedura analitica⁵⁶². La disposizione del comma 1093 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007) ha trovato attuazione con il regolamento adottato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali del 27 settembre 2007, n. 213⁵⁶³.

Il nuovo regime non sembrerebbe precludere la (concorrente) operatività del summenzionato art. 10. L'opzione introduce infatti un diverso criterio di determinazione del reddito ires della società (equiparandolo a quello cui sono soggette persone fisiche esercenti la medesima attività); e consente di non occuparsi del coordinamento della tassazione della cooperativa e dei soci cooperatori, aspetto che – pur con tutte le incertezze del caso – continuerebbe ad essere regolato dal medesimo articolo 10.

Va infine ricordato che l'art. 45 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dispone che ai soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, l'aliquota ai fini irap è stabilita nella misura dell'1,9 per cento⁵⁶⁴.

4.5.a. Note sul regime speciale dell'imposta sul valore aggiunto per le cooperative agricole.

⁵⁶² Per tali società è possibile fruire delle medesime agevolazioni in materia di imposte indirette concesse ai propri soci-IAP (imprenditore agricolo professionale). In proposito si veda l'art. 2 d.lgs. n. 99 del 2004, modificato dall'art. 1, comma 1096, della l. n. 296 del 2006, che ha eliminato il divieto di cumulo tra le medesime agevolazioni per il socio e per la società.

Tra le agevolazioni in materia di tributi minori, va ricordata l'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento (anziché del 15) nel caso di trasferimento della proprietà e dei diritti reali di godimento nonché sugli atti costitutivi dei diritti reali di godimento relativi a terreni agricoli e loro pertinenze.

⁵⁶³ Per la descrizione del nuovo regime di favore si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate del 1 ottobre 2010, n. 50/E. La circolare ha il merito di affrontare il (complesso) tema dell'esclusività dell'attività agricola e del rapporto con operazioni e con attività strumentali o estranee ad essa.

Per un primo commento cfr. D. BUONO, *Le agevolazioni alle società agricole secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. trib.*, 2010, 41, p. 3379; A. BORGOGGIO, *Circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010 - Società agricole. Determinazione del reddito su base catastale*, in *il fisco*, 2010, 37, p. 6049; G. D'AGOSTINO e F. G. POGGIANI, *Circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010 - La disciplina tributaria delle società agricole*, 2011, 7, p. 1034.

⁵⁶⁴ Le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale e tale variazione deve essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

L'art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Regime speciale per il produttori agricoli) prevede che le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228⁵⁶⁵, possano avvalersi del meccanismo della detrazione, previsto nell'art. 19 dello stesso decreto iva, in misura forfetaria – in deroga, quindi, al principio dell'effettiva entità dell'imposta assolta -, pari all'importo risultante dall'applicazione all'ammontare imponibile delle operazioni stesse delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro per le Politiche Agricole⁵⁶⁶.

Questo regime speciale di detrazione introduce una duplice misura di favore⁵⁶⁷: da una parte, semplifica, ai fini iva, gli oneri amministrativi e contabili delle piccole imprese agricole; dall'altra – in contrasto con la *ratio* del tributo e con la *voluntas* legislativa – può costituire un meccanismo di emersione, in favore dei contribuenti che optano per tale regime, di una «rendita iva», laddove l'ammontare dell'iva realmente assolta sugli acquisti risulti inferiore alla detrazione forfetaria⁵⁶⁸.

⁵⁶⁵ L'articolo recita che «*si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico*».

⁵⁶⁶ Il regime speciale iva per i produttori agricoli di cui all'art. 34 d.P.R. n. 633 del 1972 è stato oggetto di diversi interventi legislativi, il più significativo dei quali è legato al d.lgs. n. 313 del 1997: il testo è stato interamente riscritto per renderlo più aderente ai principi contenuti nelle direttive comunitarie. Sul tema si vedano, in particolare, P. FILIPPI, *Imposta sul valore aggiunto: considerazioni sul regime opzionale nell'agricoltura*, in *Rass. trib.*, 1987, II, p. 667; ID., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 176 ss.; A. MONTI, *I sistemi semplificati di detrazione dell'Iva nelle imprese agricole così dette «miste»*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 429; L. CARPENTIERI, *Spetta la detrazione Iva sugli acquisiti da parte di produttori agricoli esonerati?*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, p. 487.

⁵⁶⁷ Il regime di forfetizzazione assume caratteristiche agevolative solo *eventualmente* ed *in fatto*, a seconda della maggiore o minore estensione delle c.d. «percentuali di compensazione» e della loro eccedenza rispetto all'imposta realmente assolta dall'impresa. Si vedano, in proposito (anche se in relazione alla disciplina previdente), R. LUPI, *Acquisti senza applicazione dell'Iva da parte di produttori agricoli esportatori: da una risoluzione maldestra a una norma irrazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, III, p. 632; ID., *Detrazioni forfetarie dell'Iva ed elusione fiscale*, in *il fisco*, 1993, 1165.

⁵⁶⁸ Scrive in proposito F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, cit. p. 321, nt. 324) che si tratta di un «fenomeno [...] frequente, atteso che, da un lato, l'aliquota iva applicabile ai beni acquistati dal produttore agricolo ed inerenti alla propria attività (sementi, mangimi, ecc.) è del 4 per cento (tabella A, parte II allegata al d.P.R. n. 633 del 1972); dall'altro, che le percentuali di compensazione normalmente sono fissate in misura superiore (7,30 per cento, 8,30 per cento, 8,80 per cento e 12,50 per cento, a seconda della tipologia di prodotti agricoli: cfr. di. 23 dicembre 2005). Al riguardo [...] deve evidenziarsi come la novella apportata all'art. 34 cit. dal d.lgs. n. 313 del 1997 abbia in parte limitato tale effetto «rendita». Mentre in precedenza infatti era imposta al produttore agricolo (soggetto a regime speciale) l'applicazione sulle cessioni dei propri beni di una aliquota iva *corrispondente alle percentuali di compensazione* applicate ai medesimi beni ai fini della detrazione forfetaria (con la conseguenza di non dover mai alcuna imposta all'erario: c.d. «regime dell'azzeramento»), a seguito del citato decreto – ferma restando la detrazione forfetaria – egli è tenuto ad applicare su dette cessioni l'*aliquota ordinaria* del 10 per cento prevista dalla tariffa. Talché, laddove quest'ultima in concreto risulti inferiore alla

La disposizione trova applicazione solo quando siano rispettati determinati requisiti soggettivi (cfr. *supra*) e oggettivi. In particolare, si applica la forfetizzazione laddove i prodotti ceduti siano compresi nella tab. A, Parte I, allegata al d.P.R. n. 633/1972 e provengano prevalentemente dalle aziende agricole dei soci, nonché i prodotti acquistati presso terzi appartenenti al medesimo settore produttivo di quelli conferiti dai soci, e sottoposti a un processo di trasformazione e/o manipolazione⁵⁶⁹. La forfetizzazione si applica anche ai beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico forniti prevalentemente ai soci⁵⁷⁰.

Con riferimento alle cooperative agricole, si osserva che tale favore opera diversamente a seconda che la cooperativa e il socio conferente rientrino o meno nell'ambito di applicazione dell'art. 34 cit.⁵⁷¹. A questo proposito si possono prospettare tre scenari: quello della cooperativa in regime normale e socio conferente in regime speciale⁵⁷²; quello della cooperativa in regime speciale e socio conferente in regime normale⁵⁷³; ed infine, quello della cooperativa e socio conferente in regime speciale⁵⁷⁴. In quest'ultimo caso, frequente fra le cooperative agricole di trasformazione, il sistema previsto dall'art. 34 cit. si mostra «neutrale» quando il rapporto di conferimento è di tipo mutualistico puro, quando cioè i rapporti tra soci e società sono regolati in modo

percentuale di compensazione applicata in sede di detrazione (ad esempio, 12,50 per cento), sarà dovuta iva all'erario per la differenza, con parziale mitigazione della »rendita«.

⁵⁶⁹ Nel caso di acquisto e commercializzazione di prodotti merceologicamente diversi da quelli conferiti e/o di acquisto e commercializzazione in misura prevalente di prodotti provenienti dallo stesso settore produttivo di quelli conferiti dai soci, la detrazione dell'imposta sarà operata forfetariamente con riferimento ai beni conferiti dai soci, e in via analitica con riguardo ai beni acquistati da terzi (impresa mista).

⁵⁷⁰ Art. 1, comma 2, del d.lgs n. 228 del 2001. Cfr. puntoni propositi le circolari dell'Agenzia delle entrate del 14 maggio 2002 (n. 44/E) e del 15 novembre 2004 (n. 44/E).

⁵⁷¹ Cfr. in proposito: A. DILI, *Cooperative agricole: il regime speciale iva*, in *Coop. e consorzi*, 2006, 3; S. DIGREGORIO NATOLI, *Cooperative agricole - Riflessi Iva dei rapporti con soci conferenti prodotti agricoli*, in *il fisco*, 2010, 30; N. LUCENTINI, *Eccedenze: presupposti e criteri per l'applicazione del regime speciale agricolo*, in *Agricoltura* del 2010, 4; F. GAVIOLI, *Applicabile il regime speciale anche alle coop agricole*, in *Agricoltura*, 2010, 3.

⁵⁷² In tal caso il momento impositivo è il pagamento del prezzo e si applicano le aliquote proprie dei prodotti conferiti.

⁵⁷³ In tal caso il momento impositivo coincide con la consegna o spedizione dei beni con applicazione ai soli fini della fatturazione del d.m. 15 novembre 1975 che prevede, nel caso ne ricorrano i presupposti, il rinvio della esigibilità dell'imposta al momento della fissazione del prezzo; si applicano le aliquote specifiche dei prodotti conferiti.

⁵⁷⁴ Ai sensi dell'art. 34 (comma 1, ultima parte) del d.P.R. n. 633/1972, trovano applicazione le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione. Il momento impositivo coincide con il pagamento dell'acconto e/o del saldo (art. 34, comma 7). Pertanto, se la consegna è avvenuta nel 2008, ma il prezzo è pagato nel 2009, il momento impositivo e l'esigibilità si verificano nel 2009 con applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel 2009. Agli eventuali acconti fatturati nel 2008, per i quali il momento impositivo è sorto in tale anno, si applicano le percentuali di compensazione vigenti nell'anno 2008.

tale da rendere ininfluyente sul regime speciale iva l'adozione o meno del modulo cooperativo⁵⁷⁵. Se e nella misura in cui la società acquisisce per la rivendita prodotti agricoli anche (ma in misura marginale) da terzi, e opera la detrazione forfetaria anche in relazione ai conferimenti di questi ultimi, si amplifica l'effetto «rendita», realizzandosi esso in capo alla società e, di riflesso, in sede di valorizzazione a consuntivo dei conferimenti dei soci, in capo a questi ultimi⁵⁷⁶.

Quanto alle somme erogate sotto forma di ristorno, esse seguono il regime di imponibilità dell'iva della prestazione principale tra cooperativa e socio; ne consegue la loro imponibilità ai fini iva se l'operazione principale è imponibile agli stessi fini (cfr. *supra*).

Va inoltre ricordato che, sulla base del principio di continuità tra socio e cooperativa nello svolgimento delle attività agricole (anche quelle per connessione ai sensi dell'art. 2135, comma 3, cod. civ.), l'Amministrazione finanziaria ha affermato come lo svolgimento di un'attività agricola connessa da parte di una cooperativa (o da parte di un consorzio) che commercializza i prodotti dei soci non dia luogo ad

⁵⁷⁵ Scrive F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, cit. p. 232): «il meccanismo operativo delle «cooperative agricole di trasformazione» si snoda in tre momenti: a) cessione beni e prodotti dai soci alla cooperativa; b) cessione dei medesimi beni o prodotti (eventualmente trasformati, manipolati, ecc.) dalla cooperativa a terzi-consumatori; c) retrocessione del corrispettivo versato dai terzi alla cooperativa, da quest'ultima ai soci secondo un principio di mutualità. Dalla disciplina in esame emerge che: per il passaggio *sub (a)*, la detrazione dell'iva sugli acquisti effettuati dai *soci-produttori agricoli* è forfetaria e, nei confronti della cooperativa-cessionaria, si applica una aliquota iva corrispondente alle «percentuali di compensazione» (art. 34, 1° comma, secondo periodo cit.); per il passaggio *sub (b)*, la detrazione dell'iva sugli acquisti effettuati dalla cooperativa (ed avente ad oggetto i beni conferiti dai soci) è forfetaria, ossia è operata secondo le »percentuali di compensazione« ministeriali, mentre per l'applicazione del tributo nei confronti dei terzi-cessionari, la cooperativa applica invece l'aliquota iva ordinariamente prevista per i beni ceduti dalla relativa tariffa (art. 34, 1° comma cit.). Questo sistema – si badi: *almeno nell'ambito dei rapporti «mutualistici»* – non sembra introdurre alcuna deviazione dalla comune »neutralità« dell'iva: non crea cioè terreno fertile per possibili »rendite«, bensì giunge a considerare ai fini iva la società «trasparente» rispetto ai soci. L'iva assolta dalla società sugli acquisti effettuati dai soci trova infatti perfetta e speculare corrispondenza all'iva da questi ultimi applicata nei confronti della società: entrambe le imposte sono infatti forfetariamente determinate in base alle medesime »percentuali di compensazione«».

⁵⁷⁶ Prima del d.l. n. 35 del 2005 il regime speciale di cui all'art. 34 cit. trovava applicazione solo nei confronti delle operazioni «mutualistiche» effettuate dalla società (passaggi di beni soci-cooperativa), non anche per l'eventuale attività lucrativa da essa svolta, assoggettata invece al regime ordinario iva. Ciò era reso possibile attraverso l'applicazione alla detrazione iva forfetariamente calcolata in base alle percentuali di compensazione di un *pro-rata* fissato secondo il rapporto tra i conferimenti eseguiti dai soci in regime speciale e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti ed importazioni dei prodotti agricoli e ittici da chiunque provenienti (soci e terzi). A seguito del decreto sopraccitato, la detrazione iva viene invece quantificata applicando le suddette percentuali all'intero ammontare dei conferimenti ed acquisti a prescindere dalla loro origine.

operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ulteriori rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e dall'ente ai terzi⁵⁷⁷.

4.5.b. Note in tema di imposta comunale sugli immobili e fabbricati rurali delle cooperative agricole.

La *vexata quaestio* dell'assoggettabilità ad icipi dei fabbricati rurali conferiti dai soci alle cooperative agricole è stata di recente risolta con un intervento del legislatore che con l'art. 23, comma 1-bis d.l. 30 dicembre 2008 n. 207 (conv. in l. 27 febbraio 2009 n. 14) – disposizione di interpretazione autentica (la cui natura ha sollevato qualche perplessità, in quanto rappresentativa di un *ius superveniens*) -, ha espressamente interpretato l'art. 2, comma 1, lett. a) del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, nel senso di non considerare «fabbricati» le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto dei fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di «ruralità» di cui all'art. 9 del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557.

La *querelle* interpretativa sull'assoggettabilità ad icipi dei fabbricati rurali conferiti ha dato luogo ad un contenzioso, concernente e gli atti di accertamento e le richieste di rimborso, che ha visto orientamenti giurisprudenziali contrastanti, espressioni della condizione di obiettiva incertezza normativa⁵⁷⁸. Eccone, brevemente, i passaggi principali⁵⁷⁹.

In un primo momento, il tema si è incentrato sull'assenza di un riferimento normativo riguardante l'assoggettabilità ai fini icipi dei fabbricati rurali nel decreto istitutivo dell'imposta (d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504). Di conseguenza, secondo parte

⁵⁷⁷ Cfr. risoluzione n. 65/E del 12 giugno 2012.

⁵⁷⁸ Corte di Cassazione, sentenze n. 17515 del 2002 e n. 13482 del 2001.

⁵⁷⁹ Il tema è stato ampiamente trattato in dottrina. Si vedano, tra gli altri, D. IROLLO, *I.s. e fabbricati rurali*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1188; T. LAMEDICA, *I.c.i. e fabbricati rurali: intervento del legislatore a rischio complicazioni*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 569; R. GIACINTI - D. NADDI, *La rilevanza fiscale dei fabbricati rurali delle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, p. 43; M. DEL VAGLIO, *L'esenzione I.c.i. dei fabbricati rurali*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 793; L. LOVECCHIO, *Tassazione I.c.i. dei fabbricati rurali: una disciplina da ridefinire*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3629; E. RIGHI, *Fabbricati «rurali» e ruolo della loro iscrizione nel catasto fabbricati ai fini I.c.i.*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1261; G. SALANITRO, *Il giudizio relativo ai requisiti di ruralità dei fabbricati ai fini I.c.i.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, p. 26; D. BUONO, *Confermata la non assoggettabilità ad I.c.i. dei fabbricati rurali*, 2009, p. 1140; G. SPAZIANI TESTA, *Condizioni per l'esenzione I.c.i. dei fabbricati rurali iscritti al Catasto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, p. 172; M. POGGIOLI, *Fabbricati rurali e presupposto Ici*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2683; L. DEL FEDERICO, *I fabbricati rurali nell'Ici*, in *Fin. loc.*, 2006, p. 33; G. CATTELAN, *I fabbricati rurali strumentali sono autonomamente soggetti ad I.c.i.?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, p. 798; C. RICCI, *Cooperative agricole ed Ici sui fabbricati rurali: una questione ancora aperta*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 218.

della dottrina e della giurisprudenza mancava il presupposto applicativo del tributo in ragione del fatto che, da una parte, gli immobili rurali erano (fino al 1993) non iscritti nel catasto e quindi, *de facto*, esclusi dall'art. 2 del d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 che riteneva soggette ad imposta solo le unità immobiliari iscritte o da iscrivere nel catasto edilizio urbano; dall'altra, per quegli immobili, sotto il profilo impositivo, l'Ici veniva computata nell'imponibile del terreno agricolo⁵⁸⁰.

La volontà di realizzare un inventario completo ed uniforme di tutto il patrimonio edilizio, portò il legislatore a disporre, con l'art. 9 del d.l. 30 dicembre 1993 n. 557, l'iscrizione degli immobili rurali nel catasto dei fabbricati. Successivamente l'art. 2 d.P.R. n. 139 del 1998 riformulò la disposizione con l'introduzione del comma 3-*bis*⁵⁸¹, in virtù del quale venne considerato «rurale» anche posseduto da quei soggetti che «ad altro titolo» conducevano il terreno (art. 9, comma 3, lett. a) laddove detta conduzione doveva essere strumentale alle attività agricole di cui all'art. 29 (ora 32) t.u.i.r., tra le quali anche le «attività agricole per connessione» (art. 9, comma 3-*bis*), solitamente esercitate dalla cooperativa per conto dei soci.

In questa seconda fase le «contestazioni» delle amministrazioni locali si incentrarono sulla «ruralità» dei fabbricati (strumentali all'attività agricola) delle cooperative che, contrariamente a quanto richiesto dal 3° comma lett. a) e b) dell'art. 9 cit. nella sua originaria formulazione, risultavano intestati a soggetti diversi (le cooperative) da coloro che avevano la proprietà dei terreni (i soci agricoltori)⁵⁸².

⁵⁸⁰ Si vedano, in proposito, le sentenze della Corte di Cassazione, sez. trib., del 1 aprile 2005, n. 6884; del 24 giugno 2005, n. 13677; del 27 settembre 2005, non. 18853 e 18854. E ancora le circ. n. 50/E del 20 marzo 2000 e la circolare dell'Agenzia del territorio n. 7/T del 15 giugno 2007.

⁵⁸¹ Il testo del nuovo comma 3-*bis* recita: «*Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Deve, altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo.*».

⁵⁸² Scrive R. Cantone (*Ici e fabbricati rurali: una vicenda paradigmatica dell'insipienza legislativa*, in *Giust. civ.* 2010, 6, p. 1435): «La tesi delle amministrazioni locali era efficacemente riassunta in una circolare dell'ANCI del 27 maggio 2003, che distingueva due periodi: per gli anni dal 1993 al 1998 (vigente l'art. 9, comma 3, d.l. n. 557, cit.) era necessaria l'identità tra proprietario dei terreni e dei fabbricati per il riconoscimento della ruralità, situazione esclusa per gli immobili delle cooperative; per gli anni successivi (entrato in vigore il comma 3-*bis* dell'art. 9), il riferimento alla «nozione fiscale» di attività agricola - derivante dal richiamo all'art. 29 t.u.i.r. - vincolava la qualificazione di ruralità dei fabbricati strumentali alla presenza di limiti quantitativi, previsti nelle lett. b e c del medesimo art. 29, il cui superamento faceva perdere all'attività svolta la natura agricola; ne derivava, quindi, anche in questo caso la tendenziale assoggettabilità a tributi dei fabbricati strumentali in discussione».

Le Commissioni di merito optarono per l'esclusione dall'imponibilità dei fabbricati delle cooperative in ragione della non necessaria identificazione fra possessore (socio) e utilizzatore (la coop) del fabbricato rurale⁵⁸³.

Più sottile la distinzione operata dalla Suprema Corte la quale, ribadita la non imponibilità ai fini ICI dei fabbricati rurali anche se iscritti a catasto - in quanto l'imposta era già compresa nella base imponibile del terreno -, ha giudicato assoggettabili al tributo i fabbricati strumentali delle cooperative per i periodi di imposta che hanno preceduto l'entrata in vigore della modifica del comma 3-bis dell'art. 9 d.l. n. 557, cit., da parte del d.P.R. n. 138 del 1998 (e cioè 1993-1998)⁵⁸⁴.

Con l'intento di dirimere le controversie ancora aperte sul tema, il legislatore ha introdotto l'art. 42-bis, comma 1, lett. c) del d.l. n. 159 del 2007, sostituendo il comma 3-bis dell'art. 9 cit. con i commi 3-bis e 3-ter, prevedendo che «*ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate [...] alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, 2° comma, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228*»⁵⁸⁵.

⁵⁸³ Cfr. in proposito la Comm. trib. prov. Macerata del 26 ottobre 2004, n. 193, in *il fisco*, 2005, n. 19, p. 2983, secondo la quale il comma 3-bis dell'art. 9 sarebbe una norma che introduce un'esenzione per i fabbricati strumentali da tutti i tributi e, quindi, anche dall'ICI.

⁵⁸⁴ Sul punto si vedano le succitate sentenze della Corte di Cassazione del 21 gennaio 2005, n. 1330; del 24 giugno 2005, n. 13674, e del 27 settembre 2005, n. 18853.

L. Del Federico (*I fabbricati rurali nell'ICI*, in *Fin. loc.*, 2006, p. 44) individua tre diverse tesi nella giurisprudenza; una prima (sentenza della Cassazione del 1° aprile 2005 n. 6884, cit.) che valorizza il predetto comma 3-bis dell'art. 9 d.l. n. 557, ritenendo, *tout court*, esclusi da ICI i fabbricati appartenenti alle cooperative agricole, costituiti da costruzioni strumentali all'esercizio delle attività agricole medesime; una seconda (sentenza della Cassazione del 24 giugno 2005 n. 13674, cit.) che, pur recependo la portata innovativa del comma 3-bis, risulta molto rigorosa sul piano della prova gravante sul contribuente circa i requisiti contemplati dalla norma e cioè: la strumentalità del fabbricato, lo svolgimento da parte delle cooperative di attività agricole a norma del t.u.i.r., la specifica destinazione dei fabbricati all'attività strumentale ecc.; un terza (succitate sentenze Corte di Cassazione del 21 gennaio 2005 n. 1330, e del 27 settembre 2005 n. 18853) che, distinguendo il profilo soggettivo delle cooperative da quello dei soci, ritiene tassabili i fabbricati strumentali delle cooperative medesime.

⁵⁸⁵ Si aggiunga che nello stesso periodo venne introdotto l'art. 2, comma 4, l. 24 dicembre 2007, n. 244 con cui il legislatore stabiliva la non rimborsabilità dell'ICI per le annualità precedenti al 2008. Quella disposizione fu dichiarata incostituzionale, con sentenza della Corte del 22 luglio 2009, n. 227 (cfr. la nota di N. LUCENTINI, *Rimborsabile per la Consulta l'ICI sui fabbricati delle cooperative agricole*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3037). Secondo la Corte «una siffatta disposizione non solo è irragionevole per la chiara contraddizione in cui cade il legislatore il quale, avendo provveduto nel senso della insussistenza dei presupposti per l'insorgere della obbligazione, interviene, sia pure con diversa norma, onde limitare gli effetti della precedente, nel senso di rendere irripetibile quanto già, peraltro *sine causa*, versato, ma la

La norma, se da una parte chiariva la qualifica di fabbricato «rurale» in capo alle cooperative, non risolse le questioni di interpretazione legate alle vicende antecedenti alla sua introduzione, a causa dei molti dubbi sollevati sulla sua applicabilità retroattiva.

Un successivo intervento della Suprema Corte ribaltò, in modo del tutto inatteso, le conclusioni raggiunte, mettendone in discussione - seppur con riferimento ad annualità antecedenti al 2008 - il punto di partenza e ribadendo che «i fabbricati rurali» erano assoggettabili ad icip. Presupposto necessario per l'assoggettamento all'icip di un immobile, ha sostenuto la Corte, è la sua iscrizione al catasto dei fabbricati (e la conseguente attribuzione di una rendita); non essendo prevista alcuna esenzione *ad hoc* per gli immobili rurali conferiti dai soci alla cooperative, la conseguenza è che tutti i fabbricati rurali, da chiunque posseduti, sarebbero stati imponibili ai fini icip⁵⁸⁶.

La sentenza della Cassazione n. 18565 resa a sez. Unite il 21 agosto 2009 segnò un'ulteriore evoluzione negli orientamenti della giurisprudenza. A seguito dell'intervento legislativo di interpretazione autentica (con efficacia retroattiva) indicato in premessa, venne attribuito alla classificazione catastale il ruolo di elemento determinante per escludere o affermare l'assoggettabilità all'icip di un fabbricato. Di conseguenza, la qualificazione di un fabbricato come rurale preclude ogni attività di valutazione (anche incidentale) da parte del giudice tributario⁵⁸⁷. In altri termini, le valutazioni del giudice debbono spostarsi a monte rispetto alle contestazioni relative all'atto di classamento, sollevate dalla parte interessata (comune o contribuente) dinanzi alle commissioni tributarie⁵⁸⁸.

La vicenda sembra assumere, a seguito dell'introduzione sperimentale dell'imposta municipale propria (imu) dal 1° gennaio 2012, una diversa portata. Per

stessa è incompatibile col rispetto del principio di eguaglianza in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a determinare un trattamento peggiore di chi abbia erroneamente pagato un'icip non dovuta rispetto a quello di chi, versando nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento ».

⁵⁸⁶ Oltre a quella sentenza, ne vanno ricordate alcune altre non massimale che giungono alla medesima conclusione; ad esempio, le sentenze n. 20633, 20634, 20635, 20636, 20637 e 20639 tutte depositate il medesimo 30 luglio; e quelle del 7 agosto 2008, n. 21163 e del 15 settembre dello stesso 2008, n. 23596.

⁵⁸⁷ Mediante l'assunzione della qualifica «A/6» per le unità abitative e «D/10» per gli immobili strumentali alle attività agricole. per questi ultimi ben potendo la strumentalità essere riconosciuta anche in assenza di identità soggettiva tra titolarità del fabbricato e dei terreni.

⁵⁸⁸ Intervengono, infatti, in assenza di esplicite indicazioni da parte della normativa del 2009, a stabilire quale debba essere il regime degli immobili non ancora accatastrati, ma per i quali potrebbero sussistere i presupposti per ottenere la qualifica di ruralità.

Nell'ottica di evitare ingiustificabili disparità di trattamento, è il giudice, investito della controversia in materia di icip, a dover riconoscere o meno la natura rurale del fabbricato, sia pure onerando della prova il contribuente interessato.

effetto dell'abrogazione dell'art. 23 comma 1 bis cit. – con decorrenza dal 1° gennaio 2012 – ad opera dell'art. 13, comma 14, del d.l. 6 dicembre 2011 (convertito con modificazioni dalla l. 214 del 2012), i fabbricati rurali sia ad uso abitativo sia strumentali all'esercizio dell'attività agricola rientrano nel campo di applicazione dell'imu. Con le ulteriori modifiche apportate dal d.l. 2 marzo 2012 (convertito con modificazioni dalla l. 26 aprile 2012, n. 44), il legislatore ha stabilito che sono esenti dall'imu i soli fabbricati rurali oggettivamente strumentali all'attività agricola di cui all'art. 2135 cod. civ. solo se situati in territori (considerati) montani o parzialmente montani. L'esenzione, quindi, presuppone la condizione di ruralità (e non della categoria catastale attribuita) e la destinazione strumentale, prescindendo dal soggetto utilizzatore che potrebbe essere differente dal soggetto possessore. Per tutti gli altri fabbricati strumentali (come individuati nell'art. 9, comma 3-bis del D.L. n. 557 del 1993) è prevista l'aliquota ridotta allo 0,2 per cento, che i comuni possono diminuire ulteriormente fino allo 0,1 per cento⁵⁸⁹.

⁵⁸⁹ Cfr. circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012. In dottrina cfr. M. BAGNOLI, *L'imu rurale fra terreni e fabbricati agricoli*, in *Corr. trib.*, 2012, 24, p. 1826.

CAPITOLO IV

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE SUL REGIME FISCALE RISERVATO ALLE SOCIETÀ COOPERATIVE TRA PRINCIPI DELL'ORDINAMENTO INTERNO E VINCOLI EUROPEI.

SOMMARIO: 1. Premesse. - 2. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della coerenza con i principi dell'ordinamento nazionale. - 2.1. La non imponibilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili. - 2.2. La deducibilità dei ristorni. - 2.3. Altre misure fiscali riservate alla cooperazione. - 3. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della compatibilità con i principi dell'ordinamento europeo. - 3.1. Il vaglio delle Istituzioni europee. - 3.2. Valutazioni complessive sulla compatibilità del regime fiscale concesso alle cooperative rispetto al divieto di aiuti di Stato. - 4. Considerazioni conclusive.

1. Premesse.

Le note conclusive del presente elaborato intendono affrontare il tema della «legittimità» delle regole – speciali e settoriali – che interessano la fiscalità delle cooperative, alla luce degli esaminati principi generali dell'ordinamento interno e dell'ordinamento europeo. Sono gli stessi principi che, secondo proprie prerogative, rappresentano limiti alla discrezionalità legislativa - nella duplice prospettiva *de iure condito et de iure condendo* - nell'orientare la disciplina tributaria a fini economici e sociopolitici diversi (*i.e.* extrafiscali) dal mero riparto della spesa pubblica.

Nelle pagine che precedono si è avuto modo di osservare come l'ordinamento nazionale ammetta, in quanto strumento per promuovere l'eguaglianza sostanziale, l'utilizzo del circuito tributario oltre la logica del mero riparto della spesa pubblica; i limiti di tale azione promozionale sono rappresentati dai principi della ragionevolezza e della non arbitrarietà (art. 3 della Costituzione)⁵⁹⁰.

⁵⁹⁰ Le differenti competenze relative all'indagine sulle agevolazioni fiscali hanno comportato diversi atteggiamenti delle istituzioni preposte al controllo della loro legittimità: da una parte, la Corte Costituzionale è stata chiamata a pronunciare sentenze volte ad ampliare l'ambito di applicazione del trattamento di favore; dall'altra, la Commissione europea a vigilare e promuovere iniziative di contrasto nei confronti degli Stati membri che violano la regola del divieto.

Nella prospettiva europea il tema delle agevolazioni fiscali ha (storicamente) trovato il proprio limite nella salvaguardia della libera concorrenza, ossia nella ricerca di garantire la parità di condizioni fra gli operatori economici del mercato comune, evitando che alcuni di essi possano essere favoriti (o discriminati) dalla concessione di aiuti di Stato. Va registrato, tuttavia, un duplice mutamento nell'atteggiamento dell'Unione in materia di agevolazioni fiscali.

Da una parte, «il fulcro della criticità comunitaria si è progressivamente spostato dalla discriminazione penalizzante alla selezione incentivante», con la conseguenza che oggi l'interesse delle istituzioni è soprattutto orientato alla «fiscalità di vantaggio»⁵⁹¹.

Dall'altra, il processo d'integrazione europea di questi ultimi anni ha messo in luce come sul problema delle agevolazioni, concesse con aiuti di Stato, si sia alla ricerca di un «difficile equilibrio tra il vecchio principio della neutralità dell'imposizione tributaria, la salvaguardia della concorrenza e del mercato, e la ponderazione degli interessi tutelati dalle politiche comunitarie»⁵⁹². In questo contesto, l'originario approccio economicistico al tema degli aiuti è stato superato dalla necessità di tutelare altri valori, espressi dai Trattati, quali, ad esempio, la promozione del progresso economico e sociale. In altre parole, il concetto di agevolazione fiscale - che rientra nella vasta categoria degli aiuti di Stato - appare condizionato, in ultima istanza, dalle valutazioni casistiche delle istituzioni europee sui profili funzionali e finalistici che giustificano le misure di *favor*.

Ovviamente, la promozione di questi valori «altri» non è mai disgiunta dalla consapevolezza che la materia tributaria – non ricompresa nei settori di competenza esclusiva dell'Unione - continua a rappresentare l'elemento caratterizzante delle sovranità nazionali⁵⁹³.

In questa duplice prospettiva – nazionale ed europea – il regime fiscale riservato alle società cooperative è parso foriero d'incertezze: da una parte l'assenza di una nozione unitaria del concetto di «*disposizioni fiscali di carattere agevolativo*» non ha semplificato il discernimento tra le misure di *favor*, applicabili alle sole cooperative a

⁵⁹¹ Si veda, a questo proposito, L. DEL FEDERICO, *Legittimità delle agevolazioni fiscali nazionali tra aiuti di Stato e principi costituzionali*, pubblicato sul sito <http://www.odc.napoli.it/>.

⁵⁹² *Id.*

⁵⁹³ Le recenti trasformazioni economiche mostrano come, con l'introduzione della moneta unica e con l'attribuzione delle competenze finanziarie alla Banca Centrale Europea, la leva fiscale rappresenti il principale strumento per garantire la stabilità economica e finanziaria di ciascun Paese.

mutualità prevalente, e quelle che – in quanto di carattere non agevolativo – possono essere applicate a tutte le società cooperative; dall'altra, la disciplina nazionale riservata alle società cooperative s'è dovuta "confrontare", quanto alla sua compatibilità, con l'ordinamento europeo.

Cosicché l'individuazione di un paradigma che consenta di cogliere i lineamenti comuni alle misure sottrattive che, in quanto (definibili come) agevolative, possono essere qualificate quali aiuti di Stato, appare indispensabile⁵⁹⁴. Anche perché, in un contesto fiscale sempre più «europeizzato», una prospettiva (o, meglio, una prospettazione teorica) che contemperi gli interessi nazionali (sottesi ai principi dell'ordinamento interno) con quelli europei può rappresentare un valido criterio di indirizzo per il legislatore, nella prospettiva *de iure condendo*, e un parametro di giudizio per gli operatori, nella prospettiva *de iure condito*.

Sul tema, come osservato in precedenza, si è condivisa l'impostazione di autorevole dottrina che ha attribuito la qualifica di agevolazione fiscale a tutte quelle situazioni in cui viene introdotta una «spesa fiscale» utilizzando la disciplina del prelievo tributario per concedere, in forma diretta - ossia non mediata da provvedimenti -, sovvenzioni che sarebbe del tutto indifferente disporre in forme non tributarie, attraverso contributi o erogazioni pubbliche⁵⁹⁵. Secondo la concezione funzionalista, quindi, vengono a distinguersi - prescindendo sia dal *nomen iuris* che da un modello teorico rappresentativo del regime tributario ordinario oggetto di deroga - le erosioni della base imponibile (le quali, benché rispondenti a criteri extrafiscali, hanno una loro legittimazione interna al sistema per effetto di scelte proprie del legislatore) dalle c.d. «spese fiscali» (o «agevolazioni tributarie») che riguardano, invece, ragioni di extrafiscalità esterna, afferenti alla disciplina delle uscite e della corretta allocazione

⁵⁹⁴ Cfr. in proposito L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 3, 2006; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2002, 2; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009. Osserva il Fiorentino che «nella prospettiva della specifica (e complessa) valutazione tra misure di tecnica fiscale e misure derogatorie [...] utile parametro può bene essere rappresentato dagli effetti in concreto prodotti dalla misura, avvicinando quindi sul punto la prospettiva interna a quella rilevante in sede comunitaria per gli aiuti di Stato vietati». E conclude: «una misura sottrattiva del tributo è misura di tecnica tributaria (non agevolativa) se nasce per una "finalità tributaria" e produce effetti in concreto compatibili e coerenti con tale finalità (anche in termini agevolativi). Nel caso contrario, che implica necessariamente una deroga al normale funzionamento del tributo, è una misura agevolativa» (p. 376 ss.).

⁵⁹⁵ Cfr. S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, Padova, 1994. Per una più ampia descrizione della teoria funzionale si rinvia al I cap.

delle risorse. Solo queste ultime potrebbero costituire oggetto d'intervento delle istituzioni preposte a decretarne, ognuna secondo le proprie competenze, l'eventuale illegittimità costituzionale o, in sede europea, l'incompatibilità con il mercato comune.

Le analogie tra la prospettazione funzionalistica e l'ormai consolidata prassi in materia di aiuti fiscali incompatibili parrebbero essere molteplici.

Basti pensare, *in primis*, alla loro natura di «configurazioni aperte»: consentono, infatti, di ricomprendere fra le agevolazioni fiscali una serie eterogenea di misure, di origine statale, che non si riferiscono solo all'*an* e al *quantum* del tributo, ma anche ai suoi profili temporali, al *quomodo*, alle modalità dei controlli, ecc.. In altri termini sono prospettazioni che, prescindendo dal *nomen* legislativo e privilegiando gli effetti vietati, racchiudono tutti i meccanismi – sostanziali, procedimentali, amministrativi ecc. - che risultano, anche se indirettamente, idonei ad avvantaggiare determinati soggetti.

La distinzione tra le c.d. erosioni (extrafiscalità interna) e c.d. spese fiscali (extrafiscalità esterna), potrebbe inoltre essere ricondotta – in prima approssimazione - alla valutazione, di matrice europea, del requisito della selettività. La valutazione della selettività di una misura fiscale – ossia della sua idoneità ad introdurre differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di uno Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga - implica la ricerca di un modello (*i.e.* regime tributario) di riferimento «mobile», espressione delle scelte del legislatore, il quale, attraverso le «erosioni fiscali», mira ad un «giusto» riparto della spesa pubblica. L'introduzione di un vantaggio economico – diretto o indiretto – che favorisca solo talune imprese o talune produzioni, e che possa falsare (o minacciare di falsare) la concorrenza – o, nella prospettiva interna, sia idoneo a creare una situazione di disuguaglianza -, si traduce nello scostamento da quel «riferimento mobile»; solo tale scostamento giustifica l'ulteriore indagine sull'extrafiscalità esterna, ossia su quelle misure che hanno funzioni surrogatorie di una sovvenzione pubblica (c.d. «spese fiscali») ⁵⁹⁶.

Nell'ambito dell'extrafiscalità esterna assume primaria rilevanza - sia nella prospettiva nazionale (secondo la prospettazione funzionalistica) che in quella europea

⁵⁹⁶ E' *ius receptum* che la nozione di aiuto di Stato sia più ampia di quella di sovvenzione, dato che essa vale a designare «non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, allevino gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti» (v., *ex multis*, Corte di Giustizia GE 2.7.1974, causa 173/73).

(secondo la prassi della Commissione e della Corte di Giustizia) - la verifica degli interessi sottesi all'introduzione di una misura fiscale sottrattiva; in altri termini, il vaglio di legittimità secondo l'ordinamento interno, o di compatibilità (*de iure* o discrezionale) secondo l'ordinamento europeo, deve considerare le ragioni extrafiscali che giustificano l'introduzione della misura stessa⁵⁹⁷.

Quanto alla valutazione di legittimità secondo l'ordinamento interno, i parametri di riferimento – che giustificano l'orientamento extrafiscale della disciplina tributaria - sono rappresentati dai valori costituzionali, equiordinati o prevalenti rispetto ai principi che informano il sistema tributario, entro l'ambito di applicazione del principio di uguaglianza. Nella prospettiva europea, i parametri sono rappresentati dalla tutela dei valori liberistici e di efficienza economica, nonché dalla promozione di valori sociali diretti a sostenere una crescita complessiva della collettività, idonea a favorire l'elevazione personale dei propri membri. In questa seconda prospettiva, le deroghe introdotte al divieto degli aiuti fiscali sottendono l'idea che la tutela della concorrenza e del libero mercato (c.d. funzione repressiva) sia meramente funzionale alla realizzazione degli obiettivi di «*progresso economico e sociale*» in un quadro di «*sviluppo equilibrato e sostenibile*» (c.d. funzione promozionale).

L'indagine, secondo il prisma della teoria funzionalistica, deve tener conto anche delle differenze che esistono tra la prospettiva nazionale e quella europea. Una prima differenza attiene al fatto che il «giudizio europeo» pare più circoscritto rispetto a quello nazionale: esiste, infatti, una «presunzione di compatibilità» con il mercato comune per quelle misure che non eccedono le soglie *de minimis*, per quelle che non

⁵⁹⁷ Cfr M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008. Il Negrinotti, soffermandosi sul rapporto tra la nozione di deroga, rilevante ai fini del giudizio di selettività nell'ordinamento comunitario, e quella di agevolazione propria dell'ordinamento italiano, osserva che le due nozioni non coincidono e per questo si registrano attriti tra l'ordinamento nazionale e quello comunitario quando le medesime misure sono oggetto di valutazione. In base all'ordinamento tributario italiano, un'agevolazione si caratterizza in quanto deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione (principio della capacità contributiva), ed è giustificata (e dunque legittima) nella misura in cui persegue una finalità extra fiscale costituzionalmente riconosciuta dall'ordinamento, ovvero specifici obiettivi di politica economica costituzionalmente rilevanti. Al contrario, come si è visto, sulla base della Comunicazione del 1998 solo le misure che si giustificano in quanto perseguono obiettivi inerenti al funzionamento del sistema fiscale, non costituiscono misure selettive ai fini dell'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Occorre ricordare inoltre che, essendo la nozione di aiuto di Stato una nozione comunitaria, la Commissione nell'esaminare la compatibilità delle misure fiscali dei ventisette paesi membri con il divieto di aiuti di Stato, non può di volta in volta assumere il punto di vista del singolo ordinamento: si pregiudicherebbe l'oggettiva ed uniforme applicazione delle norme del Trattato, e non sarebbe garantita la parità di trattamento tra i vari Stati, visto che mancherebbe un metodo obiettivo e comune per esaminare ed interpretare le differenti legislazioni fiscali nazionali (p. 725 ss.).

sono idonee a falsare (o minacciare di falsare) la concorrenza negli scambi, nonché per quelle che sono ricomprese nelle deroghe *de iure*⁵⁹⁸. Si tratta, a ben vedere, di una diversa estensione dell'indagine che, tuttavia, non impedisce di confrontare, ampliandone o riducendone l'estensione, le due prospettive.

Più complessa pare, invece, l'opera di «conciliazione» dei valori dell'ordinamento interno che giustificano la legittimità dell'agevolazione fiscale, con quelli che presuppongono la giustificabilità delle deroghe (*de iure* e discrezionali) a livello europeo⁵⁹⁹. Un aspetto, questo, che è stato trattato *in limine* nella presente ricerca con precipuo riguardo ai valori espressi dal movimento cooperativistico, ma al quale la tecnica normativa e l'elaborazione dottrinale dovranno dedicare particolare attenzione.

Alla luce delle suesposte considerazioni, dopo aver ripercorso i risultati della dottrina e della giurisprudenza con riferimento ai principali istituti sottrattivi che delineano il trattamento fiscale riservato alle cooperative, sia nella prospettiva nazionale che in quella europea, pare opportuno avanzare, in conclusione, alcune riflessioni sulla legittimità costituzionale e sulla compatibilità europea delle scelte legislative nazionali. In altre parole, l'intento è quello di esaminare – secondo il paradigma funzionalista - le misure fiscali sottrattive riservate alla cooperazione verificandone la rispondenza alle ragioni di extrafiscalità interna o esterna, e solo in questo secondo caso procedere poi ad una valutazione di legittimità (nella prospettiva interna) o di compatibilità (nella prospettiva europea), avuto riguardo ai principi di eguaglianza e di giustizia previsti dall'ordinamento nazionale e a quelli di coerenza e di proporzionalità dell'ordinamento europeo⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ Sul punto v. S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 400 ss.

⁵⁹⁹ Scrive in proposito S. Fiorentino (*ibid.* p. 401, nt. 67) che «assodata la diversità di prospettiva potrebbe verificarsi sia che una misura sia allo stesso tempo incostituzionale e in contrasto con il divieto di aiuti di stato; sia che l'agevolazione fiscale risulti contemporaneamente compatibile con il dettato costituzionale e ammessa a livello comunitario. Quest'ultimo è, ad esempio, il caso della tonnage tax di cui all'art. 155 ss. del t.u.i.r. che, pur essendo una disciplina sicuramente agevolativa, non solo appare compatibile sotto il profilo comunitario ai sensi dell'art. 87, comma 3 (Comunicazione C - 2004 - 43, in G.U.C.E. n. 13/03 del 17 gennaio 2004 e Decisione della Commissione C - 2004 - 3937 fin del 20 ottobre 2004) ma è anche aderente ai principi costituzionali di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva [...]. E' anche possibile, attesa l'ampiezza della nozione di aiuti di Stato, che una misura costituzionalmente legittima secondo il diritto interno sia in contrasto con la disciplina comunitaria. A tal proposito si pensi al caso di un'agevolazione concessa proprio al fine di garantire l'attuazione di un principio costituzionale; di conseguenza, la sua eliminazione perché aiuto di Stato ex art. 87 del Trattato CE determinerebbe la violazione proprio di quel principio interno con conseguente (teorica) possibilità di invocare la »teoria dei controlimiti« invocata dalla Corte Costituzionale».

⁶⁰⁰ Le prime – c.d. «erosioni fiscali» (o «agevolazioni strutturali») - attengono a ragioni di extrafiscalità interna, riconducibili alla disciplina delle entrate e al principio del giusto riparto della spesa pubblica; le

Una riflessione generale non può, in ogni caso, non considerare come il fenomeno cooperativistico sia tutt'ora viziato da manifestazioni di falsa cooperazione con cui si dissimula, sotto la forma costituzionalmente tutelata della cooperativa, un preminente intento lucrativo⁶⁰¹. Vi sono, infatti, come si è detto, realtà economiche che, pur assumendo (formalmente) la configurazione della cooperativa, si trovano di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro⁶⁰². L'«illegittimo risparmio» ottenuto per il tramite di un'acquisizione surrettizia dei parametri di mutualità che insiste nei vuoti del sistema amministrativo dei controlli, non può trovare giustificazione né secondo la normativa nazionale né secondo le regole europee⁶⁰³.

2. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della coerenza con i principi dell'ordinamento nazionale.

Nel descrivere la disciplina fiscale *ex positivo iure* riservata alle società cooperative si è osservato come le principali misure sottrattive attengano essenzialmente alla disciplina delle riserve indivisibili, dei ristorni e dei prestiti sociali. In questa fase conclusiva, s'intendono esaminare le *rationes* sottese alle singole misure, verificandone l'eventuale rispondenza a ragioni di «extrafiscalità esterna»; solo una volta individuata la loro natura agevolativa, ha senso esaminare la coerenza dei fini extrafiscali tutelati con i valori dell'ordinamento nazionale.

seconde, vere «agevolazioni tributarie», riguardano, invece, attengono alla disciplina delle uscite e al principio della corretta allocazione delle risorse.

Dall'area delle «spese fiscali» vanno escluse tutte quelle misure che vanno a specificare i contenuti, gli aspetti e i limiti della capacità contributiva ritenuta meritevole di tassazione. Tali misure rientrano nel novero delle «erosioni» in quanto rispecchiano scelte normative interne alle modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica.

⁶⁰¹ Cfr. in proposito S. M. MESSINA, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*, Ciriec – España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010, 69.

⁶⁰² All'origine di tale fenomeno vi è la difficoltà di “interpretare” le disposizioni normative di *favor* che interessano le cooperative a mutualità non prevalente, disposizioni che, non prevedendo alcun limite alla non prevalenza, potrebbero discostarsi dal modello di cooperazione assunto come riferimento dall'ordinamento europeo.

⁶⁰³ Cfr. M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p. 165.

2.1. La non imponibilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili.

La non imponibilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili, introdotta con l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904, e oggetto di successive e consistenti riduzioni, è, da sempre, ritenuta una misura strutturale rispondente alle logiche del sistema tributario (detto in altri termini, una misura di extrafiscaltà interna). L'accumulazione patrimoniale indivisibile, infatti, «assume per le cooperative un significato sociale ben più pregnante che per le imprese ordinarie e comunque tale da richiedere un regime fiscale speciale che risponda all'esigenza di non discriminare il socio cooperativo rispetto a quello capitalista, [...] di incentivare la capitalizzazione dell'impresa, [...] di compensare il forte limite imposto ai soci cooperatori quanto alla distribuzione degli utili e all'accesso alle riserve»⁶⁰⁴.

La dimostrazione della natura perequativa e/o preclusiva di doppie imposizioni della misura in commento è stata diversamente articolata in ragione della prospettiva assunta; alcuni autori hanno evidenziato la differenza esistente, in termini di forza economica e di accesso al mercato del capitale, tra realtà prevalentemente mutualistiche e imprese capitalistiche; altri hanno invece preferito richiamare l'attenzione sul confronto tra la posizione (fiscale) del socio cooperatore e quella del socio capitalista⁶⁰⁵.

Da una parte, si è osservato come la *ratio* del regime di non imponibilità sia riconducibile alla necessità di sostenere finanziariamente le imprese cooperative, «considerate le gravi difficoltà delle stesse nel reperimento di capitale e la diversa

⁶⁰⁴ F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, p. 286.

⁶⁰⁵ Per un'analisi delle diverse teorie cfr., per tutti, M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit..

Sulla natura non agevolativa della detassazione delle riserve indivisibili v., *ex multis*, F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 278; G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 312; A. DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 267.

Quanto alla natura sistematica della previsione, essa sembrerebbe avvalorata dall'art. 17, comma 1, lett. d-bis), della legge 29 dicembre 1990 (n. 408) ove si precisa che «non costituisce [...] deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività della imposizione, la non concorrenza a formare reddito delle somme vincolate alla destinazione a riserve indivisibili, da parte delle cooperative e loro consorzi disciplinati dal decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, ratificato, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 1951, n. 302, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuire tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente, che all'atto del suo scioglimento, ai sensi dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904».

natura dei mezzi propri dell'impresa capitalistica rispetto alla riserva indivisibile della cooperativa»⁶⁰⁶. Nel senso di favorire una sostanziale eguaglianza parrebbero deporre anche le condizioni richieste per fruire del regime d'intassabilità, condizioni tendenti ad assicurare che il beneficio fiscale in questione resti (confinato) all'interno del circuito delle cooperative, a favore di quelle che operano secondo una logica (prevalentemente) mutualistica⁶⁰⁷.

Sotto altro profilo, ma alle medesime conclusioni, si è pervenuti affermando che in sede di valutazione della capacità contributiva, occorre tener conto della destinazione o dell'utilizzo che il privato fa della propria disponibilità finanziaria, esentando «quella quota parte della ricchezza o capacità economica che venga destinata a finalità repute anche (se non esclusivamente) di interesse pubblico o di pubblica utilità»⁶⁰⁸. In tal senso

⁶⁰⁶ F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, cit., p. 285.

⁶⁰⁷ Osserva F. Pepe (*La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, p. 157) che, anche nel contesto previgente alla Riforma Vietti, «il rispetto delle clausole 'Basevi', ed in particolare il divieto di distribuzione di dividendi e riserve, era [...] perfettamente coerente con la ragion d'essere del regime di non imponibilità: una cooperativa protesa (anche) ad un *lucro soggettivo* appare infatti certamente più appetibile agli occhi dei potenziali investitori; si pone cioè in una posizione, sul piano finanziario, paritetica – e non 'subalterna' – rispetto alle imprese ordinarie, privando così di giustificazione razionale e sistematica il diverso trattamento delle riserve indivisibili. Quanto all'esigenza di confinare il beneficio della non imponibilità delle riserve indivisibili all'interno del settore cooperativo esprimeva (e soddisfaceva) tale esigenza *l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo*, formato con le riserve esenti, inizialmente a scopi di utilità sociale coerenti con la vocazione mutualistica delle cooperative (art. 26 legge Basevi), poi agli attuali 'Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione', istituiti dall'art. 11 l. n. 59 del 1992».

In termini di diritto costituzionale – scrive G. Graziano (*Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, 2007, p. 173, pubblicata online sul sito <http://eprints.luiss.it/>) - la tesi può essere così schematizzata: «a) il dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., va esercitato nel rispetto delle condizioni di uguaglianza davanti alla legge ai sensi dell'art. 3, comma 1, Cost.; b) il principio di uguaglianza richiede il pari trattamento ai contribuenti che la legge stessa ponga in condizioni di partenza eguali e il trattamento differenziato dei contribuenti che la legge stessa ponga in condizioni di partenza differenziate; c) il trattamento riservato dalla legge ai soci delle società cooperative sotto il profilo dell'indivisibilità delle riserve è differenziato, e deteriore, rispetto a quello dei soci delle società di capitali; d) il regime fiscale delle società cooperative va conseguentemente differenziato, rispetto a quello delle società di capitali».

In conclusione, la sottrazione dall'imponibile delle somme destinate alle riserve indivisibili delle società cooperative non costituisce un regime irragionevolmente privilegiato, e giustificato solo in base all'art. 45 Cost. Ove pure la Costituzione tacesse e la legislazione prevedesse lo specifico regime delle riserve indivisibili a carico dei soci delle società cooperative, il trattamento fiscale delle stesse dovrebbe essere differenziato per non violare gli artt. 3 e 53 della Costituzione. Dunque un regime che sottoponesse le società cooperative allo stesso trattamento fiscale delle società di capitali sarebbe incostituzionale perché equiparerebbe fra loro situazioni differenziate e diverse.

⁶⁰⁸ Cfr. in proposito G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 319. Il richiamo è a I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 91 e 92.

Sul punto osserva il Marongiu (*Il regime fiscale delle cooperative*, cit., p. 320): «la capacità contributiva può emergere dalla qualificazione solidaristica e dalle scelte di favore per determinate attività

non manifesterebbe capacità contributiva la ricchezza che il privato destina a fini pubblici, quali sono i fini mutualistici della cooperazione⁶⁰⁹.

Infine, come sembrerebbe confermare la *sedes materiae* della misura nel quadro della tassazione dei dividendi, delineato dalla l. 904 cit., l'intassabilità degli utili destinati a riserva rispondeva nel sistema antecedente alla riforma fiscale - operata con l'introduzione del d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 - ad un'esigenza strutturale, ossia era un meccanismo volto ad escludere la doppia imposizione⁶¹⁰. L'imposta assolta dalla società sugli utili da essa prodotti costituiva un «acconto d'imposta» su un reddito la cui effettiva tassazione sarebbe avvenuta in capo al socio, mediante concorso al suo reddito imponibile (con l'applicazione delle relative aliquote d'imposta). Per «neutralizzare» l'imposizione applicata in capo alla società - ed evitare così la doppia imposizione - veniva riconosciuto al socio un credito d'imposta da portare in compensazione delle imposte dovute sull'utile, in modo da escludere che la tassazione in capo alla società avesse carattere definitivo⁶¹¹. In sostanza, nel sistema del credito d'imposta l'Irpeg rappresentava una sorta di acconto dell'imposta sui dividendi percepiti *durante societate* o in sede di liquidazione; sicché l'impossibilità di distribuire gli utili tra i soci avrebbe escluso la ragionevolezza di una loro (anticipata) tassazione in quanto la mancata distribuzione dell'utile non avrebbe consentito la tassazione in capo al socio e la fruizione del credito d'imposta. Ad analoga conclusione si dovrebbe giungere anche nell'attuale sistema di tassazione dei redditi societari che, con l'introduzione dell'ires, ha sostituito il meccanismo del credito d'imposta con quello dell'esenzione, ma ha mantenuto, pur in presenza di un diverso modello applicativo, la *ratio* che presiede

economiche e categorie di soggetti, individuati dalla Costituzione, ovvero dalla spontanea destinazione della ricchezza alle 'spese pubbliche' intese nel senso sopra precisato».

⁶⁰⁹ Cfr. D. STEVANATO, «Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative, in *Dir. e prat. trib.*, 4, 2011, p. 759 ss.. Osserva l'autore che «l'imposta sul reddito delle società l'imposta sul reddito delle società trova giustificazioni su più terreni, e principalmente, da un lato, su un'autonoma capacità economica degli enti collettivi, che giustifica una tassazione dei loro redditi prima ed indipendentemente dalla loro attribuzione ai partecipanti, e dall'altro sulla base di un'esigenza finanziaria degli Stati ad acquisire in via anticipata una parte del prelievo destinato a gravare sui percettori finali degli utili. Venendo dunque a mancare, in relazione alle società cooperative, il secondo profilo giustificativo, giacché i soci non possono, in nessun momento, appropriarsi degli utili societari, non appare irragionevole una differenziazione nel regime fiscale degli utili, in funzione della natura mutualistica dell'ente, e del fatto che "l'accumulo di capitale in seno a una società cooperativa non va a beneficio dei soci"».

⁶¹⁰ Sul punto, per tutti, v. L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 487.

⁶¹¹ Cfr. A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II, p. 1118.

all'imposizione⁶¹². Se l'utile fosse tassato in capo alla cooperativa, la mancata distribuzione impedirebbe di completarne il trattamento fiscale, che si perfeziona con la esclusione in capo al socio⁶¹³.

Nella prospettiva del socio, quindi, siffatto regime di non imponibilità troverebbe la propria giustificazione nell'impossibilità, anche prospettica, per il cooperatore di far proprie le somme accantonate a riserva⁶¹⁴. Esiste, per la verità, una necessaria ed imprescindibile relazione tra la detassazione degli utili accantonati a riserva indivisibile e la preclusione, per il socio, di appropriarsi di tali utili, sia durante la vita della società, sia all'atto della trasformazione, sia, infine, all'atto dello scioglimento⁶¹⁵. Sul punto è costante l'orientamento della Suprema Corte che ha osservato come la misura ponga un esplicito e chiaro requisito, cioè che le riserve non siano distribuibili fra i soci neppure all'atto dello scioglimento dell'ente⁶¹⁶. Ne consegue

⁶¹² L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 487.

⁶¹³ Cfr. in proposito D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6. Stevanato, in particolare, osserva che «come noto, la tassazione dei redditi al momento della loro produzione da parte della società può essere spiegata con l'autonoma capacità contributiva di cui godono gli enti collettivi (i quali anzi, in una visione 'olistica' dell'organizzazione societaria, evidenzerebbero una attitudine alla contribuzione qualificata), ma anche come prelievo che anticipa quanto dovuto dai soci sugli utili distribuiti. È evidente che, nella misura in cui si attribuisca un'enfasi ed un rilievo decisivo a tale secondo profilo giustificativo della tassazione, verrebbe al limite a cadere la ragion d'essere di un'imposta prelevata sui redditi societari 'alla fonte', nella misura in cui non vi fosse per i soci la possibilità di appropriarsi dell'utile, a causa di un vincolo giuridico-patrimoniale sulle riserve. Sarebbe infatti illogico esercitare un prelievo, con funzione di anticipazione dei redditi di capitale dovuti dai soci, laddove a questi non potesse essere distribuito alcun dividendo.

Si tratta d'altra parte di meccanismi tecnici, funzionali a scongiurare le doppie imposizioni, che non gettano una luce definitiva sulle giustificazioni di fondo dell'imposta societaria, nella quale [...] convivono entrambe le spiegazioni su evidenziate, ovvero da un lato un'autonoma capacità economica degli enti collettivi, che giustifica una tassazione dei loro redditi prima ed indipendentemente dalla loro attribuzione ai partecipanti, e dall'altro un'esigenza finanziaria degli Stati di acquisire in via anticipata una parte del prelievo destinato a gravare sui percettori finali degli utili» (p. 636).

⁶¹⁴ F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 286 ss.. Nello stesso senso G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 318.

⁶¹⁵ Cfr. in proposito L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 497.

Come si è osservato nei capitoli precedenti l'indivisibilità delle riserve con il relativo regime tributario è strettamente collegata all'obbligo di devoluzione delle stesse ai fondi mutualistici. Si vedano in proposito gli artt. 223-*quaterdecies*, e 223-*quinquedecies* disp. att. cod. civ. che disciplinano l'obbligo di devoluzione delle riserve indivisibili ex art. 2545-*undecies* c.c.

⁶¹⁶ In particolare, nella sent. n. 17110 del 3 agosto 2007 la Corte osserva che «non è [...] sufficiente che la cooperativa possieda tutti i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo, per la applicazione di questo ulteriore specifico beneficio occorre appurare se, indipendentemente dall'ammontare dell'utile dei diversi esercizi, figurino o meno nello statuto della società vincoli di destinazione degli utili prodotti, tali da rendere impossibile la loro distribuzione ai soci, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo

che il regime di esenzione parrebbe rispondere, in termini di *ratio*, all'esigenza di non discriminare i soci cooperatori rispetto a quelli capitalisti nonché di compensare il pesante limite imposto ai primi quanto alla distribuzione degli utili e all'accesso alle riserve; l'intento, in sostanza, è quello parificare la posizione del cooperatore a quella del socio di una società lucrativa che non soffre di alcuna limitazione nel suo diritto agli utili, tanto distribuiti quanto accantonati.

In proposito si è osservato che, al contrario di quanto accade nelle società lucrative, la partecipazione societaria di un cooperatore non potrà mai esprimere un *capital gain* all'atto della sua cessione, in ragione del fatto che, qualunque sia il patrimonio accantonato dalla società, al socio spetterà sempre solo la quota di pertinenza del capitale sociale. Manca, quindi, anche sotto il profilo del diritto positivo, la relazione con la ricchezza prodotta - il «possesso del reddito» - che rappresenta il presupposto impositivo⁶¹⁷. In favore della natura perequativa della misura si è posta anche quella parte di dottrina che, partendo dal dato sociale, ha osservato come il trattamento differenziato risponda *sic et simpliciter* al peculiare modo di essere delle cooperative: al fine di aumentare il patrimonio di un modello sociale che - stante l'apporto del solo lavoro, e non anche del capitale, da parte del socio - è strutturalmente sottocapitalizzato, il legislatore tributario «assiste» l'ente che «lascia necessariamente il suo guadagno nell'impresa ed il socio che contiene necessariamente il suo lucro soggettivo, escludendo da prelievo l'utile di esercizio che va a formare la riserva indivisibile»⁶¹⁸.

L'elemento comune alle descritte prospettazioni è rappresentato dalla rispondenza della *ratio* della misura a ragioni di «extrafiscalità interna»; la disposizione, in sostanza, non rappresenta un'agevolazione fiscale in senso tecnico, bensì una misura di sistema.

In senso (parzialmente) contrario, ossia nel ritenere che la misura in oggetto possa costituire un'agevolazione in senso tecnico – afferente alla sfera della

scioglimento, in guisa che per poter derogare a tali vincoli si renda necessaria una modifica dello statuto (con deliberazione di assemblea straordinaria e secondo le procedure previste per le modifiche statutarie)». Sullo stesso motivo cfr. le sentenze della Corte di Cassazione del 13 giugno 2007, n. 13572; e del 15 marzo 2004, n. 5273.

⁶¹⁷ Cfr. L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 497.

⁶¹⁸ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 96.

«extrafiscalità esterna» -, si è espressa altra parte della dottrina⁶¹⁹. È stato osservato che, sebbene la misura potesse ritenersi strutturale nel previgente sistema impositivo, il sistema attuale induce ad annoverarla «fra le norme di favore»⁶²⁰. Invero, «dell'art. 12 della l. n. 904/1977 possono avvalersi le sole CMP [cooperative a mutualità prevalente]» poiché l'art. 6, comma 1, del d.l. 15 aprile 2002, n. 63 ha limitato l'efficacia del predetto articolo nei confronti delle cooperative diverse per la (sola) «*quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria*»⁶²¹. La scelta legislativa di riservare tale misura alle sole cooperative a mutualità prevalente (maggiormente penalizzate nel reperimento del capitale di rischio, attesi i requisiti di «non lucratività»), in lettura combinata con l'art. 223-*duodecies* cit., deporrebbe a favore della natura agevolativa della disposizione. Inoltre, con il sistema impositivo di stampo oggettivistico degli utili societari, «la circostanza che i soci non ne possano beneficiare è irrilevante». L'imposizione si concentra sulla società, «così che la cooperativa, potendo evitare di versare i tributi sugli utili destinati a riserve indisponibili, viene a godere di un trattamento diverso e più favorevole rispetto agli altri soggetti passivi della nuova imposta sul reddito delle società»⁶²².

Altri autori hanno ravvisato la natura agevolativa della misura in esame nella possibilità concessa dall'art. 2545-*ter* del cod. civ., per effetto della quale «*le riserve indivisibili possono essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e*

⁶¹⁹ Tra i primi a sostenere la tesi della natura agevolativa della disposizione A. Paciello (*Sulle agevolazioni fiscali alle cooperative - art. 29, l. 27 aprile 1989, n. 154 -*, in *Riv. dir. impresa*, 1989, p. 311).

A proposito dell'art. 12 cit., va ricordato che, prima dell'intervento della riforma, la sua applicazione, per effetto del richiamo al titolo III del d.P.R. 601 del 1972, era riservata alle sole cooperative rispettose dei requisiti antilucrativi posti dalla clausole dell'art. 26 della legge Basevi, alla stregua di quanto disponeva l'art. 14 del d.P.R. 601 cit. Sul punto si v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 92.

⁶²⁰ F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n.3/2005, I, p. 71.

⁶²¹ *Id.*

⁶²² *Ibid.*, p. 73.

Sulla questione cfr. anche M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa - s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 727. L'autore osserva che la misura in questione «conduce a non tassare il reddito accantonato né in capo al socio, né in capo alla società, in palese deroga rispetto ai principi generali del sistema tributario, il quale è preordinato a raccogliere tributi per finanziare la spesa pubblica [...]. L'Ires è [...] l'imposta preordinata nell'ordinamento tributario italiano a prelevare ricchezza sul reddito prodotto dalle società (di capitali e cooperative), in quanto espressione di forza economica e dunque di capacità contributiva del soggetto passivo».

quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società»⁶²³. Sul punto si è già obiettato che l'utilizzabilità delle riserve indivisibili, costituite da utili parzialmente tassati, a copertura delle perdite è limitata, ai fini di cautela fiscale, dall'art. 3 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, il quale, al comma 1, stabilisce che *«la disposizione dell'art. 12, primo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904 [...] deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite»*. In assenza di siffatta disposizione si assisterebbe ad un ingiustificato vantaggio per le cooperative rispetto agli enti e società commerciali non dotati della facoltà di ripianare le perdite fruendo di utili sottratti al prelievo fiscale.

Un ulteriore elemento che deporrebbe a favore della natura agevolativa della disposizione può essere rappresentato dall'atteggiamento del legislatore, il quale, dimostrando di non condividere le conclusioni raggiunte dalla dottrina ⁶²⁴, sta procedendo - da ultimo con l'art. 2 del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 - ad una costante riduzione, con tagli orizzontali, dell'ambito di applicazione del citato art. 12. Non può tuttavia sfuggire l'incoerenza nella scelta di riservare tale regime alle sole cooperative a mutualità prevalente e, contestualmente, nel riconoscerne, seppur in misura limitata, l'effetto anche in capo alle cooperative diverse.

L'idea che la detassazione assuma carattere agevolativi, e risponda a fini di extrafiscalità esterna, impone di valutare la coerenza della misura con il ruolo ed i valori che l'ordinamento attribuisce al modello cooperativistico. Anticipando quanto sarà evidenziato nelle conclusioni, ribadisco che la patrimonializzazione delle cooperative era ed è coerente con il ruolo sociale ad esse assegnato dalla costituzione.

2.2. La deducibilità dei ristorni.

⁶²³ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative, riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, cit., p. 275.

⁶²⁴ F. Graziano (in *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 467 ss.), osserva che per quanto riguarda la disciplina delle agevolazioni, non è stato realizzato il riordino previsto dall'art. 6, 4° comma del d.l. n. 63 del 2002. Si è proceduto soltanto ad un ridimensionamento. E' evidente che se il legislatore avesse condiviso la natura di norma di esclusione, e non di agevolazione, dell'art. 12 della l. n. 904, avrebbe provveduto a mantenerla in vita nella sua piena estensione.

Riprendendo brevemente le considerazioni fatte nella descrizione della disciplina fiscale positiva, ricordo che il regime fiscale del ristorno deve essere esaminato nella duplice prospettiva, in una logica di simmetria, della posizione fiscale della società erogante e della pozione fiscale del socio percettore⁶²⁵.

Sotto il profilo societario, concorde è l'orientamento della dottrina nel ritenere che gli artt. 11 e 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, contengono misure strutturali, dal momento che il riconoscimento del ristorno in diminuzione del reddito della cooperativa pare «la conseguenza fiscalmente sistematica di un fenomeno sostanziale»⁶²⁶.

In sostanza, le somme ristornate a titolo d'integrazione delle retribuzioni rappresentano costi per prestazioni lavorative e in quanto tali sono ordinariamente deducibili; invece le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati non hanno, in ragione della loro funzione risarcitoria, natura reddituale⁶²⁷.

Invero si è osservato come - anche ai fini di cautela fiscale, onde evitare un'appropriazione di utili sotto diverso *nomen* - l'erogazione del ristorno è subordinata al c.d. avanzo della gestione mutualistica e alla proporzionalità dello stesso rispetto alla qualità e alla quantità degli scambi mutualistici.

Per le cooperative di produzione e lavoro, la normativa prevede inoltre che i trattamenti economici ulteriori deliberati dall'assemblea, ed erogati a titolo di ristorno, non possano superare il 30 per cento dei trattamenti economici complessivi, e che, sotto il profilo fiscale, siano deducibili «*fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento*» (art. 11, comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601).

Per le altre cooperative cui viene applicato l'art. 12 del d.P.R. 601 cit., in ragione dell'estensione operata con l'art. 6 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, l'unica soglia espressamente individuata ai fini della deducibilità è costituita dal riferimento alla

⁶²⁵ Si veda, a questo proposito, L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1903.

⁶²⁶ Cfr. in proposito: A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 432; L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1922; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n.3/2004, I, p. 71; M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, p. 193 ss.

⁶²⁷ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 225.

«parte di prezzo» per effetto del quale l'ammontare del ristorno non può superare la somma originariamente pagata dal socio quale prezzo del bene o servizio acquistato⁶²⁸.

L'esame del carattere agevolativo delle disposizioni concernenti il trattamento tributario dei ristorni si è spostato – in una logica di simmetria nell'imposizione – sul regime fiscale previsto per il socio percettore.

Nulla quaestio in relazione all'attribuzione diretta giacché i ristorni erogati direttamente al socio rappresentano somme fiscalmente rilevanti laddove si configurino quali maggiori remunerazioni dei capitali impiegati o dell'opera prestata, sotto forma, ad esempio, di una maggiorazione d'interessi attivi o di maggiore retribuzione. In questo caso assumono, rispettivamente, la qualifica di redditi di capitale o redditi di lavoro dipendente da assoggettare ad imposizione. Le somme relative a beni ceduti o servizi prestati che rappresentano per il socio un minor costo del servizio acquisito non sono fiscalmente rilevanti, salvo le ipotesi di socio esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo per i quali, rispettivamente, rappresentano sopravvenienze attive o minori spese⁶²⁹.

Più controversa è invece la natura della previsione contenuta nell'art. 6, comma 2, del d.l. 15 aprile 2002, n. 63, che ha introdotto la regola per cui le somme erogate a titolo di ristorno, e imputate ad accrescimento gratuito delle partecipazioni, sono deducibili per la società ed esenti da imposizione per i soci, salvo la loro ripresa (sospensione di imposta) quando il capitale venga rimborsato (momento impositivo) e ci siano state sin dalle origini (momento generativo) le condizioni di assoggettabilità all'imposizione.

In tal caso il sistema di tassazione non si rifà al titolo originario, ma viene sempre assimilato alla tassazione degli utili. Per effetto dell'introduzione dell'art. 2,

⁶²⁸ Qualche perplessità sulla natura agevolativa è sorta in relazione al periodo (*quando*) di imputazione dei ristorni, in quanto nella relazione governativa di accompagnamento al d.l. 15 aprile 2002, n. 63 - nonché nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2002 (n. 53/E) – si afferma che le somme ristornate, a prescindere dalla loro imputazione a capitale sociale, sono deducibili dal reddito della cooperativa «nell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni». Sul punto si è osservato che tali interpretazioni – introducendo una facoltà di derogare ai principi generali di determinazione e imputazione del reddito non prevista dalla legge -, paiono non conforme alla natura della disposizione in oggetto.

⁶²⁹ Non sono mancate prospettazioni che vedono il ristorno quale indice di mutualità della cooperativa e quale mezzo legislativo per incentivare le cooperative a praticare i rapporti mutualistici; in quanto tale riservato, anche in termini di deducibilità in capo all'erogante, alle sole cooperative a mutualità prevalente. Sul punto si v. la sintesi di M. Ingrosso, ne *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 112.

comma 6 del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 non mancano dubbi sul regime applicabile in fattispecie, in quanto l'assimilazione agli utili per effetto dei molteplici rinvii effettuati dal legislatore non è - con buona pace della chiarezza imposta dallo statuto del contribuente - questione così pacifica.

Sul punto la relazione al decreto n. 63 cit. – confermata dalle successive interpretazioni dell'Agenzia delle entrate - ribadiva che «*la restituzione di tali somme è assimilata alla distribuzione di utili con la conseguente applicazione dell'art. 27*» del d.P.R. n. 600/1973⁶³⁰. *Rebus sic stantibus*, sembrerebbe possibile affermare che, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2 del d.l. 138 cit., trovi applicazione una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20 per cento fino a concorrenza della quota di ristorni attribuiti al capitale a partire dal 1° gennaio 2012. La disposizione, quindi, avrebbe il duplice effetto di consentire l'effetto sospensivo nonché di una tassazione a titolo di imposta.

Tuttavia, autorevole dottrina ha messo in luce come l'art. 6, comma 2, del d.l. n. 63 cit., nel dichiarare soggette ad imposta le somme di cui si tratta secondo la disciplina dell'art. 7, comma 3 della legge n. 59 del 1992, e quindi secondo la disciplina degli utili destinati ad aumento del capitale sociale, richiami chiaramente tutte le disposizioni contenute in tale norma, dalle quali non possono escludersi quelle relative all'aliquota e alla modalità di effettuazione della ritenuta, individuate dall'art. 7, comma 3, tramite il rinvio all'art. 20, comma 7, del d.l. n. 95/1974⁶³¹. Tale secondo rinvio, tuttavia, deve essere riferito al comma 8 - divenuto poi comma 7 a seguito dell'abrogazione nel 1979 dell'originario comma 1, - a tenore del quale «ricorrendo le condizioni stabilite nell'art. 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sugli interessi e sui redditi di capitale corrisposti ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato dalle società cooperative di cui al comma precedente, la ritenuta del quindici per cento prevista dall'ultimo comma dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è ridotta al 12,50 per cento, ed è applicata a titolo d'imposta»⁶³². L'abrogazione del citato comma 7 - cui

⁶³⁰ Cfr. circ. n. 53/E del 2002.

⁶³¹ Cfr. L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, *op. cit.*, 2002, in particolare nt. 31.

⁶³² *Ibidem*. In particolare nella nt. 31 l'autrice osserva che «ogni dubbio sul fatto che l'art. 6 in esame, attraverso il suddetto doppio rinvio, faccia effettivamente riferimento al 'nuovo' comma 7 e non al diverso comma 7 originario, ora abrogato, dovrebbe ritenersi fugato dalle seguenti considerazioni: 1. quando l'art. 7 della L. n. 59/1992 fu emanato, il comma 8 era già divenuto comma 7, poiché l'abrogazione del comma 1 era già (da tempo) avvenuta; 2. non può ragionevolmente sostenersi che il

si farebbe rinvio per le modalità di tassazione dei ristorni imputati a capitale - per effetto dell'art. 2, comma 25, lett. a) del d.l. 138 del 2011, potrebbe comportare, a decorrere dal 1° gennaio 2012, che il rimborso del capitale sia soggetto ad imposta (in misura piena) a carico dei soli soci nel periodo in cui il rimborso viene effettuato. È evidente che, in tale evenienza, l'originaria agevolazione in favore del socio perderebbe molta della sua portata, limitandosi a rappresentare per i soci una mera funzione dilatoria (o sospensiva) della tassazione.

Sul trattamento fiscale in oggetto taluni autori hanno osservato che la misura – pur trovando applicazione per la generalità delle cooperative in quanto riferita al socio percettore e non alla cooperativa erogante – assume carattere agevolativo, poiché consente alla cooperativa di autofinanziarsi al netto del prelievo impositivo⁶³³.

Altri autori hanno invece rilevato che da un punto di vista economico, il rinvio della tassazione per il socio si giustifica con il fatto che, a seguito dell'imputazione al capitale, il ristorno non entra nell'immediata disponibilità del socio stesso, e l'agevolazione insita in questo differimento può considerarsi un «premio» per la scelta di «convertire» il ristorno in capitale di rischio.

In ogni caso, il rafforzamento patrimoniale operato con l'imputazione a capitale dei ristorni realizzati nel rapporto mutualistico – oggetto di sospensione d'imposta e

legislatore dell'art. 6 del D.L. n. 63/2002 abbia inteso rinviare ad una norma abrogata; e ciò anche se - va rilevato - era il vecchio comma 7, ora abrogato, e non il nuovo, a dettare la disciplina della tassazione dei dividendi percepiti dal socio, disciplina che si attaglia maggiormente alla fattispecie di utili disciplinata dall'art. 7 della L. n. 59/1992 rispetto a quella di interessi ed altri redditi di capitale oggetto del nuovo comma 7; 3. il regime di tassazione previsto dal nuovo comma 7 si riferisce al finanziamento della cooperativa da parte dei soci, il che è appunto ciò che avviene mediante l'imputazione dei ristorni al capitale sociale. Nell'interpello oggetto della risoluzione n. 212/E del 2 luglio 2002 il contribuente chiedeva il parere dell'Agenzia proprio sull'attuale vigenza del comma 7 dell'art. 20 qui in esame. L'Agenzia, tuttavia, non ha risposto specificamente sul punto, limitandosi come si è detto ad affermare l'applicabilità dell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973».

⁶³³ F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n. 3/2005, I.

L'autore osserva che «l'art. 7 della l. n. 59/1992 introduce un'agevolazione quando consente che una quota degli utili di esercizio della cooperativa non venga tassata se destinata ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, entro il limite rappresentato dall'aumento dell'indice dei prezzi. Ancorché il rimborso della parte del capitale corrispondente sconti l'imposizione in capo ai soci (secondo le regole previste per la tassazione degli interessi sui finanziamenti dei soci[...]), tanto la cooperativa quanto la relativa compagine sociale godono di un trattamento diverso e più favorevole rispetto a quelli stabiliti per gli altri enti e società commerciali ed i rispettivi soci» (p. 73). Diversa è la posizione assunta sul tema da A. Fantozzi (*Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 430). Fantozzi scrive che «se in sede di rimborso il socio non consegue alcun maggior valore reale» rispetto al capitale versato, «non sembra aver fondamento l'imposizione prevista a suo carico». Ed aggiunge che «l'esenzione degli utili in capo alla cooperativa sembrerebbe giustificarsi soltanto in base alla presupposizione che la quota di essi destinata alla rivalutazione 'monetaria' non costituisca reddito effettivo, ma solo maggior numerario da inflazione; ciò però rende vieppiù incomprensibile l'imposizione differita in capo al socio».

(nell'ipotesi di assimilazione agli utili) di tassazione agevolata - parrebbe essere un meccanismo di favore operante nella sfera dell'extrafiscalità esterna, giustificato in quanto volto a promuovere il fenomeno cooperativo, sotto l'egida dell'art. 45 Cost.⁶³⁴. Sul punto, tuttavia, non si può non evidenziare come questo trattamento si presti alla trasformazione del vantaggio mutualistico in «capitale», remunerato a sua volta con i futuri maggiori dividendi che potranno originarsi dal capitale stesso incrementato dalle somme capitalizzate a titolo di ristorni⁶³⁵.

2.3. Altre misure fiscali riservate alla cooperazione.

In sede di descrizione del regime fiscale positivo è stata dedicata attenzione al trattamento tributario delle somme destinate ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, ai prestiti sociali, nonché alle esenzioni previste per cooperative operanti in particolari settori.

I fondi sono alimentati sia da un contributo pari al 3 per cento degli utili annuali, sia dal patrimonio che residua - dedotti il capitale versato ed i dividendi eventualmente maturati - all'atto di liquidazione delle cooperative e loro consorzi aderenti alle associazioni nazionali di rappresentanza⁶³⁶. L'art. 11, comma 9 della l. del 31 gennaio 1992, n. 59 prevede che le devoluzioni obbligatorie delle quote di utili ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione siano esenti dal prelievo e siano deducibili, nella misura massima del 3 per cento, dalla base imponibile⁶³⁷.

⁶³⁴ In tal senso v. M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, p. 194.

⁶³⁵ Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 110.

⁶³⁶ P. ROSSI, *L. n. 59/1992: il contributo del 3 per cento ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione*, in *il fisco*, 2000, 2, p. 428; V. LANDRISCINA, *Rapporto tra fondi mutualistici e cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 5; A. PETRUCCI, *Obbligo di devoluzione del patrimonio effettivo delle coop ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 12, p. 41; G. CASCARDO, *La devoluzione del patrimonio residuo ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 2.

⁶³⁷ Sul punto la giurisprudenza ha affermato che la norma dispone una «doppia agevolazione tributaria: una di più rilevante portata (l'esenzione dalle imposte) e una di più modesta portata (la deducibilità dalla base imponibile [del soggetto che effettua l'erogazione n.d.a.] nel limite del 3 per cento)», e che solo la seconda è riferibile ai soggetti che erogano il contributo (tra i quali anche le cooperative), non potendosi per la prima che «aderire alla linea interpretativa secondo cui detta esenzione riguarda appunto il soggetto che amministra il fondo» (CTR, Lazio, Sez. IV, 14 dicembre 2005, n. 167).

L'esenzione di imposta in capo al percettore del contributo - seppur apparentemente agevolativa - pare riconducibile alla promozione di cui all'art. 45 Cost. costituendo una manifestazione di mutualità esterna. Sicché, seppur non rispondente a logiche di extrafiscalità interna, pare legittimamente giustificabile sulla scorta di altri valori costituzionali.

La disposizione in questione pare assumere natura sistematica poiché si è in presenza di un onere deducibile, assimilabile ai versamenti dei contributi previdenziali od assistenziali effettuati in ottemperanza a precetti di legge, ai quali si riferisce l'art. 10, comma 1, lett. e) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917⁶³⁸.

Escludere dal prelievo tributario dette devoluzioni, quindi, non si può configurare come un favore alla cooperazione, trattandosi di un obbligo imposto dall'esigenza di espungere dall'imponibile le somme che il soggetto passivo è, *ope legis*, tenuto a versare in ragione dell'attività lavorativa o professionale svolta, o, come nel caso della cooperazione, della forma societaria assunta, in quanto prive di valenza reddituale e dunque non assoggettabili ad imposizione. Di talché non si rende necessaria una verifica delle ragioni extrafiscali, né un vaglio di coerenza con i principi ordinamentali.

Il trattamento fiscale riservato ai prestiti sociali - originariamente introdotto in forma agevolativa al fine di compensare l'«endemica» sottocapitalizzazione e di far fronte alla strutturale incapacità di reperire capitali - è stato oggetto di recenti interventi legislativi⁶³⁹. Fino alle recenti modifiche, quindi, la riduzione (e non l'elisione) della tassazione dei frutti del prestito sociale, in una logica extrafiscale, consentiva di attenuare le restrizioni – *i.e.* limiti alla distribuzione delle riserve e dei dividendi, alla formazione del capitale sociale, obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento – che avrebbero impedito la realizzazione del valore aggiunto sociale assegnato al modello cooperativistico⁶⁴⁰.

A seguito del comunicato della Commissione n. IP/08/953 del 17 giugno 2008 il legislatore ha, in un primo tempo, circoscritto l'ambito di applicazione di favore agli interessi corrisposti ai soci delle piccole cooperative⁶⁴¹. Con il d.l. 25 giugno 2008, n.

⁶³⁸ Cfr. in proposito A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche*, cit., p. 431, e L. SALVINI, *La riforma del diritto societario*, cit., p. 841.

⁶³⁹ Cfr. F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 5, p. 489. L'autore osserva che «aver agevolato la diffusione del finanziamento dei soci, oltre ad assicurare un'importante fonte di mezzi economici per le cooperative, ha consentito di salvaguardare il potere d'acquisto dei soci e di incentivarne la propensione al risparmio (grazie ai buoni rendimenti offerti), facendo sì che essi sviluppassero altresì un maggior attaccamento alla società» (p. 489).

⁶⁴⁰ F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, cit., p. 509.

⁶⁴¹ Non pare decisivo, per escludere la natura agevolativa delle disposizioni in questione, il fatto che l'aliquota della ritenuta sugli interessi corrisposti ai soci delle cooperative di «non piccole dimensioni» sia stata sensibilmente «innalzata» dalla recente novella: è evidente, infatti, che risulta, comunque, più conveniente la previsione di una ritenuta a titolo d'imposta, piuttosto che la concorrenza degli interessi attivi alla formazione del reddito complessivo e, conseguentemente, all'applicazione di aliquote progressive Irpef in ogni caso superiori al 20 per cento.

112, infatti, il legislatore ha introdotto una diversa misura dell'aliquota in ragione dei limiti dimensionali propri della cooperativa – annoverando con ciò un indice di attribuzione delle agevolazioni fiscali contrastante con l'assetto previsto dalla disciplina generale, e non collegato alla realizzazione del modello mutualistico⁶⁴² - , innalzandola al 20 per cento per le cooperative non qualificabili come «piccole e micro imprese» di cui alla raccomandazione della stessa Commissione (n. 2003/361/Ce) del 6 maggio 2003.

La possibilità di applicare la ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,5 per cento, subordinata al verificarsi dei presupposti indicati nell'art. 13 del d.P.R. n. 601 cit. - *i.e.* le finalità delle somme versate o trattenute e il rispetto di particolari limiti quantitativi - nonché alla sussistenza di un requisito dimensionale, è stata soppressa a decorrere dal 1° gennaio 2012, per effetto dell'art. 2, comma 25, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138.

Se fino all'introduzione di quest'ultimo provvedimento la misura agevolativa pareva rispondere all'esigenza extrafiscale (esterna) di consentire la capitalizzazione delle piccole realtà societarie, con la sua entrata in vigore si è venuta temporaneamente a creare una situazione di «paradosso»: le grandi cooperative avrebbero fruito di un regime impositivo sugli interessi dei prestiti sociali corrisposti ai soci, persone fisiche, più favorevole rispetto a quello riservato alle piccole cooperative, in quanto per queste ultime doveva *littera legis* trovare applicazione la ritenuta nella misura del 20 per cento a titolo di acconto⁶⁴³. La questione è stata risolta in via interpretativa dalla stessa Amministrazione che ha chiarito come la ritenuta in questione operasse a titolo di imposta, poiché «diversamente, si verrebbe a determinare una disparità di trattamento tra soci di cooperative a discapito di quelli delle piccole e micro»⁶⁴⁴.

Le recenti modifiche normative apportate dall'art. 2 del d.l. 138 cit. non solo hanno fortemente ridotto la portata della misura in commento, ma hanno, *de facto*, uniformato la tassazione dei prestiti sociali a quella applicabile agli interessi derivanti

⁶⁴² Cfr. F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, cit., p. 501. L'a. osserva che il criterio dimensionale è un «perimetro che non soddisfa la previsione dell'art. 45 Cost., il quale tutela la funzione sociale della cooperazione laddove essa abbia il carattere di mutualità e difetti di fini di speculazione privata».

⁶⁴³ G. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 37.

⁶⁴⁴ Cfr. F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, cit., p. 496. Il richiamo è alla nota dell'Agenzia delle entrate del 7 febbraio 2012, n. 954-16660.

dai rapporti di deposito bancario e postale⁶⁴⁵. Non parrebbe più porsi, quindi, né una questione di coerenza della disciplina interna, né di compatibilità con la disciplina europea⁶⁴⁶.

Quanto al trattamento esentativo riservato - ex art. 10 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 - alle cooperative agricole e della piccola pesca si è osservato che, anche se la sua portata è stata oggetto di recenti riduzioni ad opera dell'art. 1, co. 461, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 - è stata esclusa l'applicazione sul 20 per cento degli utili netti annuali -, esso risponde a logiche di extrafiscalità interna, riconoscendo l'uso della forma cooperativa quale strumento/schermo dell'attività dei soci cooperatori⁶⁴⁷. Una

⁶⁴⁵ Non sembra dello stesso avviso F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, cit., p. 496 il quale osserva che «la misura ha tuttora carattere agevolativo, seppure di portata inferiore rispetto al passato, perché la ritenuta del 20 per cento esaurisce il prelievo impositivo, evitando che gli interessi confluiscono nella base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, Irpef, del percipiente (che subirebbe, comunque, la ritenuta a titolo di acconto del 12,5 per cento sui frutti dei finanziamenti concessi alle società lucrative, ed è inferiore a quella (pari al 27 per cento), sempre a titolo di imposta, applicabile agli interessi derivanti dai rapporti di deposito bancario e postale».

Sul punto va ricordato che con circolare n. 11/E del 28 marzo 2012, la stessa Agenzia delle entrate ha chiarito che «la nuova aliquota del 20 per cento si applica ai sensi del comma 6, dell'articolo 2 del decreto alla generalità dei redditi indicati all'articolo 44, comma 1, del t.u.i.r.. Pertanto, tale nuova misura di tassazione si applica anche agli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti indicati alla lettera a) dello stesso articolo 44 ed in particolare a quelli corrisposti ai titolari di conti correnti e depositi, anche se rappresentati da certificati, bancari e postali. Su tali redditi le banche e Poste italiane S.p.A. operano una ritenuta, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, che a decorrere dal 1° gennaio 2012 è prevista nella misura del 20 per cento».

⁶⁴⁶ Sotto il profilo della determinazione del reddito della società, gli interessi attivi corrisposti «sulle somme che i soci persone fisiche versano alle società cooperative e loro consorzi», alle condizioni di cui all'art. 13 cit., «sono indeducibili per la parte che supera l'ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi aumentata dello 0,9 per cento». E' il regime di parziale indeducibilità degli interessi sui prestiti sociali, introdotto con l'art. 1, commi 465 e 466 della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (legge Finanziaria 2005). L'intento dissuasivo volto a limitare il grado di indebitamento della società è evidente. Lo ha confermato la stessa Suprema Corte nell'ord. 17 febbraio 2006 (n. 3525) ribadendo che «con i commi da 460 a 466, la legge finanziaria 2005 introduce restrizioni alle agevolazioni fiscali previste da norme speciali a favore delle società cooperative». Per l'annotazione cfr. A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 429, e F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative ed aiuti di stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 467.

Per un'attenta disamina della disciplina, anche sotto il profilo operativo, si rinvia a G. MALUSA, *Prestito sociale: recenti interventi legislativi*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 7.

Va ricordata, a questo proposito, la posizione critica di F. Pistolesi (*Il finanziamento dei soci alle cooperative*, cit., p. 497) in merito alla devoluzione al fondo solidaristico del 5 per cento dell'utile netto annuale, per gli anni 2008 e 2009, che ha trovato applicazione nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente con un debito per finanziamento soci superiore a 50 milioni di euro e al patrimonio netto contabile comprensivo dell'utile. Una prestazione tributaria (che l'autore ritiene deducibile secondo l'art. 99 del T.u.i.r.) di carattere straordinario e temporaneo - in linea con quanto sostenuto da M. Ingresso (*Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, cit., p. 101) - destinata a costituire una dotazione di cui le cooperative non possono fruire e che va a colpire una manifestazione di capacità contributiva rappresentata dall'attitudine della cooperativa di attrarre finanziamenti dai propri soci.

⁶⁴⁷ N. D'AMATI - C. COCO, *Le agevolazioni per la cooperazione nel d. P.R. n. 601 del 1973*, in G. SCHIANO DI PEPE - F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 211. Gli autori sottolineano la diversità della situazione delle cooperative della piccola pesca rispetto a

disposizione, questa, che intende ovviare al fenomeno della doppia imposizione, dal momento che i redditi esentati in capo alla cooperativa sono tassati in capo ai soci⁶⁴⁸.

Diversa per *ratio* e, conseguentemente, per natura è la misura concessa a favore delle cooperative della piccola pesca e dei loro consorzi: essa sembrerebbe riservare un trattamento derogatorio in loro favore, giustificabile, quanto ai fini extrafiscali, in ragione della particolare attività svolta⁶⁴⁹.

L'esenzione riservata alle cooperative di produzione e lavoro – anch'essa oggetto di sostanziali riduzioni rispetto alla previsione originaria⁶⁵⁰ – è stata diversamente interpretata.

Alcuni autori l'hanno intesa come un'agevolazione meramente formale essendo il reddito della cooperativa tassato in capo ai soci come reddito di lavoro dipendente⁶⁵¹; altri, al contrario, ne hanno sostenuto la natura sostanzialmente agevolatoria⁶⁵².

quelle agricole, svolgendo le prime,rispetto alle seconde, un'attività sostanzialmente unitaria il cui reddito rimane, in modo formale e sostanziale, dell'ente collettivo.

⁶⁴⁸ Sul punto cfr. G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 307.

Scrivo in proposito M. Interdonato (*Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI - a cura di -, *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 172): «in giurisprudenza si è consolidata l'opinione secondo cui detta esclusione non si applica in ragione della natura giuridica soggettiva delle cooperative, bensì in ragione della natura dell'attività svolta». Sul punto cfr. le sentenze della Corte di Cassazione n. 14141 del 2009 e n. 338 del 1999. Quest'ultima ha escluso l'applicabilità dell'art. 10 al reddito conseguito da una cooperativa attraverso l'alienazione di prodotti di un'azienda agricola ubicata all'estero e conferiti dal suo titolare, cittadino straniero, nella sua qualità di socio della cooperativa, sostenendo che mentre non è rilevante la nazionalità del socio, è invece condizione imprescindibile, al fine del godimento dei benefici su indicati, che il terreno dello stesso sia ubicato in territorio italiano.

⁶⁴⁹ Cfr. in proposito A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 427.

⁶⁵⁰ La misura esentativa va coordinata con le modifiche introdotte, prima dall'art. 6 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 e poi dall'art. 2 del d.l. 201 del 6 dicembre 2011 (modificato dall'art. 4, c. 12 del d.l. 16/2012), in tema di deducibilità dell'Irap dal reddito di impresa. Quest'ultima disposizione, che va ad aggiungersi a quanto previsto dall'art. 6 del citato d.l. 185, prevede che, a decorrere dal 2012, sia deducibile dal reddito di impresa la quota di Irap versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato. Alla luce del fatto che il comma 462 della legge 311 cit. limita l'applicazione dell'art. 11 al reddito imponibile derivante dall'ineducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive, ne consegue che una riduzione della quota ineducibile limita *de facto* la portata della misura.

⁶⁵¹ Sul punto v. M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 172, e i richiami a N. D'AMATI – C. COCO, *Le agevolazioni per la cooperazione nel d. P.R. n. 601 del 1973*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 217 ss. Cfr. anche su questo stesso argomento G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 307.

⁶⁵² Secondo F. Pistolesi (*Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n.3/2005, I, p. 73) «sono di innegabile favore l'esenzione e la riduzione dell'imposizione disposte dal comma 1 per le cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi».

Anche a voler ritenere la misura come un'(apparente) agevolazione in senso tecnico, pare possibile affermarne la legittimità in ragione dello stretto legame con la «funzione sociale» che il modello della cooperativa di produzione e lavoro esprime; in altre parole, siffatta misura esentativa è subordinata a presupposti talmente stringenti (cfr. *supra*) che implicano una commistione dell'organizzazione cooperativa con le persone dei soci (per identità di oggetto e per prevalenza del proprio apporto in essa), giustificando un prelievo calibrato su questi ultimi. In ogni caso, pare possibile affermare che il beneficiario dell'esenzione prevista dall'art. 11 cit. presenta dei requisiti che lo differenziano – riducendone anche la forza economica e la conseguente capacità contributiva - dagli altri «operanti» nello stesso settore.

Anche nell'ambito delle imposte indirette esistono misure riservate alle cooperative operanti in particolari settori. Così, ad esempio, si osserva come, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'aliquota agevolata del 4 per cento per le case di abitazione assegnate, anche in godimento, ai soci delle cooperative edilizie e loro consorzi, risponda alla necessità di equiparare tale assegnazione alle analoghe cessioni compiute da altri soggetti imprenditori⁶⁵³. Parimenti, l'assimilazione ai produttori agricoli delle cooperative e loro consorzi, quando effettuano cessioni di beni prodotti dai soci, e la conseguente applicazione del regime speciale con la detrazione forfetizzata sulle sole cessioni dei prodotti agricoli ed ittici conferiti dai soci, si spiega con il fatto che la cooperativa opera come «struttura di servizio» in favore dei propri soci, favorendo un più vantaggioso collocamento sul mercato dei loro prodotti, rispetto a quello che ciascuno di essi avrebbe potuto ottenere singolarmente⁶⁵⁴. Venuta meno l'applicazione del regime speciale di detrazione ai soli prodotti conferiti dai soci (per effetto dell'art. 10, comma 1, lett. a, d.l. 14 marzo 2005, n. 35), regime che viene ora

⁶⁵³ Di contro, era giustificato, fino al 4 agosto 2009 (data di cessazione del regime di cui all'art. 3, commi 2 e 3, del d.l. 27 aprile 1990, n. 90), sulla base del solo *favor* per la cooperazione di cui all'art. 45 Cost., l'utilizzo, ai fini della determinazione della base imponibile, di una percentuale sul costo degli alloggi in luogo del valore normale degli stessi. Sul punto cfr. C. MAGNANI, *Le cooperative e l'imposizione indiretta*, in G. SCHIANO DI PEPE - F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., p. 300.

⁶⁵⁴ Cfr. risoluzione n. 65/E del 12 giugno 2012 e risoluzione n. 6 del 22 gennaio 1997.

Per maggiori approfondimenti cfr. M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, cit., p. 172. Scrive Interdonato che «tale posizione non sembra [...] incompatibile con quanto affermato dalla Corte Costituzionale in relazione ad una richiesta di estensione di tale regime, laddove si dice che 'non spetta alla Corte, bensì rientra nella discrezionalità del legislatore valutare quali attività e non altre possano rivelarsi maggiormente utili ai fini del promuovimento dell'incremento della cooperazione di cui all'art. 45 Cost.' (C. Cost. 87/371)».

esteso all'intera produzione agricola della cooperativa, è possibile affermare che tale estensione ha una natura agevolativa e rappresenta un riconoscimento del valore sociale della stessa cooperativa secondo quanto previsto dal citato art. 45 della Costituzione⁶⁵⁵.

3. Le misure sottrattive riservate alle società cooperative: vaglio dell'«extrafiscalità» nella prospettiva della compatibilità con i principi dell'ordinamento europeo.

⁶⁵⁵ *Ibid.*, p. 173. Nell'ambito dei tributi minori si rinvengono – scrive Interdonato – altre norme dettate per la cooperazione normalmente definite di agevolazione, ma che la cooperazione è propensa a ritenere di natura sistematica piuttosto che agevolativa. Così è, ad esempio, in tema di Imposta Comunale sugli immobili, l'art. 8 del d.lgs. 504/1992 che equipara, ai fini della detrazione d'imposta, ivi disposta, le unità immobiliari direttamente adibite ad abitazione principale del soggetto passivo (e non esenti) e quelle appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale del socio assegnatario. Si tratterebbe in tal caso di una mera perequazione, tesa ad assicurare un trattamento non deteriore al socio assegnatario della cooperativa edilizia rispetto al titolare in proprio dell'unità abitativa. Alle medesime finalità perequative risponde il comma 3 dell'art. 1 del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, laddove si dispone che l'esenzione ICI dell'abitazione principale del soggetto passivo si applica altresì nel caso di abitazione principale del socio assegnatario di cooperative edilizie a proprietà indivisa.

In tema di imposta di registro, l'art. 19 della Tabella all. B al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642 dispone che siano esenti gli atti costitutivi e modificativi delle cooperative e loro consorzi. La dottrina reputa che l'agevolazione in parola sia oggi priva di qualsiasi fondamento razionale essendo stata introdotta solo per coerenza con la parallela esenzione dell'imposta di registro ed essendo quest'ultima stata soppressa nel 1986 in sede di revisione della materia e approvazione del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

In merito alle tasse sulle concessioni governative, l'art. 61 d.l. 331/93 dispone un'esenzione per le società cooperative per l'iscrizione al registro imprese dell'atto costitutivo e degli altri atti. La dottrina ritiene che tale esenzione, peraltro di modeste dimensioni, essendo applicabile non solo alla società cooperativa, ma altresì a quelle di mutua assicurazione e di mutuo soccorso, alle società sportive ecc. non sia riconducibile al favore legislativo verso la cooperazione, essendo piuttosto rivolta all'area societaria concretamente non lucrativa.

Tra le misure settoriali - scrive F. Pistolesi (*Le agevolazioni fiscali per le cooperative, cit.*, p. 73), - assume natura agevolativa l'art. 62 della l. 21 novembre 2000, n. 342, secondo cui l'art. 95, comma 4 del d.P.R. n. 917/1986 (che stabilisce delle deduzioni in misura fissa per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci in luogo della deduzione in via analitica delle spese sostenute per le trasferte effettuate dai propri dipendenti al di fuori del territorio comunale) si applica ai fini della determinazione del reddito di cui all'art. 50, comma 1, lett. a) dello stesso testo unico delle imposte dirette (sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), allorché la società cooperativa autorizzata all'autotrasporto non fruisca della deduzione degli importi indicati dal suddetto art. 95, comma 4, né della deduzione analitica delle spese sostenute in relazione alle trasferte compiute dai propri soci fuori dal Comune. Si è al cospetto di una norma di favore: da un canto, le deduzioni fisse di cui trattasi non competono ai dipendenti delle altre imprese di trasporto nel caso (in verità, anomalo) che queste ultime non se ne giovassero e neanche provvedessero allo scomputo analitico delle spese affrontate; dall'altro canto, la cooperativa sceglie il regime più favorevole per sé o per i propri soci (ciò che è non concesso alle altre imprese di autotrasporto).

Ancora l'art. 9 (comma 2 del d.P.R. n. 601/1973) relativamente alle cooperative che conducono direttamente i terreni: i trasferimenti di proprietà, a qualsiasi titolo effettuati, di fondi rustici posti in territori montani scontano le imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa e sono esenti dall'imposta catastale. Sempre in tema di imposta di registro, l'art. 1, comma 2 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 riduce il prelievo (disponendo l'operatività dell'aliquota dell'8 per cento in luogo di quella del 15 per cento) per il trasferimento della proprietà e dei diritti reali immobiliari di godimento e per gli atti costitutivi di questi ultimi in ordine a terreni agricoli e relative pertinenze in favore delle società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della L. 9 maggio 1975, n. 153. Tali misure parrebbero operare non solo sotto l'egida dell'art. 45, ma anche nella sfera dell'art. 44 della Costituzione.

Sulla questione di compatibilità, rispetto ai vincoli dell'ordinamento europeo, del regime fiscale nazionale riservato alle società cooperative, pare opportuno, da una parte, ripercorrere i (già presentati) interventi delle diverse Istituzioni europee coinvolte, limitatamente alle sole misure fiscali oggetto d'intervento; dall'altra, muovendo dalle posizioni espresse dalla più attenta dottrina, proporre alcune riflessioni sulla tendenziale compatibilità con il mercato comune delle misure stesse.

3.1. Il vaglio delle Istituzioni europee.

L'orientamento delle Istituzioni europee sulla compatibilità del regime fiscale riservato alle cooperative italiane si evince, dalla posizione espressa dalla Commissione nel Comunicato n. IP/08/953 del 17 giugno 2008 e da quella assunta dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza dell'8 settembre 2011, relativa alle cause riunite da C-78/08 a C-80/08⁶⁵⁶. I due interventi si distinguono non solo in ragione della natura dell'emittente – il primo, organo deputato ad esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune; il secondo, organo giurisprudenziale cui non compete pronunciarsi nell'ambito di un procedimento pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto dell'Unione, né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali⁶⁵⁷ -, ma anche in relazione alla diversa prospettiva d'indagine - la prima *de iure condendo*, la seconda *de iure condito* – e ai risultati raggiunti.

⁶⁵⁶ Cfr. G. BONFANTE, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.; S. GIANONCELLI, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, in *Riv. di dir. fin. e scienza delle finanze*, 4, 2011, p. 89 ss.; A. FICI, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia Ue in tema di aiuti di Stato*, in *Enti non profit*, 2011, 12, p. 33 ss.; A. MARINELLO, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Riv. trimestrale di dir. trib.*, 2012, 1, p. 218 ss.; M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, p. 529 ss.

⁶⁵⁷ Precisa M. Ingrosso (*La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, *cit.*, p. 529) che «il meccanismo del rinvio pregiudiziale ha natura giurisdizionale, dato che non si traduce nell'esplicazione di un'attività consultiva ad opera della Corte UE, ma non ha carattere contenzioso [...]. Nella vicenda pregiudiziale, la Corte non può formalmente valutare la compatibilità con il diritto dell'UE della norma di diritto interno che appare confliggere con esso e deve essere altresì ribadito che l'applicazione della norma comunitaria, così come interpretata dalla Corte, alla fattispecie per cui è causa, rimane riservata al giudice nazionale nel processo riguardante le questioni pregiudicate». Nel caso in questione tuttavia, il Giudice europeo ha fornito, oltre ad elementi interpretativi, anche precise indicazioni sul modo effettivo in cui il giudice remittente dovrà fare diretta applicazione della speciale disciplina agevolativa e, all'occorrenza, lasciarla inapplicata.

Quanto ai diversi obiettivi degli interventi va osservato che la Commissione ha avviato un esame sulle cooperative di consumo nei settori dei servizi bancari e della distribuzione in una prospettiva che «mira a garantire la conformità delle misure future alla normativa comunitaria, dal momento che quelle in vigore esistevano già da prima dell'entrata in vigore del trattato CE e possono pertanto considerarsi aiuti esistenti». La Corte di Giustizia, diversamente - dopo aver depurato le questioni pregiudiziali degli aspetti privi di pertinenza⁶⁵⁸ - ha inteso fornire al giudice nazionale del rinvio alcuni elementi interpretativi, attinenti al diritto dell'Unione, utili ad accertare «se, ed eventualmente in che misura, le agevolazioni fiscali di cui beneficiano le società cooperative di produzione e lavoro del tipo di quelle oggetto delle cause principali, in forza di una normativa come quella contenuta nell'art. 11 del d.P.R. n. 601/1973, possano essere qualificate come »aiuti di Stato« ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE» (p. 38)⁶⁵⁹. In altre parole, l'intervento della Corte s'intende circoscritto alle sole cooperative di produzione e lavoro, nell'ambito della disciplina vigente *ratione temporis*, e assume una valenza meramente interlocutoria «spettando al giudice nazionale tirare le somme alla luce dei criteri interpretativi indicati dalla Corte»⁶⁶⁰.

⁶⁵⁸ Sul punto cfr. E. BELLI, *Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, p. 3308.

⁶⁵⁹ La Corte di Cassazione ha sottoposto al vaglio della Corte Europea i seguenti quesiti: a) se le misure fiscali alle cooperative siano qualificabili come aiuti di Stato in presenza di un non adeguato sistema di vigilanza; b) se ai fini della qualificazione come aiuti di Stato, il regime agevolativo sia proporzionato rispetto ai fini assegnati alla cooperativa; c) se la configurabilità come aiuto di Stato delle agevolazioni risulti in qualche misura confermata dall'indebolimento del sistema di vigilanza avvenuto con la riforma societaria del 2003; d) se l'utilizzo della forma cooperativa sia configurabile come abuso di diritto ove il ricorso a tale forma sia determinato dall'esclusivo scopo di realizzare un risparmio fiscale. La Corte ha risposto innanzitutto dichiarando irricevibile il terzo quesito in quanto riferito a modifiche legislative successive alla data dei fatti di cui alle cause in questione; si è dichiarata incompetente sulla quarta questione in quanto l'eventuale abuso non riguarderebbe norme dell'Unione, ma il diritto interno italiano, e si è dichiarata competente ad esprimere il suo giudizio solo sulle prime due questioni.

⁶⁶⁰ Scrive E. Belli (*Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, p. 3306): «Le tre ordinanze di rinvio premettono che tutte le cause principali riguardano l'applicazione del regime fiscale delle cooperative in periodi anteriori all'entrata in vigore delle modifiche al codice civile riguardanti le cooperative (entrate in vigore il 1° gennaio 2004) e all'entrata in vigore delle significative modifiche al trattamento fiscale delle cooperative introdotte con il D.L. 15 aprile 2002, n. 63 e, quindi, con l'art. 1, commi 460 ss., della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Tuttavia, le ordinanze stesse chiedono espressamente di interpretare le norme comunitarie relative agli aiuti di Stato nella prospettiva di tali nuove normative, che le ordinanze stesse dichiarano, nel contempo, inapplicabili nelle cause principali.

In sostanza, secondo il giudice del rinvio, tanto nel precedente sistema, quanto nel sistema attuale, era necessario che la cooperativa per fruire di agevolazioni fiscali presentasse carattere mutualistico. Tuttavia, benché il carattere mutualistico si determini sia nel precedente sistema che nell'attuale alla stregua di parametri sostanzialmente immutati, nel sistema *ante* riforma la mutualità non era misurabile: o la compagine cooperativa si connotava qualitativamente come mutualistica, o non poteva accedere alle agevolazioni fiscali. Nell'attuale sistema, invece, è stato introdotto il principio quantitativo della

Le due prospettazioni, seppur convergenti nel ritenere che, in via di principio, «la particolarità delle cooperative è di operare nell'interesse dei propri membri e di presentare un modello societario specifico», parrebbero assumere differenti declinazioni.

All'interno del mondo delle cooperative la Commissione distingue le realtà «mutualistiche [...] che realizzano redditi esclusivamente con i propri membri» da quelle che «realizzano utili anche tramite attività con non membri e hanno un comportamento sul mercato analogo a quello delle imprese lucrative»; le misure fiscali di favore riservate a queste ultime costituiscono aiuti di Stato. Tuttavia tali aiuti «possono [...] ritenersi compatibili se i loro effetti negativi per la concorrenza e gli scambi sono controbilanciati dagli effetti positivi in termini di contributo delle cooperative alla realizzazione di obiettivi sociali. Questo si ritiene sia il caso delle piccole e medie imprese (PMI), che costituiscono la stragrande maggioranza delle cooperative»⁶⁶¹. Il percorso seguito dalla Commissione potrebbe essere così sintetizzato: sono escluse dall'ambito degli aiuti di Stato le misure fiscali di favore concesse in relazione a fenomeni reddituali che si realizzano nel rapporto tra la società cooperativa e il socio (*i.e.* ristori); rientrano invece fra gli aiuti di Stato le misure fiscali che interessano fattispecie reddituali realizzate con i terzi. Ad esempio, «la deduzione dal reddito imponibile delle cooperative a mutualità prevalente degli utili accantonati alle riserve divisibili e indivisibili corrispondenti ai redditi realizzati da attività con non membri della cooperativa» (*id.*) costituisce aiuto di Stato⁶⁶². Quell'aiuto di Stato è tuttavia considerato compatibile quando riguarda piccole medie cooperative, giacché in tal caso l'effetto negativo per la concorrenza è (o si presume sia) controbilanciato dall'effetto positivo in termini di contributo alla realizzazione di

prevalenza, da misurare secondo i criteri dettati dall'art. 2513 c.c.; per cui l'art. 223-*duodecies* disp. att. cod. civ. può ora statuire al sesto comma che 'le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente'. Ne discende il carattere meramente ipotetico del quesito che il giudice nazionale pone alla Corte. Infatti, per espressa dichiarazione del giudice nazionale, le norme da esaminare sono quelle vigenti prima della riforma».

Sul punto cfr anche G. BONFANTE, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.

⁶⁶¹ Cfr. Comunicato della Commissione n. IP/08/953 del 17 giugno 2008.

⁶⁶² Secondo la Commissione possono inoltre considerarsi aiuti di Stato «b) la riduzione fiscale sugli interessi versati ai membri per depositi a breve termine, poiché essa non riguarda attività con i membri che partecipano alla cooperativa in quanto tale. Infatti, nel fornire prestiti ad interesse alla cooperativa, i membri agiscono in qualità di terzi prestatori e non condividono con questa i rischi economici. In questa fase preliminare, la misura non è ritenuta compatibile con il mercato comune».

obiettivi sociali. In altri termini, muovendo dallo scopo di «tutelare le riduzioni fiscali a vantaggio delle cooperative mutualistiche o che si giustificano in vista del perseguimento di obiettivi sociali nell'interesse comune», la Commissione intende escludere «le agevolazioni fiscali ingiustificate a vantaggio delle grandi cooperative, concorrenti dirette delle imprese commerciali tradizionali» (*id.*), ed introduce, in una prospettiva di indirizzo per il legislatore nazionale, una sorta di «regola di tolleranza», basata su un criterio di natura dimensionale.

Nella diversa prospettiva, quella di fornire indicazioni al giudice nazionale per valutare le misure esistenti *ratione temporis*⁶⁶³, la Corte segue un diverso percorso logico-giuridico. Una volta acclarata l'esistenza di un intervento di origine statale che collocava le società cooperative «in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti», il giudice nazionale – secondo quanto dispone la Corte – dovrà valutare se tale disparità di trattamento riguardi società che si trovavano «in una situazione di fatto e di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito dal regime dell'imposta sulle società, ossia l'imposizione dei redditi delle società» (p. 54)⁶⁶⁴. Secondo il Giudice europeo le cooperative conformi al modello societario descritto nella comunicazione della Commissione sulla promozione delle cooperative in Europa - che richiama, in via di principio, i *considerando* del regolamento n. 1435/2003 sulla

⁶⁶³ Secondo G. Bonfante (*Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.) – che si rifa a L.F. Paolucci (*L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e Impresa Europa*, 2009, p. 378 ss.) - non si è riconosciuto che i vantaggi fiscali delle società cooperative non sono stati considerati come elementi di un regime di aiuto di Stato «esistente» ai sensi dell'art. 1, lett. b), del regolamento CEE del Consiglio n. 659/1999.

Aggiunge M. P. Negrinotti (*Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA - a cura di -, *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 737): «La principale conseguenza derivante dall'applicazione della procedura per aiuti esistenti consiste nell'impossibilità per la Commissione di chiedere il recupero degli aiuti erogati. Ciò significa che le società cooperative beneficiarie del regime di aiuti istituito dall'art. 12 cit. non saranno tenute a versare alcunché all'erario per le imposte non corrisposte sugli utili accantonati a riserva indivisibile, anche qualora la Commissione, al termine della procedura di controllo, richieda allo stato membro di abolire o emendare la legislazione in questione. Inoltre, è bene precisare che le società lucrative in concorrenza con le società cooperative non potrebbero, in base alla giurisprudenza comunitaria, chiedere all'amministrazione fiscale il rimborso delle imposte pagate sulle somme inviate a riserva anche qualora tali riserve fossero statutariamente assoggettate agli stessi vincoli espressamente previsti dal legislatore per la riserva indivisibile delle società cooperative. La Corte di Giustizia ha, infatti, costantemente affermato che 'i debitori di un tributo non possono eccepire che l'esenzione di cui beneficiano altre imprese costituisca un aiuto statale per sottrarsi al pagamento del detto contributo ovvero per ottenerne il rimborso' (v. *ex multis*, sentenza C. Giust. CE, 7 settembre 2006, Laboratoires Boiron c. ACOSS, causa C-526/04, in Racc., 2006, p. I-7529, punto 30)».

⁶⁶⁴ Puntualizza M. Ingresso (*La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, *cit.*, p. 529) che «I giudici comunitari [...] non si fermano alle indicazioni di principio sull'iter logico-giuridico cui il giudice dovrà attenersi per accertare la sussistenza o meno del requisito della selettività, ma approntano pure la soluzione alla *quaestio facti*».

Società Cooperativa Europea -, operano in una situazione di diritto e di fatto distinta da quella delle società lucrative. In altri termini la Corte sembra introdurre una sorta di «presunzione europea di mutualità» idonea ad escludere *ipso facto* l'aiuto per quelle cooperative che – connotate da particolari caratteristiche distintive⁶⁶⁵ - «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» (p. 61)⁶⁶⁶. Nel caso in cui non si ravvisino i lineamenti della «mutualità europea» il giudice nazionale dovrà stabilire «se esenzioni fiscali come quelle oggetto delle cause principali siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono» (p. 64). In termini generali - osservano i Giudici europei - «occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi [*rectius*, principi informativi o basilari del sistema tributario, N.d.A.]» (p. 69) con la conseguenza che le esenzioni fiscali riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dal divieto di aiuto. Quelle stesse esenzioni fiscali, inoltre, per essere giustificate devono (in ogni caso) rispondere al principio di proporzionalità e non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario, ossia non essere di portata talmente limitata tale da non consentire il conseguimento del legittimo obiettivo perseguito. Nello specifico la Corte, facendo propri alcune indicazioni della Commissione, afferma che la natura del sistema tributario nazionale può essere addotta per giustificare la detassazione (a livello di società) per le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci, a condizione che l'imposta venga riscossa in capo ai soci stessi. Non trova

⁶⁶⁵ I principali elementi che differenziano le cooperative dalle società di lucro, sono individuati (seppur in ordine sparso, punti 55-62) nella preminenza della persona (con indicazioni relative all'ammissione, al recesso, all'esclusione del socio); nella devoluzione in caso di liquidazione dell'attivo netto e delle riserve ad altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi; nella gestione senza finalità di lucro di investitori esterni; nel voto per testa; nell'indivisibilità delle riserve; nell'attività di servizio a favore del socio utente che si avvantaggia in proporzione agli scambi con la società.

A queste caratteristiche, per così dire distintive, si aggiunge il fatto che le cooperative non hanno accesso ai mercati regolamentati per cui il loro sviluppo dipende da fondi propri e dal credito con la conseguenza - aggiunge la Corte - che «il margine di profitto di questo specifico tipo di società è [...] nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze del mercato».

⁶⁶⁶ Osserva in proposito E. Belli (*Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011, 40, p. 3306): «in presenza di una cooperativa con effettivo scopo mutualistico, risulta inutile ogni ulteriore verifica circa la 'giustificazione' dell'agevolazione alla luce del sistema tributario nazionale (punti 63-64 della sentenza)».

invece giustificazione alcuna, a parere della Corte, l'esenzione dall'imposta sugli utili derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa (punti da 69 a 71).

La prima soluzione indicata ha come scopo quello di evitare la doppia imposizione, ma non risulta chiaro quale possa essere l'impatto nei confronti dei ristorni in generale e, in particolare, nella ipotesi di cooperative di consumo⁶⁶⁷. Più complessi (e controversi) parrebbero gli effetti legati alla seconda indicazione, ossia alla non giustificabilità delle misure di detassazione degli utili provenienti dall'attività con i terzi. Il fatto è che l'orientamento della Corte - così come quello della Commissione - non distingue le ipotesi dell'accantonamento a riserva divisibile da quello a riserva indivisibile cui è connesso l'obbligo di devoluzione in caso di scioglimento della cooperativa. Su questo particolare aspetto, tuttavia, la Commissione - a differenza della Corte - ha «introdotto» una compatibilità rapportata alla dimensione della cooperativa stessa, giudicando che per le realtà medio piccole l'effetto sociale positivo compensi l'effetto negativo in termini di alterazione della concorrenza⁶⁶⁸. Si aggiunga poi che questa compatibilità assumerebbe un ruolo perequativo, consentendo una sorta di autofinanziamento (solo parzialmente tassato) idoneo a superare le difficoltà di risorse finanziarie, difficoltà che distinguono le realtà mutualistiche da quelle propriamente lucrative⁶⁶⁹.

La questione relativa al sistema dei controlli - sulla quale il giudice del rinvio ha incentrato buona parte delle argomentazioni nei quesiti sottoposti all'esame della Corte -, è stata risolta lapidariamente dai Giudici europei, i quali hanno osservato che «spetta [...] allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di

⁶⁶⁷ G. Bonfante (*Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10, p. 5 ss.) scrive che «non è chiaro a quali utili si faccia riferimento; in particolare se con tale termine si intende anche il ristorno, come è probabile, ancorché in modo non condivisibile, nel nostro sistema la tassazione colpisce il socio delle cooperative di produzione e lavoro, ma non quello delle cooperative di consumo».

⁶⁶⁸ La comparazione tra effetti sociali positivi ed effetti concorrenziali negativi sottende l'idea, fondata sull'*id quod plerumque accidit*, che le cooperative di piccole medie dimensioni, pur con l'incidenza che hanno sugli scambi, operano in un mercato più circoscritto, e perciò minore è la loro capacità a falsare la concorrenza.

⁶⁶⁹ G. Bonfante, nel suo succitato saggio sugli *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue* (p. 5 ss.) scrive commentando le conclusioni della Corte: «si tratta di una conclusione che a prescindere dall'autorevolezza della fonte, pare a chi scrive contraddittoria dal momento che la stessa Corte riconosce che le cooperative hanno, rispetto alle società lucrative, obiettiva impossibilità di finanziamento, difficoltà che [...] sono state "aggirate" nel nostro ordinamento con regole antispeculative come quelle introdotte [...] dalla c.d. legge Pandolfi sulla intassabilità degli utili mandati a riserva indivisibile. Un conto è dire che l'esenzione non può sussistere per una società lucrative, un altro è negare l'esenzione a una società cooperativa dove la misura ha un ruolo perequativo di una situazione fra imprese lucrative e mutualistiche squilibrata per quanto attiene al reperimento di fonti finanziarie».

vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale» (p. 74)⁶⁷⁰.

Nel dispositivo della sentenza, la Corte Europea – sintetizzando quanto esposto nella motivazione - chiarisce che l'esenzione fiscale o la riduzione dell'imposta in favore delle cooperative di produzione e lavoro non costituiscono «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 107 cit. laddove tutte le condizioni costitutive e cumulative di applicazione non siano soddisfatte; e rimette al giudice nazionale l'accertamento in concreto dei requisiti costitutivi, vincolandolo all'adozione di un metodo di valutazione particolarmente rigoroso. Tuttavia, dalla lettura complessiva della motivazione (in particolare punti 61 e 63) sembra evincersi come la *ratio decidendi* della sez. I della stessa Corte non si discosti dalla soluzione proposta, con chiarezza, dall'Avvocato generale Jääskinen nelle conclusioni rese l'8 luglio 2010, secondo cui «il regime fiscale delle società cooperative di produzione e lavoro, come previsto, in particolare, all'art. 11 del d.P.R. n. 601/1973, non può essere considerato selettivo». Per completezza, va anche detto che le argomentazioni dell'Avvocato generale - incentrate sul fatto che le società cooperative si trovano in una situazione non paragonabile a quella delle società a scopo di lucro e che, in ogni caso, la normativa che le concerne è legata alla natura e

⁶⁷⁰ Ancora G. Bonfante (in *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue, cit.*, p. 5 ss.): «in termini condivisibili, la Corte osserva, come spetti allo Stato membro interessato porre in campo procedure di vigilanza adeguate onde evitare che venga scelta la forma giuridica cooperativa senza averne le caratteristiche al solo fine di godere delle agevolazioni.

Anche se [...] verrebbe da chiedersi se non debba distinguersi fra l'adeguatezza in sé dell'impianto giuridico in tema di vigilanza e lo svolgimento concreto di questa attività che può dipendere da fattori extra giuridici, ad esempio, di volontà politica. E così, per rispondere in modo diretto ai giudici della nostra Suprema Corte, non si condivide l'affermazione secondo cui l'impianto dei controlli sulle cooperative si sarebbe [...] indebolito da un punto di vista istituzionale risultando anzi rafforzato sia con l'istituzione di nuove sanzioni come la sospensione semestrale da ogni attività dell'ente, sia con l'estensione dei controlli del Ministero dello Sviluppo economico a soggetti in passato sottoposti solo al controllo della Banca d'Italia, come è il caso delle banche di credito cooperativo.

E dove quindi l'origine di una indubbia parziale inadeguatezza dei controlli ha motivazione solo ed esclusivamente "politica", legata, cioè, alla carenza di risorse messe a disposizione dallo Stato per questa attività.

Ma tant'è, tenendo conto di queste regole interpretative, completate dal c.d. principio di proporzionalità, dovendosi cioè valutare altresì se l'obiettivo perseguito non possa essere raggiunto attraverso misure di portata minore, la Corte rimanda la palla al giudice nazionale che dovrà quindi valutare, ove la precedente indagine sulle caratteristiche peculiari della cooperativa non dia esito positivo, se le esenzioni siano comunque giustificate alla luce della natura e della struttura generale del sistema tributario in questione».

alla struttura del sistema impositivo nazionale, in quanto tali misure derivano dai principi fondatori del sistema fiscale nazionale⁶⁷¹ – erano state condivise, in via di principio, dalla Commissione Europea nei punti 63 e 64 delle Osservazioni presentate nelle cause in oggetto. Di tali aspetti non potrà non tenere conto il giudice nazionale deputato all'accertamento delle condizioni costitutive di incompatibilità.

3.2. Valutazioni complessive sulla compatibilità del regime fiscale concesso alle cooperative rispetto al divieto di aiuti di Stato.

Gli autori (e gli operatori) che hanno esaminato le misure fiscali riservate alle cooperative per valutarne la conformità o la non-conformità alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, sull'assunto che tali misure sono riconducibili alla necessità di riallineare l'imposizione delle società cooperative con quella delle società lucrative, si sono orientati, in via di principio, per una soluzione positiva.

Le argomentazioni a sostegno della compatibilità con il mercato comune sono state individuate, secondo la prevalente dottrina, nella mancanza della selettività - ossia nell'assenza di differenziazioni (fiscali) tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di uno Stato membro, in una situazione giuridica e di fatto analoga - che escluderebbe *ipso facto* l'incompatibilità con il mercato comune. Altri autori hanno evidenziato che, quand'anche fosse ravvisabile l'esistenza di un sistema differenziato in favore della cooperazione, il vantaggio che quest'ultima ne ricaverebbe sarebbe giustificato in quanto rispondente alle logiche del sistema tributario nazionale. Altri studiosi, infine, hanno sostenuto che la

⁶⁷¹ Cfr. in proposito G. BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 11, p. 11; D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 635; F. G. POGGIANI, *Società cooperative non c'è aiuto di Stato*, in *Italia Oggi*, 9 luglio 2010, p. 27; G.P. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2010, 39, p. 3257 ss.

Va infine ricordato che l'Avvocato Generale - dopo aver suggerito alla Corte di dichiarare irricevibili le questioni proposte dalla Cassazione non essendo evidente il collegamento delle stesse «con il diritto dell'Unione europea», e non essendo la stessa Corte «competente a statuire sulla compatibilità di una normativa nazionale con il diritto dell'Unione» - ha aggiunto che l'esenzione prevista per le cooperative di lavoro dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 non può essere considerata «aiuto di Stato» in quanto trova la sua giustificazione nella struttura giuridica della cooperativa, e il sistema generale di tassazione delle persone giuridiche non può essere applicato alle società che seguono il principio mutualistico. Quanto alla selettività degli aiuti, non se ne può parlare non essendo comparabili le società con scopo mutualistico con quelle costituite a fini di lucro.

differenziazione potrebbe essere giustificata in ragione dell'operare delle misure sottrattive sotto l'egida del *favor* europeo nei confronti della cooperazione.

Parte della dottrina ha sostenuto la tesi della compatibilità basandosi sul fatto che le misure fiscali riservate alle cooperative rispondono ad una particolare tipologia sociale che presenta una struttura proprietaria, organizzativa ed economica differente da quella delle società lucrative. Il sistema impositivo di queste ultime non potrebbe perciò essere assunto a termine di paragone al fine di valutare la sussistenza o meno dei requisiti della selettività⁶⁷². In altri termini se l'imposta sulle società costituisce il regime giuridico normale, o di riferimento, cui rapportare la valutazione dell'esistenza dell'eventuale vantaggio, è anche vero che detto vantaggio non può essere considerato selettivo. Solo un approccio formale, volto a considerare la forma giuridica dell'ente, condurrebbe ad affermare che le società cooperative beneficiano di un vantaggio in deroga al regime tributario normalmente applicato alle società di capitali; ma laddove si seguisse un «approccio che abbia riguardo alla meritevolezza delle molteplici funzioni perseguite dalle cooperative e alla rilevanza assegnata dal legislatore italiano allo scopo mutualistico, i trattamenti agevolativi fiscali di cui fruiscono tutte le cooperative presentano degli elementi di autonomia tali da rendere impossibile il confronto con il regime ordinario di tassazione»⁶⁷³. Con specifico riferimento alle esenzioni reddituali si è osservato che le società cooperative non sono confrontabili, *sic et simpliciter*, con quelle lucrative, per i vincoli patrimoniali che le connotano in termini di indivisibilità delle riserve di utili. Ciò in quanto, a differenza di quanto accade per gli enti lucrativi,

⁶⁷² L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 501.

Sul punto non si può non rilevare come la differenza con le società lucrative diventi più marcata nelle ipotesi delle cooperative a mutualità prevalente. Osserva in proposito G. Bonfante (*La cooperativa a mutualità prevalente*, in *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa* – a cura di V. UCKMAR e GRAZIANO - Padova, 2005, p. 45) che la ragione del diverso e più favorevole trattamento tributario assicurato alla cooperativa a mutualità prevalente va individuata nel fatto che questa persegue la mutualità con più difficoltà rispetto alla cooperativa a mutualità non prevalente. Essa infatti da un lato deve limitarsi ad operare prevalentemente con i soci, il che, dal punto di vista operativo dell'impresa, può costituire un ostacolo al pieno sviluppo economico; dall'altro deve rispettare l'obbligo dei requisiti mutualistici di cui all'art. 2514, obbligo che determina *ex se* una garanzia certa dell'esistenza di uno scopo lucrativo attenuato.

⁶⁷³ Cfr. M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, *cit.*, p. 533. Ivi per la distinzione tra il concetto di «vantaggio economico» e carattere della selettività del «vantaggio economico». L'autore ritiene che disposizione sottrattiva abbia una «sua autonomia operativa, volta a limitare l'applicabilità del tributo ad un tipo di soggetti passivi-società obbiettivamente differente dagli altri soggetti passivi-società in ragione della mutualità perseguita dall'ente nell'esercizio dell'attività d'impresa, tanto da meritare una disciplina ad hoc in seno al diritto tributario italiano».

come ha osservato l'Avvocato generale, «l'accumulo di capitale in seno a una società cooperativa non va a beneficio dei soci»⁶⁷⁴.

Parzialmente diversa è la posizione di coloro che, pur assumendo come termine di paragone il regime fiscale delle società lucrative, ritengono che le misure tributarie che differenziano le due posizioni, della cooperativa e della società lucrativa, rispondano ai principi informatori del sistema tributario cui appartengono, ossia siano giustificate «dalla natura o dalla struttura generale del sistema»⁶⁷⁵. A questo proposito è stato evidenziato come le disposizioni oggetto (della richiesta) di censura europea siano coerenti con i principi del sistema tributario nazionale; si tratterebbe, in definitiva, di mere erosioni fiscali e non di agevolazioni in senso tecnico in quanto introdotte al fine di parametrare la minor capacità contributiva espressa dalla società e/o dal socio e,

⁶⁷⁴ D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 637.

Scrivendo a questo proposito F. Pistolesi (*Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n.3/2005, I, p. 71): «l'assegnazione alle CMP di dette agevolazioni non collide con i principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. In particolare, non può prospettarsi la lesione dell'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità Europea. Sebbene le agevolazioni tributarie rientrino fra i cosiddetti 'aiuti di Stato', ai quali si riferisce il rammentato art. 87, non possono qualificarsi come tali le misure a carattere generale, che non si traducono cioè in provvidenze specifiche o selettive per 'talune imprese o talune produzioni'. Queste misure, ancorché creino divergenze fra i trattamenti fiscali riservati alle imprese dei diversi Stati europei, possono semmai ricondursi al novero delle differenze strutturali esistenti fra siffatti Paesi, ma non configurano gli 'aiuti di Stato' preclusi dall'art. 87 cit.. Tutt'al più, se suscettibili di alterare la concorrenza, potranno formare oggetto di interventi di 'armonizzazione fiscale' e di 'ravvicinamento delle legislazioni', ai sensi degli artt. 93 ss. del Trattato, attraverso l'omogeneizzazione delle varie legislazioni tributarie nazionali.

Dunque, se previste per tutte le CMP, indipendentemente dal settore economico di appartenenza, dall'area territoriale ove hanno sede od esplicano la propria attività o dagli obiettivi e finalità che perseguono, le agevolazioni tributarie rappresentano sovvenzioni aventi portata generale – *id est* stabilite per la totalità dei soggetti che, secondo il legislatore italiano, realizzano interamente la nota 'funzione sociale' della cooperazione - e, perciò, non interessate dal divieto sancito dall'art. 87 del Trattato».

Seppur con premesse diverse, A. Giovannini (*Concorrenza fiscale e aiuti di Stato. Principi e tassazione delle società cooperative*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1590) osserva che le disposizioni tributarie specificamente destinate alle cooperative, inserendosi in questo «sistema generale di settore» governato da principi propri, formano un corpus caratterizzato da regole peculiari ma pur sempre generali, e quindi non derogatorie, perfettamente conciliabile con la logica complessiva dell'ordinamento, con ciò escludendosi la violazione dell'art. 87 del trattato.

⁶⁷⁵ Nella Comunicazione della Commissione del 1998 (punti 12 e 13) è scritto che si devono ritenere giustificate le misure fiscali «necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale».

Critica sul punto è la posizione di M. Ingrosso (*La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, cit., p. 536). A suo parere «la prassi e la giurisprudenza dovrebbero spiegare come mai una misura reputata selettiva, e perciò vietata dal diritto dell'UE, possa nondimeno trovare giustificazione per lo stesso diritto comunitario [...]. Agevolazioni fiscali riconducibili a finalità extrafiscali giammai possono essere giustificate sulla base delle finalità fiscali del sistema tributario e perciò inevitabilmente sono da considerarsi aiuti di Stato!».

quindi, non suscettibili di falsare il mercato⁶⁷⁶. In tal senso – così come relativamente all'impostazione adottata per verificare il carattere agevolativo della disposizione ai fini della disciplina positiva in una «prospettiva interna» (cfr. *supra*) - si è notato come il trattamento differenziato previsto per gli utili accantonati a riserve indivisibili rappresenti una misura coerente con i principi che governano il sistema di tassazione del reddito. In particolare, nell'ottica di considerare unitariamente il regime fiscale della società cooperativa e del socio, quella misura parrebbe assumere una funzione perequativa; invero, gli utili non potendo essere distribuiti ai soci esprimono una diversa e minore capacità contributiva rispetto agli utili prodotti da società lucrative, che possono invece essere distribuiti (e solitamente lo sono) prima o poi (al più tardi, in sede di liquidazione dell'ente)⁶⁷⁷. Sul punto, quindi, si è osservato che il principio di

⁶⁷⁶ L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 497 e p. 501.

⁶⁷⁷ D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 636. Osservano gli autori che «l'imputazione o l'esenzione sono pur sempre sistemi di coordinamento tra fiscalità societaria e fiscalità dei soci, onde evitare o limitare fenomeni di doppia imposizione »economica« dell'utile societario, nell'implicito presupposto che i soci si appropriino, presto o tardi, degli utili societari. Si tratta [...] di meccanismi tecnici, funzionali a scongiurare le doppie imposizioni, che non gettano una luce definitiva sulle giustificazioni di fondo dell'imposta societaria, nella quale [...] convivono entrambe le spiegazioni su evidenziate, ovvero da un lato un'autonoma capacità economica degli enti collettivi, che giustifica una tassazione dei loro redditi prima ed indipendentemente dalla loro attribuzione ai partecipanti, e dall'altro un'esigenza finanziaria degli Stati di acquisire in via anticipata una parte del prelievo destinato a gravare sui percettori finali degli utili».

Di particolare interesse sono le considerazioni relative all'idea prospettata dall'Avvocato generale di equiparare i conferimenti dei soci, con il *surplus* prodotto dagli stessi soci con la loro prestazione d'opera e non retribuito in quanto accumulato nel patrimonio della società. «Le conclusioni dell'Avvocato generale Jaaskinen sono in definitiva condivisibili, anche se per ragioni diverse da quelle valorizzate nel documento commentato. L'esenzione non si giustifica per il fatto che il *surplus* (utile societario) prodotto grazie al lavoro dei soci si «crystalizza» nel capitale venendo obbligatoriamente conferito in società, alla stregua di tutti gli altri conferimenti (estranei al concetto di reddito); ciò prova troppo e varrebbe, infatti, anche per altre ipotesi di »capitalizzazione« degli utili, come accade negli aumenti gratuiti di capitale delle società lucrative. Senza contare che la tesi dell'Avvocato generale non fornisce alcuna giustificazione al regime di esenzione con riferimento a quella parte dell'utile della cooperativa che non è riconducibile al *surplus* non remunerato prodotto dal lavoro dei soci, bensì ad altri fattori, e tipicamente all'organizzazione dei fattori della produzione, ancora una volta nella già ricordata visione «olistica» dell'ente societario (anche se l'Avvocato generale ritiene, ma non si comprende su quali basi normative, che la parte del reddito realizzato dalla cooperativa di produzione e lavoro e riconducibile al lavoro dei non-soci o agli altri fattori della produzione non possa accedere all'esenzione).

Piuttosto, è la totale mancanza di una prospettiva, quand'anche solo remota, di una distribuzione degli utili ai soci, a giustificare un trattamento differenziato dei redditi delle cooperative, giacché questi evidenziano una ridotta capacità economica e attitudine alla contribuzione, non potendo in alcun modo affluire alla sfera dei soci cooperatori. Si tratta di redditi che non possono essere 'goduti' o 'consumati', non solo da parte dei soci, ma nemmeno a livello dell'ente cooperativo, che come rilevato non è titolare di una propria autonoma sfera di interessi 'finale'. E ciò appare oggettivamente un tratto differenziante rispetto a tutti gli altri utili societari, suscettibili di distribuzione e godimento da parte dei soci. In definitiva, non è in sé l'»incorporazione' degli utili nel capitale a giustificare il regime di parziale esenzione degli utili delle cooperative, quanto il carattere definitivo di tale 'incorporazione' e

uguaglianza e di non discriminazione impone di trattare in modo differenziato situazioni obiettivamente diverse, e che lo stesso principio risponde alla logica secondo la quale «le cooperative hanno il diritto di pretendere un trattamento equo e leale sul mercato»⁶⁷⁸.

Sul tema va incidentalmente rilevato come i Giudici europei abbiano attribuito al giudice nazionale una delega «eccessiva» quanto all'attività di «giustificazione» della misura in ragione della natura o della struttura generale del sistema tributario in cui si colloca (p. 82); invero, tale «valutazione» di compatibilità rientra nella competenza esclusiva della Commissione europea ed il giudice del rinvio – assumendo un ruolo distinto ed ausiliario rispetto alla prima – non può sindacare la misura⁶⁷⁹.

Non sono mancati, va detto, anche orientamenti (parzialmente) difforni da quelli succitati secondo i quali la detassazione degli utili rappresenterebbe, in ogni caso, un'agevolazione non compatibile con le regole del mercato comune⁶⁸⁰.

E' condivisa dalla più diffusa dottrina - e fatta propria dalla Commissione - l'idea che il trattamento tributario riservato ai ristorni – in quanto misura di sistema - non presenti caratteri d'incompatibilità con la disciplina europea. Sul punto, tuttavia,

l'impossibilità di un flusso finanziario di ritorno dalla società ai soci».

⁶⁷⁸ L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 497 e p. 501.

⁶⁷⁹ M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, cit., p. 535 ss..

⁶⁸⁰ M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008, p. 727. Negrinotti ricorda che la misura «conduce a non tassare il reddito accantonato né in capo al socio, né in capo alla società, in palese deroga rispetto ai principi generali del sistema tributario, il quale è preordinato a raccogliere tributi per finanziare la spesa pubblica, laddove vi sia una manifestazione di capacità contributiva». E aggiunge: «il fatto di poter iscrivere nel patrimonio netto riserve non tassate, permette alle società cooperative di disporre di risorse di cui le società cooperative – anche qualora decidano di destinare parte dei propri utili a riserve indivisibili create statutariamente (dunque con i medesimi vincoli previsti per le cooperative) – non potrebbero disporre, considerato che i loro utili sarebbero in ogni caso fiscalmente imponibili». Quanto poi alla giustificazione delle misure assunte per «rimediare alla condizione di debolezza dell'impresa cooperativa rispetto all'impresa capitalistica sotto il profilo del reperimento del capitale, dovuto ai vincoli e alla struttura organizzativa dell'impresa cooperativa medesima» osserva che «l'esigenza di favorire la capitalizzazione e la patrimonializzazione dell'impresa cooperativa attraverso mezzi propri non è certamente un obiettivo proprio del sistema tributario (funzione promozionale del sistema tributario). Qualora il legislatore intenda perseguire obiettivi di ordine extra fiscale, quali una maggiore capitalizzazione delle società cooperative, dovrà giustificare la misura in oggetto sulla scorta di una delle eccezioni di cui all'art. 87, par. 2 e 3, TCE. Emerge dunque chiaramente da questa analisi che la misura fiscale in esame» è frutto della «mera volontà del legislatore di favorire finanziariamente soggetti (rectius: imprese) ritenuti socialmente meritevoli». Insomma, la misura selettiva può essere qualificato quale aiuto di Stato. Il legislatore italiano – è la sua conclusione - dovrebbe, al fine di allinearsi con le disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato, o eliminare tale norma, ovvero estendere la sua applicazione a tutte le società (lucrative e cooperative) che decidono di accantonare utili in una riserva indivisibile, trasformando così la suddetta misura da selettiva a generale.

non può non evidenziarsi come il regime fiscale riservato ai ristorni nelle ipotesi di erogazione indiretta, ossia di previa imputazione al capitale sociale - laddove fosse confermato alla luce della disciplina modificata con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138 il duplice effetto di consentire alla società un risparmio d'imposta immediato grazie alla deduzione del ristorno, e di «gratificare» il socio con una tassazione inferiore al momento del successivo rimborso -, non appaia giustificato da ragioni di sistema⁶⁸¹. Nella prospettiva europea, la Commissione si è limitata ad evidenziare come la deduzione dei ristorni non rappresenti un aiuto incompatibile dal momento che essi «sono generati unicamente dagli scambi tra i membri», senza, tuttavia, che fosse esaminato il trattamento tributario delle somme ristornate al percettore. A questo proposito va osservato che il trattamento tributario riservato al ristorno –riferito sia all'erogante che al percettore - parrebbe difettare della condizione costitutiva di selettività, in quanto trattandosi di un istituto proprio della cooperazione, opera senza distinzioni nei confronti della generalità delle cooperative⁶⁸².

In sede europea, non può escludersi una censura rivolta al regime fiscale previsto per gli interessi corrisposti al socio, giacché tali proventi - pur se sottoposti a particolari condizioni, quali la destinazione esclusiva al conseguimento dell'oggetto sociale, l'erogazione entro determinate soglie, e la misura massima dell'interesse riconosciuto -, anche alla luce delle modifiche apportate con il d.l. n. 112 del 2008 e con il d.l. n. 138 del 2011, subiscono una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20 per

⁶⁸¹ Scrive in proposito A. Quattrocchi (*Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II p. 1124): «anche per i ristorni imputati a capitale dovrebbe valere il principio per il quale la tassazione in capo al socio è ridotta poiché s'intende attenuare un'imposizione già avvenuta in capo alla società, ciò che nella fattispecie non accade, in quanto l'art. 12 consente la deduzione delle somme. Tale disposizione, pertanto, sembra censurabile nell'ottica comunitaria per questo secondo segmento normativo, relativo all'imputazione a capitale, che non si giova dell'esimente del rafforzamento patrimoniale tipica delle cooperative».

⁶⁸² Secondo M.P. Negrinotti (*Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA - a cura di -, *La cooperativa - s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, cit., p. 730) il trattamento dei ristorni parrebbe difettare della selettività a monte giacché «qualora si ritenga che il ristorno non appartenga all'utile di esercizio è evidente che il mancato prelievo fiscale dei ristorni non può costituire una deroga rispetto all'imposizione sugli utili di esercizio che non può costituire il sistema generale di riferimento (il c.d. benchmark) ai fini dell'applicazione della selettività. In tale prospettiva, il ristorno costituisce un costo da portare in deduzione all'utile di esercizio al fine di determinare il reddito di impresa fiscalmente imponibile». Allo stesso modo, anche considerando il ristorno come una parte dell'utile di esercizio, la sua deducibilità ai fini del calcolo della base imponibile Ires non dovrebbe ritenersi selettiva. In questa seconda ipotesi, infatti, pur essendo la misura fiscale derogatoria rispetto alla disciplina fiscale applicabile agli utili di esercizio, tale regola sarebbe giustificabile alla luce della logica e della natura del sistema fiscale. La mancata tassazione del ristorno in capo alla società trova il suo fondamento nell'esigenza di evitare la doppia imposizione, in capo al socio e in capo alla società delle somme attribuite a titolo di ristorno.

cento – inferiore a quella del 27 per cento, prevista per gli interessi su depositi e conti correnti bancari o postali -, nel caso in cui l'erogante sia una cooperativa di grandi dimensioni⁶⁸³. Nel Comunicato n. IP/08/953 del 17 giugno 2008, la Commissione ha osservato come la riduzione fiscale sugli interessi versati ai membri per depositi a breve termine rappresenti un aiuto incompatibile, poiché riguarda membri che agiscono in qualità di terzi prestatori e non condividono con la cooperativa i rischi economici⁶⁸⁴.

Laddove fosse ravvisabile la condizione di selettività della misura – e accertata la sussistenza delle ulteriori condizioni costitutive dell'aiuto incompatibile -, il livello di analisi, per un'eventuale autorizzazione della Commissione sulla base delle eccezioni contenute nell'art. 107, par. 2 e 3 del TFUE, sembrerebbe traslare sul piano dei valori e degli obiettivi assunti a fondamento del sistema europeo. Nella prospettiva funzionalistica, ciò significa procedere all'esame della legittimità di una misura rispondente a ragioni di extrafiscalità esterna⁶⁸⁵.

In tale (susseguente) livello di analisi, parrebbe assumere rilevanza la teoria di coloro che hanno sostenuto la compatibilità del trattamento fiscale riservato alle cooperative in ragione di una presunta tutela comunitaria del movimento. Sul punto si è osservato come il Regolamento n. 1435 del 2003, non solo confermi che la Società Cooperativa Europea ha come oggetto principale quello di soddisfare i bisogni e

⁶⁸³ In passato erano state fatte obiezioni a questa forma di finanziamento delle cooperative poiché, nella sostanza, si traduceva in una raccolta del risparmio tra il pubblico del tutto analoga a quella effettuata dalle banche, senza la garanzia di una struttura di vigilanza. La stessa Corte di Cassazione aveva mostrato forte preoccupazione a questo proposito, ricorda A. Quattrocchi (*Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II, p. 1186, nt. 88), chiedendo che dei controlli venissero fatti anche sull'attività surrettiziamente creditizia che le grandi Cooperative di consumo svolgono col chiedere al socio/consumatore un prestito in cambio di una carta di adesione (gratuita), prestito remunerato con interessi asseritamente superiori al normale. Quel prestito comportava, per chi lo otteneva, lo svolgimento di attività bancaria senza le necessarie autorizzazioni e in concorrenza con le banche ordinarie.

⁶⁸⁴ Scrive F. Pepe a questo proposito (*La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 196): «il regime fiscale di favore rivolto ai prestiti sociali non sembra costituire – almeno in astratto – un vero e proprio aiuto di stato. Esso anzi rappresenta uno strumento di perequazione tra le imprese cooperative e le imprese ordinarie sul fronte finanziario, utile ad una pari concorrenza sul mercato. Sostenere la natura di aiuto di stato appare cioè erroneo, essendo esso chiaramente legato alla diversa condizione (sottocapitalizzazione) in cui queste ultime naturalmente versano».

⁶⁸⁵ Va rilevato come autorevole dottrina (M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, cit., passim) ritenga che tale fase coincida con quella, superiormente esaminata, dell'«inerenza al sistema tributario nazionale». Secondo l'autore il «richiamo all'inerenza [...] serve a salvare dall'incompatibilità quei casi limite rispetto ai quali il diritto europeo riconosce che vi è stato un fallimento del mercato ed ammette che l'esercizio del potere di intervento statale, nella circoscritta situazione, è stato inteso a sopperire a tale fallimento e comunque è stato congruo e proporzionale rispetto all'obiettivo comunitario di rendere funzionale il mercato o preservarne le finalità».

promuovere le attività economiche dei soci (art. 3, par. 1), ma attribuisca anche rilevanza all'indivisibilità delle riserve.

In particolare, l'art. 65, facendo salve le disposizioni obbligatorie previste dalla legislazione nazionale, dispone che almeno il 15 per cento dell'avanzo di bilancio debba essere destinato a riserva legale e che i soci uscenti non possano vantare alcun diritto su tali somme. Cosicché la tutela riservata alla patrimonializzazione delle cooperative e l'applicazione alla Società Cooperativa Europea delle norme fiscali dello Stato in cui ha la società la propria sede, confermerebbero la compatibilità con il sistema europeo, almeno per quanto riguarda le misure di esenzione degli utili accantonati a riserva⁶⁸⁶.

Sempre nella logica di una «legittimazione europea» alle misure fiscali differenziate in funzione della natura mutualistica delle cooperative parrebbero muoversi quanti hanno affermato che «l'esistenza di un modello comunitario di cooperativa, pur non legittimando gli Stati membri ad introdurre privilegi per le imprese che adottino tale tipo societario, giustifica l'adozione di misure che consentano di ristabilire posizioni paritarie sul mercato, affinché le cooperative, obbligate a conformarsi a tale modello, non siano ostacolate in questo intento dall'incidenza fiscale nazionale»⁶⁸⁷.

In ogni caso si è osservato che - seppur in via di principio, ai fini della valutazione dell'incompatibilità dell'aiuto, non possano rilevare le finalità socialmente meritevoli⁶⁸⁸ - la stessa Commissione Europea ha ribadito che «la concessione di

⁶⁸⁶ Cfr. in proposito: A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., p. 953; A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II, p. 1117; M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011, p. 166.

⁶⁸⁷ Cfr. in proposito A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, cit., p. 1119; A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, cit., p. 88, e A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., p. 938.

⁶⁸⁸ Sul punto cfr. M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, cit., p. 724. Il Negrinotti osserva che consentire ad obiettivi estranei al sistema fiscale di giustificare delle misure fiscali equivarrebbe a introdurre una *rule of reason* nell'applicazione dell'art. 107 del TFUE, e svuotare così di significato i paragrafi 2 e 3 del medesimo articolo. Queste ultime sono, infatti, le disposizioni preposte ad esaminare e riconciliare con il divieto di aiuti di Stato, gli obiettivi di ordine sociale, territoriale ecc. perseguiti dagli Stati membri attraverso l'erogazione di aiuti pubblici. Inoltre accettare che obiettivi di ordine extrafiscale possano rilevare al fine del giudizio di selettività, quindi sulla qualificazione di una misura quale aiuto di Stato, sarebbe contrario a quanto costantemente affermato dalla Corte di giustizia, secondo cui l'art. 107 TFUE, «non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti».

benefici a favore delle cooperative si giustifica con il perseguimento di obiettivi non meramente economici nell'interesse di tutte le parti interessate»⁶⁸⁹.

Il perseguimento di quegli obiettivi sottende il riconoscimento del c.d. «valore aggiunto sociale» del modello cooperativo non solo nella prospettiva del singolo Paese, ma anche dell'integrazione europea. Il che significa che «un trattamento fiscale particolare può essere accettato», purché, in ogni parte della legislazione sulle cooperative, sia rispettato il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo siano proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma e non diano luogo ad una concorrenza sleale⁶⁹⁰. In altri termini, la prospettiva europea e quella nazionale parrebbero condividere l'idea che il modello cooperativo, in ragione della propria natura e dell'interazione concorrenziale con le realtà lucrative, sia in grado di fornire externalità positive contribuendo «al funzionamento efficiente e sostenibile dei mercati»⁶⁹¹.

Il giudizio di compatibilità, in materia di aiuti fiscali, in mancanza di specifiche linee direttrici, dovrebbe effettuarsi sulla base dell'art. 87 par. 3 lett. c), a mente del quale possono dichiararsi compatibili «gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse». Nell'analizzare oggi la compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune ai sensi dell'art. 87 cit. occorre tenere presente il nuovo approccio inaugurato dalla commissione con il piano di azione in materia di aiuti di Stato del giugno 2005. Attraverso il Piano di azione, la commissione ha inteso introdurre un approccio più economico nella valutazione degli aiuti di Stato e, a tal fine, ha identificato tre condizioni per dichiarare un aiuto compatibile con il mercato comune. In primo luogo, l'aiuto deve essere destinato a correggere un fallimento del mercato identificato ex ante (necessità dell'aiuto); in secondo luogo, l'aiuto deve essere proporzionato rispetto al fallimento del mercato al quale si intende porre rimedio (proporzionalità dell'aiuto), ossia deve da un lato essere idoneo a raggiungere l'obiettivo cui è preordinato e dall'altro non devono esistere mezzi meno restrittivi della concorrenza per raggiungere il medesimo obiettivo. Infine, gli effetti negativi dell'aiuto devono essere bilanciati dagli effetti positivi derivanti dalla concessione dell'aiuto medesimo.

⁶⁸⁹ Cfr. L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., pp. 497 e 501.

⁶⁹⁰ Cfr. la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa, par. 3.2.6. In quella Comunicazione non viene esclusa la possibilità di concedere agevolazioni fiscali alle cooperative «sulla base dei vantaggi che esse apportano a livello locale e in campo sociale», a condizione che sia garantito il rispetto dei principi fondamentali della cooperazione: il principio democratico, il solidarismo e l'assunzione diretta della funzione imprenditoriale da parte dei soci. Cfr. in proposito anche il Parere del Comitato delle regioni in merito alla «Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa» (2004/C 318/05).

⁶⁹¹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa. Sul punto cfr. anche B. JOSSA, *Cooperativismo e teoria economica*, in V. BUONOCORE e B. JOSSA (a cura di), *Organizzazioni economiche non capitalistiche. Economia e diritto*, Bologna, 2003, p. 47.

Resta da capire quali siano, *de facto*, le condizioni che consentono di concretare, nel prisma dell'extrafiscalità esterna, la compatibilità delle misure fiscali riservate alla cooperazione con l'art. 107, par. 3, lett. c) del TFUE secondo il quale «possono considerarsi compatibili con il mercato interno [...] gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse». Secondo quanto osservato nel «Piano di azione in materia di aiuti di Stato», la Commissione ha identificato tre condizioni per dichiarare un aiuto compatibile con il mercato comune: la prima, l'aiuto deve essere destinato a correggere un fallimento del mercato identificato *ex ante* (necessità dell'aiuto); la seconda, l'aiuto deve essere proporzionato rispetto al fallimento al quale s'intende porre rimedio (proporzionalità dell'aiuto), ossia deve, da un lato, essere idoneo a raggiungere l'obiettivo cui è finalizzato e, dall'altro, non devono esistere mezzi meno restrittivi della concorrenza per raggiungere il medesimo obiettivo⁶⁹²; la terza, gli effetti negativi dell'aiuto devono essere bilanciati dagli effetti positivi derivanti dalla concessione dell'aiuto medesimo⁶⁹³.

4. Considerazioni conclusive.

⁶⁹² In proposito fondamentale rilevanza ha il carattere della trasparenza: un aiuto è definito trasparente quando è possibile calcolare con precisione l'equivalente sovvenzione lorda (o intensità lorda dell'aiuto) *ex ante*, senza che sia necessario effettuare un'analisi del rischio. Un'operazione, questa, possibile non solo quando l'aiuto viene erogato sotto forma di sovvenzione, ma anche quando si traduce in deduzioni fiscali, a condizione che sia previsto un riferimento all'ammontare dell'investimento finanziabile, o ancora quando l'aiuto si esprime in forma di esenzioni fiscali, purché sia stabilita una soglia limite massima all'esenzione.

La condizione di trasparenza, come previsto dall'art. 2 par 4 del reg. 1998/2006 è prodromica alla valutazione della compatibilità con specifici regolamenti di esenzione, quali ad esempio il regolamento *de minimis* o il regolamento di esenzione previsto per le PMI.

⁶⁹³ cfr. in proposito M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, cit., p. 734. Scrive il Negrinotti: «le disposizioni di cui all'art. 12 non appaiono preordinate a correggere uno o più specifici fallimenti del mercato. Il regime fiscale della riserva indivisibile, infatti, non è vincolato al perseguimento di specifici obiettivi volti a correggere un'esternalità, un'asimmetria informativa, un problema di coordinamento tra imprese o un qualsivoglia altro fallimento del mercato attraverso l'incentivazione di investimenti, per esempio, in occupazione, formazione, ricerca, protezione dell'ambiente e capitale di rischio. Siffatto regime costituisce un aiuto al funzionamento dell'impresa, vale a dire un aiuto rispetto al quale l'impresa non è tenuta a porre in essere alcuna specifica condotta, in quanto non vi è alcun obbligo di impiegare l'aiuto ricevuto in specifici investimenti da realizzare. Gli aiuti al funzionamento, proprio perché mirano esclusivamente ad alleggerire i costi gravanti sull'impresa senza per questo vincolarsi ad un vantaggio in termini di pubblico interesse, sono autorizzati in casi eccezionali ed entro limiti quantitativi, qualitativi e temporali assai stretti e precisamente definiti. Di più, il fatto che gli aiuti al funzionamento non siano ricollegabili ad uno o più specifici fallimenti del mercato rende assai difficile valutarne la proporzionalità, nonché individuarne gli effetti positivi ai fini del giudizio di bilanciamento, come richiesto dal Piano di Azione della Commissione».

A conclusione del presente lavoro, che non ha certo la pretesa di essere esaustivo, un dato emerge con chiarezza: il regime fiscale riservato alle cooperative costituisce un tema assai complesso, in quanto rappresenta il riflesso tecnico di sensibilità politico-ideologiche che interessano sia il sistema socio-economico nazionale che quello europeo.

È stata oggetto di studio in particolar modo l'incertezza relativa al trattamento fiscale delle cooperative spurie, da sempre al centro della questione del giusto rapporto tra attività mutualistica e attività lucrativa⁶⁹⁴. La discussione ha origini lontane: già a fine Ottocento, ricordano gli storici, «le associazioni degli imprenditori lamentavano l'illecita attività di cooperative che, approfittando di varie provvidenze fiscali, svolgevano attività concorrenziale»⁶⁹⁵. All'origine di quelle «lamentele» vi era l'abusivismo del fenomeno cooperativo con cui si dissimulava, sotto una forma costituzionalmente tutelata, il preminente intento lucrativo⁶⁹⁶.

In tempi recenti (successivi alla riforma societaria), anche al fine di superare il tradizionale «antagonismo» tra cooperative e imprese lucrative, sono emerse almeno due nuove «tendenze» che stanno condizionando il diritto fiscale della cooperazione.

Da una parte, si è assistito, in luogo di un auspicato riordino della disciplina fiscale, al costante e a-sistematico ridimensionamento delle misure tributarie riservate alla cooperazione, senza che tale «scelta» – ben lontana dalle conclusioni raggiunte dalla maggiore dottrina - rispondesse a ragioni di natura perequativa o strutturale. Con l'effetto di dar adito a misure inique, quali, ad esempio, il trattamento fiscale degli interessi legati al prestito sociale, sulle quali è dovuta intervenire, per ricondurre a ragionevolezza la scelta legislativa, la stessa Amministrazione finanziaria.

Dall'altra, s'è manifestata con chiarezza la volontà di portare il tema della «fiscalità cooperativa» ad un livello transnazionale, coinvolgendo le autorità dell'Unione Europea - prima la Commissione, poi la Corte di Giustizia - ai fini di una

⁶⁹⁴ Sul punto cfr. F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed «aiuti di Stato»: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2008, p. 1705 ss.

⁶⁹⁵ Cfr. in proposito G. BONFANTE, *Per l'Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e Consorzi*, 2010, 11, p. 11.

⁶⁹⁶ Cfr. S.M. MESSINA, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*, *Ciriec – España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010, 69, p. 119.

valutazione sul sistema nel suo complesso riservato alla cooperazione⁶⁹⁷. Non si può, tuttavia, non rilevare come le istanze rivolte alle Istituzioni europee abbiano interessato precipuamente l'inadeguatezza del sistema di controllo che consentirebbe alle cooperative di operare, «assumendo spesso rilevanti dimensioni, in tutti i settori, ivi compreso quello bancario e finanziario, senza alcun perseguimento di fini esulanti da quello del massimo profitto e della conquista di vaste aree di mercato»⁶⁹⁸.

Il risultato è che le questioni concernenti la legittimità (europea) della disciplina fiscale positiva sembrano la conseguenza di un problema di carattere amministrativo, legato al mancato controllo sulla effettiva natura mutualistica delle cooperative.

In altri termini, il trattamento fiscale differenziato parrebbe giustificato, in via di principio, laddove fosse riservato alla cooperativa operante in una logica di mutualità; costituirebbe invece «un privilegio illegittimo», se riservato ad una realtà «che ha perso la natura mutualistica e la funzione sociale che in passato avevano giustificato il regime fiscale di cui è beneficiaria, per diventare oggi un soggetto economico come gli altri»⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ Cfr. in proposito F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 466 (secondo il Graziano l'ordinanza «apre le porte ad una pronuncia degli organi comunitari, che mai su di essa si sono espressi e che potrebbero dare un contributo risolutivo, essendo immuni dai condizionamenti politici da cui, inevitabilmente, sono interessati i nostri organi legislativi»); G. BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 11, p. 11 (non si comprende «quale sia il nesso fra quanto si richiede e l'oggetto della decisione di propria competenza il che, al di là delle intenzioni, getta un velo di apparente pretestuosità sull'iniziativa; e ciò tanto più ove si consideri che appare a dir poco discutibile che si possa parlare a livello europeo di aiuti di Stato tali da interferire sul piano concorrenziale con riguardo a cooperative di modeste dimensioni quali sono le parti in causa»); L.F. PAOLUCCI, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e Impresa Europa*, 2009, p. 378 ss. (a parere di Paolucci il regime fiscale delle società cooperative deve essere valutato «senza essere condizionati da quell'egemonia culturale che, soprattutto a livello europeo, nel perseguimento dei miti della concorrenza e del libero mercato, tende ad omologare qualsiasi forma di organizzazione economica ad un unico modello di impresa, quello della società di capitali»).

⁶⁹⁸ Sul punto cfr. Cass. Ord. nn. 3030, 3031, 3033 dell'8 febbraio 2008.

⁶⁹⁹ Cfr. in proposito la nota informativa di Federdistribuzione del 9 maggio 2006, pubblicata sul sito www.federdistribuzione.it. L'esigenza di chiedere alla Commissione Europea di aprire un'indagine formale sull'incompatibilità delle misure fiscali riservate alla cooperazione scaturisce dal fatto che «i vantaggi di cui godono le cooperative appartenenti a CoopItalia sono selettivi, e quindi non di carattere generale, e distorcono la concorrenza sul mercato italiano della distribuzione organizzata moderna in quanto riducono artificialmente i costi del leader del mercato, permettendogli di rafforzare la propria posizione competitiva in rapporto agli altri operatori italiani o appartenenti ad altri Stati membri dell'UE». Sul punto Federdistribuzione osserva che «le cooperative aderenti a CoopItalia rispettano il requisito della mutualità prevalente allorché vendono il 50% + 1 dei loro prodotti ai soci ed in tal caso possono beneficiare di questi privilegi [...]. I parametri della mutualità prevalente possono essere "aggirati" trasformando i consumatori in soci, con costi modesti (se non nulli, dati i vari sconti e promozioni specifici concessi ai soci in fase di primo acquisto) per i consumatori stessi [...]. In questo modo le cooperative aderenti a Coop Italia offrono, a prezzi analoghi, gli stessi servizi delle altre aziende presenti sul mercato, ma pagano meno tasse in misura tale da alterare la concorrenza sul mercato della distribuzione moderna e senza che ciò comporti un reale vantaggio per i consumatori». Nella conclusione della nota si ricorda che «i vantaggi fiscali originariamente accordati alle cooperative per consentire loro

Al centro della discussione - a livello europeo -, è stato portato il problema dell'efficacia degli indici rivelatori di mutualità, diversamente articolati a seconda del grado di resistenza a un potenziale abuso della forma cooperativistica.

In relazione alla scelta legislativa di fare della prevalenza della mutualità e della limitazione del lucro soggettivo il metro su cui misurare la portata applicativa di un regime di favore, la Corte di Cassazione – sollecitata dalle denunce dell'imprenditoria non cooperativa – ha opposto un fattore socio-economico, ossia l'acquisizione surrettizia del profilo soggettivo a discapito dell'effettiva funzione mutualistica del soggetto stesso.

In particolare, la Corte dubita della legittimità (europea) di un sistema che consente «il riconoscimento di benefici fiscali a cooperative in cui l'apporto personale è soltanto prevalente e non totalitario, tenuto conto che nelle cooperative di grandi dimensioni l'apporto del socio non solo è irrilevante, ma è solo artificiale, in quanto ottenuto con la sottoscrizione di schede di adesione o “carte” da parte di consumatori/clienti, i quali ritengono di ottenere così un bene o un servizio ad un costo più basso: circostanze certificate dalle stesse cooperative di consumo, ma inidonee a dimostrare l'entità dei vantaggi offerti ai soci/ clienti, stante la presenza di “offerte” o “sconti” negli analoghi esercizi gestiti da società sottoposte a tassazione piena, e tuttavia comportanti, per la Cooperativa a mutualità prevalente la possibilità di raggiungere quel 50% + 1 di adesioni da parte di consumatori/soci, che le consentono l'abbattimento della tassazione delle riserve indivisibili, e la deduzione dall'imponibile dei ristorni ai soci, calcolati sotto forma di “sconti” sugli acquisti».

La Commissione Europea - in sede d'esame preliminare e con riferimento alle misure future («quelle in vigore esistevano già da prima dell'entrata in vigore del trattato CE e possono considerarsi aiuti esistenti») – osserva che il trattamento preferenziale a beneficio delle cooperative che realizzano utili anche tramite attività con non membri, e che hanno un comportamento analogo a quello delle imprese lucrative, costituisce aiuto di Stato. Un aiuto di Stato compatibile con il mercato europeo solo nel caso in cui i suoi effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi siano controbilanciati

di remunerare meglio il legame associativo tramite la riduzione dell'onere fiscale sono a tutt'oggi utilizzati dalle cooperative aderenti a Coop Italia per incrementare le proprie quote di mercato e reinvestiti anche in altre operazioni che non sono connesse all'attività principale della cooperativa. Questa politica non è certamente in linea con lo scopo mutualistico che le cooperative dovrebbero perseguire e con l'attenzione ai soci che dovrebbe caratterizzare la vita della cooperativa».

da effetti positivi in termini di contributo alla realizzazione di obiettivi sociali. Osserva, la Commissione, che le esternalità positive si realizzano nei casi di piccole e medie imprese; ritiene invece incompatibili le misure concesse alla grande cooperativa e alla cooperativa non mutualistica assomigliando, le due, «più ad un'impresa lucrativa». Siffatta conclusione sembrerebbe sottendere l'idea, desunta in base alla «regola» dell'*id quod plerumque accidit*, per cui al crescere delle dimensioni la logica mutualistica dell'impresa cooperativa cedrebbe il passo a una gestione sostanzialmente lucrativa⁷⁰⁰. Si tratta, per la verità, di un percorso – tipico dell'approccio pragmatico della Commissione che valuta l'aiuto sulla base degli effetti concreti che produce sulla concorrenza - che risente delle difficoltà legate ad un sistema di vigilanza all'epoca dei fatti inefficace⁷⁰¹. Alcuni autori hanno osservato come tale posizione sottenda l'idea che i controlli – e la loro efficacia – possano incidere sulla qualificazione di una misura fiscale; l'efficacia dei controlli inoltre dipende dalla complessità degli indici di

⁷⁰⁰ Osservano D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ired degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6, p. 641 – che laddove si assumesse la logica della tassazione in capo alla società come termine ultimo dell'imposizione e non come anticipazione in capo al socio, «la mancata tassazione degli utili non distribuiti» potrebbe «comportare un qualche vantaggio finanziario per le società cooperative rispetto a quelle lucrative. L'autofinanziamento, sia pure obbligatorio per legge, delle cooperative, avviene infatti senza scontare un previo carico di imposte, cui sono invece soggette le società lucrative». La differenza di trattamento è perfettamente giustificata fino a che la cooperativa è strumento di lavoro dei soci. Laddove, invece, «diventa un'organizzazione con volontà sue proprie, spersonalizzate, in cui i singoli soci, individualmente presi, contano sempre meno, la cooperativa diventa un operatore di mercato che, in competizione con altre imprese-istituzione, ricopre un ruolo decisivo nell'organizzazione sociale di un determinato settore della convivenza. Quando le dimensioni diventano di questo tipo, un autofinanziamento in franchigia fiscale diventa un aspetto su cui riflettere, ma ci potrebbe anche stare. Nel senso che, aumentando il numero dei soci-cooperatori spersonalizzarsi è normale. Anche in veri e propri giganti come la Sacmi di Imola o la CMC di Ravenna, il rilevante numero di cooperatori continua a coniugare spirito imprenditoriale e appartenenza sociale, in una dimensione lavorativa certamente più democratica e partecipata rispetto all'impresa capitalistica. Anche il vantaggio suddetto rispetto alle società lucrative di pari dimensioni potrebbe essere giustificabile, sia sul piano della misurazione della ricchezza, sia sul piano della meritevolezza sociale. Si dovrebbero però analizzare meglio le disposizioni civilistico-amministrative sulla cooperazione per chiedersi in quale misura sia possibile fruire delle agevolazioni aumentando la manodopera utilizzando espedienti per mantenere il vecchio numero di soci, anche esternalizzando la manodopera incrementale. In modo da far diventare i soci precedenti una sorta di “piccoli capitalisti”, rispetto ad altri lavoratori di serie B. Unendo l'aspetto delle dimensioni rilevanti a quello della possibile chiusura della compagine sociale, qualche perplessità sull'indiscriminata detassazione degli utili reinvestiti potrebbe anche essere giustificata. Ma è un aspetto che merita approfondimenti della regolamentazione civilistico-amministrativa, in funzione di analisi della *ratio* delle disposizioni fiscali».

⁷⁰¹ Cfr. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1 (parte seconda, p. 196). Secondo il Pepe «la Commissione europea si è trovata dinanzi ad un innegabile dato della realtà socio-economica: la diffusa esistenza di “false cooperative” (alimentata, si è visto, dal tessuto normativo “agnostico” e dalla impossibilità di un controllo efficace ad ampio spettro da parte delle istituzioni di vigilanza)».

mutualità, ed è per tale ragione che le Istituzioni europee tendono ad insistere molto per una loro semplificazione⁷⁰².

Interpellata sulle medesime questioni la Corte di Giustizia, consapevole «di doversi muovere in un'atmosfera generale dalle mutevoli suscettibilità», ha assunto un atteggiamento «misurato»⁷⁰³. Ha distinto innanzitutto la disciplina fiscale positiva da quella fattuale, intendendo con quest'ultima la «non effettività» del procedimento amministrativo di controllo. Invero, nel considerare la condizione costitutiva di selettività ha escluso che le cooperative oggetto d'esame si trovino «in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali purché [...] operino nell'interesse economico dei loro soci» e intrattengano con loro «una relazione non puramente commerciale, bensì personale, particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici». Se invece la misura agevolativa opera discriminando le realtà lucrative rispetto a quelle mutualistiche, «spetta allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società». Al giudice del rinvio compete verificare «se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale» (p. 74).

In altri termini, l'inefficacia della vigilanza amministrativa non ha importanza ai fini della qualificazione della disciplina fiscale astratta, ma solo in relazione al caso concreto. Un'impostazione, questa, che pare coerente con l'idea di ricondurre su piani d'indagine differenti il problema della legittimità di una misura e la questione dell'attuazione dei controlli⁷⁰⁴.

⁷⁰² Cfr. F. PEPE, *Il problema della «giusta» mutualità cooperativa e l'(i- n)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, cit., p. 440.

⁷⁰³ Cfr. G. BONFANTE, *Per l'Avvocato Generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e Consorzi*, 2010, 11, p. 11.

⁷⁰⁴ Cfr. in proposito F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., p. 196, e *Fiscalità cooperativa ed «aiuti di Stato»*, cit., p. 1727 ss. Il Pepe, in quest'ultimo saggio, esaminando le ordinanze di rinvio, scrive che «la Cassazione finisce per toccare un aspetto fondamentale dell'odierno diritto comunitario, di grande incidenza nel processo di integrazione europea, seppur non immediatamente (e non necessariamente) riconducibile alla tutela della concorrenza in sé: il cosiddetto principio di effettività. Come noto, l'art. 10 del Trattato CE impone agli Stati membri un preciso dovere: assicurare l'esecuzione degli obblighi stabiliti dal trattato istitutivo della CE e dal diritto comunitario derivato. Fare in modo cioè che -

E così è stato, tanto è vero che sulle medesima vertenze oggetto di rinvio pregiudiziale la Corte di Cassazione ha giudicato – con le sentenze n. 8109 del 23 maggio 2012 relativa alla Adige Carni s.c.r.l. (ordinanza di rinvio n. 3031/08, causa C-79/08), n. 11969 del 13 luglio 2012 relativa al sig. Franchetto (ordinanza di rinvio n. 3033/08, causa c-80/08), n. 11972 del 13 luglio 2012 relativa alla Paint Graphos s.c.r.l. (ordinanza di rinvio n. 3030/08, causa C-78/08) - non spettanti i benefici fiscali in capo ai soggetti accertati⁷⁰⁵.

In particolare il Collegio giudicante, dopo aver evidenziato che «la decisione della Corte di Giustizia (pur) sollecitata da questa Corte non riveste (allo stato) alcuna influenza essendo ancora e comunque *sub judice* il diniego del beneficio fiscale per mancato rispetto delle norme nazionali (dove la non necessità di verificare se tal beneficio integri un aiuto di stato)», ha ribadito che il «potere-dovere dell'Ufficio di vigilanza e controllo sulla spettanza alle cooperative di produzione e lavoro (come a tutte le cooperative astrattamente destinatarie delle afferenti disposizioni) dei benefici fiscali, in relazione al singolo periodo d'imposta [...] comprende quello di verificare la sussistenza, in ogni singolo periodo d'imposta, delle condizioni di applicabilità delle agevolazioni indicate nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 14. [...] L'espressa previsione delle condizioni dette, quindi, secondo la fattispecie astratta, costituisce elemento inderogabile per il sorgere del diritto al beneficio fiscale ma non sufficiente ove quelle stesse condizioni non siano anche state effettivamente osservate nel periodo di imposta»; quest'ultima ipotesi, ossia «l'insussistenza dei presupposti che consentono di ritenere l'esistenza in concreto del principio di mutualità»⁷⁰⁶, è equiparata alla «impossibilità, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto accertamento a causa, tra l'altro e in particolare, dell'(ivi pacifico) occultamento dei redditi conseguiti nell'anno d'imposta in esame». Cosicché, concludono i Giudici, «l'occultamento dei redditi anche per effetto di costi fittizi [...] costituisce legittima e sufficiente ragione (anche se unica) ai fini del disconoscimento della spettanza, nell'anno d'imposta in esame, dei benefici fiscali *de quibus* ad una cooperativa»⁷⁰⁷.

attraverso l'esercizio dei propri poteri (legislativo, esecutivo, giurisdizionale) - si giunga alla realizzazione concreta degli obiettivi (solo astrattamente) indicati dalla normativa europea».

⁷⁰⁵ Le sentenze sono pubblicate nella banca dati *fisconline*.

⁷⁰⁶ Cfr. anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 8140 del 11 aprile 2011.

⁷⁰⁷ Le citazioni si riferiscono alla sentenza 11972 (Paint Graphos). Va rilevato, incidentalmente, che le decisioni sono state rese dal medesimo Collegio, formato dai seguenti membri: dott. Pivetti Marco

Le indicazioni fornite dalle Istituzioni europee rappresentano un valido indirizzo, non solo per la risoluzione delle controversie, ma anche per coordinare un'azione legislativa (sempre più) «europeizzata», da troppo tempo piegata alla logica della «ragion fiscale».

Il corretto inquadramento del diritto fiscale nazionale riservato alle società cooperative parrebbe realizzarsi attraverso la sussunzione delle singole misure alla logica funzionalistica.

Tale approccio consentirebbe di identificare le misure che, in quanto concernenti la generalità delle imprese sottoposte alla medesima imposta, o in quanto attuative dei principi basilari del sistema, rispondono a logiche di extrafiscalità interna. Rientrano fra queste le misure esentative e le deduzioni (*i.e.* ristori) volte ad evitare la doppia imposizione dei redditi.

Quanto alle disposizioni che ricadono nella sfera delle c.d. spese fiscali quali, ad esempio, il trattamento fiscale di favore riservato al percettore del rimborso imputato a capitale, si dovrà tener conto delle esternalità positive del sistema cooperativistico, sia in termini di mutualità di servizio che in termini di mutualità esterna, e del fatto che le ricadute sociali trovano una specifica tutela costituzionale. Bisognerà anche considerare i vincoli derivanti dall'ordinamento europeo che parrebbero, nei limiti sopra descritti, riconoscere la legittimità del ricorso alle agevolazioni fiscali quali meccanismi idonei a favorire la realizzazione degli obiettivi di sviluppo sociale ed economico perseguiti dall'Unione⁷⁰⁸. Nel settore delle cooperative la «compatibilità» con il mercato comune è e sarà garantita, stando ai *dicta* della Corte di Giustizia, solo nel caso in cui venga adottato il modello europeo di riferimento. Tale aspetto consente di evidenziare la significatività della pronuncia in commento dei Giudici europei – oramai veri e propri agenti attivi del processo di integrazione - che avrà l'effetto di indurre gli Stati membri a convergere, nella disciplina civilistica riservata alle cooperative, sul citato modello europeo, ponendo di fatto in essere un'azione di armonizzazione negativa destinata a

(Presidente), dott. D'Alonzo Michele (Consigliere), dott. Greco Antonio (Consigliere), dott. Botta Raffaele (Consigliere), dott. Olivieri Stefano (Consigliere).

⁷⁰⁸ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1083.

Sul punto cfr. A. MARINELLO, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, cit., p. 233, - rifacendosi alla teoria di P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, cit. - il quale osserva come «il perfezionamento del libero mercato e dei regimi di concorrenza non è più destinato a porsi come valore in sé, ma come strumento rivolto alla realizzazione di condizioni di uguaglianza sostanziale e di maggiore benessere economico e sociale per i cittadini dell'Unione».

travolgere le peculiarità nazionali⁷⁰⁹. Questa sorta di «legittimazione esterna», tuttavia, potrebbe (astrattamente) comportare un vincolo all'azione del legislatore tributario nazionale, ma soprattutto una preclusione alla tutela di alcuni valori dell'ordinamento interno già garantiti a livello costituzionale, laddove manchi la medesima «tutela» nell'ordinamento sovranazionale⁷¹⁰.

A latere dell'esame di extrafiscalità esterna s'inserisce la questione dell'effettività dei controlli, giacché la condizione imprescindibile affinché si realizzino le esternalità sociali previste, è rappresentata dalla genuinità del movimento; sul punto non si può che guardare con favore alle recenti modifiche legislative in materia di vigilanza cooperativa.

Nonostante le inevitabili imperfezioni originate da azioni legislative asistematiche, si può affermare che, nel complesso, la fiscalità cooperativa risponda, più che ad intenti di natura promozionale, ad esigenze di sistema; di tal ché essa è coerente con i valori dell'ordinamento interno e compatibile con il mercato europeo.

⁷⁰⁹ Cfr. S. GIANONCELLI, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, cit., p. 99; si veda anche V. A. Fici, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di stato*, cit., p. 36. Si tratta dello stesso fenomeno che, in materia di fiscalità diretta, ha interessato la materia delle doppie imposizioni, di contrasto alla sottocapitalizzazione e di riporto delle perdite transfrontaliere.

⁷¹⁰ *Ibid.*, p. 103.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AA.VV., *Il nuovo diritto societario*. G. COTTINO - G. BONFANTE - O. CAGNASSO - P. MONTALENTI (diretto da) *Commentario*, Bologna, 2004.
- V. ACCARDO, *Il doppio regime iva per le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza*, in *Enti non profit*, 2010, 12.
- S. AGOSTINI, *Agevolazioni Irap per le cooperative siciliane: per la UE sono aiuti di Stato*, in *Coop. e consorzi*, 2007, 11.
- S. AGOSTINI, *Agenzia delle entrate e Ministero dello sviluppo economico: convenzione per i controlli sulle cooperative*, in *Informatore de Il sole 24 ore*, 2010, 39.
- E. ALTIERI, *Competenza del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003.
- F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, 5.
- F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10.
- L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- L. ANTONINI, *Commento all'art. 117*, in R. BIFULEO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, vol. III.
- D. ARDOLINO, *Il caso Adria-Wien: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002.
- S. ARMELLA e V. BALDI, *Per le cooperative a mutualità prevalente «accertamenti 2010» senza utilizzo degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2011, 26.
- R. ARTINA, *La deducibilità delle liberalità a favore delle Onlus*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2010, 10.
- M. AUJEAN, *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008.
- R. BAGGIO, *I vincoli internazionali e comunitari*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MAORONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, Padova, 2011.

- M. BAGNOLI, *L'imu rurale fra terreni e fabbricati agricoli*, in *Corr. trib.*, 2012, 24.
- T. BALLARINO - L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997.
- F. BANO, *Cooperative sociali*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, Agg. 1, Torino, 2000.
- G. BARBATO, G. DAL CORSO, S.M. MESSINA, M.G. ORTOLEVA (a cura di), *Lineamenti di fiscalità internazionale*, Verona, 2010.
- M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001.
- M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2, 2002.
- M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009.
- A. BASSI, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano, 2004.
- A. BASSI, *La unitarietà del fenomeno cooperativo dopo la riforma e la posizione dei soci*, in V. UCKMAR e F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.
- A. BASSI, *Appunti sulla natura giuridica delle cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2006, 3.
- A. BASSI, *sub art. 2511*, in G. PRESTI (a cura di), *Società cooperative*, Milano, 2007, 4.
- F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna, 1994.
- M. BEGHIN, *Dividendi, plusvalenze, minusvalenze e simmetrie fiscali*, in *Corr. trib.*, 2007, 12.
- M. BEGHIN *I complementari concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4.
- E. BELLI, *Condizioni di qualificabilità come aiuti di Stato delle agevolazioni a cooperative di produzione e lavoro*, in *Corr. trib.*, 2011, 40.
- M. BELLINAZZO e G.P. TOSONI, *Sale l'imposta sulle coop*, in *Il sole 24 ore*, 31 agosto 2011.
- U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, in P. ABBADESSA – G.P. PORTALE (diretto da), *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, Torino, 2006.
- U. BELVISIO, *Le cooperative a mutualità prevalente*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2007, 1.
- G. BONFANTE, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, Milano, 1984.

- G. BONFANTE, *Delle imprese cooperative. Artt. 2511 - 2545*, V. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), in *Comm. c.c.*, Bologna, 1999.
- G. BONFANTE, *Società cooperative*, in *Enc. dir.*, Annali II, tomo 2, Milano, 2008.
- G. BONFANTE, *Art. 2545-sexies*, in G. COTTINO – G. BONFANTE - O. CAGNASSO – P. MONTALENTI (diretto da), *Il nuovo diritto societario. Commentario*, Bologna, 2004.
- G. BONFANTE, *Delle società cooperative*, in G. BONFANTE, G. COTTINO, O. CAGNASSO E P. MONTALENTI (diretto da), *Il nuovo diritto societario*, Bologna 2004.
- G. BONFANTE, *Le integrazioni e correzioni alla disciplina del diritto cooperativo ai sensi del decreto legislativo 28/12/2004 n. 310*, in *Riv. coop.*, 2004, 4.
- G. BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, in V. UCKMAR e F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.
- G. BONFANTE, *La nuova società cooperativa*, Torino, 2010.
- G. BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop sono legittime*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 11.
- G. BONFANTE, *Aiuti di Stato alle cooperative: la decisione della Corte Ue*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 10.
- A. BORGOGGIO, *Circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010 - Società agricole. Determinazione del reddito su base catastale*, in *il fisco*, 2010, 37.
- A. BORGOGGIO, *Esenzione Iva anche per le cooperative di attività sanitarie*, in *il fisco*, 2012, 17.
- P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- P. BORIA, *L'integrazione negativa tra sistame fiscale ed ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004.
- P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005.
- P. BORIA, *Art. 53*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, 2008, in *Sistema Leggi d'Italia*.
- P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- P. BRESCIANI, *Finanziaria 2005: la nuova disciplina fiscale a regime del settore cooperativo*, in *il fisco*, 2005.
- D. BUONO, *Presupposti e cumulabilità di esenzioni per i redditi di natura commerciale*, in *Agricoltura*, 2009, 2.

- D. BUONO, *Confermata la non assoggettabilità ad I.c.i. dei fabbricati rurali*, 2009.
- D. BUONO, *Le agevolazioni alle società agricole secondo l'Agazia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2010, 41.
- C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, 5.
- C. BUCCICO, *Gli aiuti de minimis e gli aiuti di importo temporaneo per le cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 5.
- V. BUONOCORE, *Un nuovo tipo di cooperativa? A proposito della nuova legge sulle cooperative sociali*, in *Riv. dir. impr.*, 1992.
- V. BUONOCORE, *Società cooperative. II) Cooperative speciali*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993.
- V. BUONOCORE, *Diritto della Cooperazione*, Bologna, 1997.
- V. BUONOCORE (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003.
- V. BUONOCORE, *La società cooperativa riformata: i profili della mutualità*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I.
- V. BUONOCORE, *La nuova disciplina della società cooperativa*, in V. UCKMAR E F. GRAZIANO (a cura di) *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.
- M. CALCAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2008.
- M. CAMPOBASSO (a cura di), *Diritto delle società*, in G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, Milano, 2009.
- R. CANTONE, *Ici e fabbricati rurali: una vicenda paradigmatica dell'insipienza legislativa*, in *Giust. civ.*, 2010, 6.
- F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II.
- E. CAPOBIANCO, *La nuova mutualità nelle società cooperative*, in *Riv. not.*, 2004.
- F. CAPRIGLIONE, *Cooperazione di credito e Testo Unico bancario*, in *Quaderni di ricerca giuridica della Banca d'Italia*, 1997, 39.
- F. CAPRIGLIONE (a cura di), *Nuovo diritto societario ed intermediazione bancaria e finanziaria*, Padova, 2003.

- F. CAPRIGLIONE, *Le banche cooperative e il nuovo diritto societario. Problematiche e prospettive*, in *Banca borsa e tit. cred.*, 2005, I.
- A. CARINCI, *Autonomia tributaria, delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 4.
- A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, 5.
- L. CARPENTIERI, *Spetta la detrazione Iva sugli acquisiti da parte di produttori agricoli esonerati?*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II.
- F. CASALE, *Scambio e mutualità nella società cooperativa*, Milano, 2005.
- G. CASCARDO, *La devoluzione del patrimonio residuo ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 2.
- G. CASCARDO, *Nuove norme civilistiche per le cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 10.
- M. CASTELLANETA, *La Corte Ue non boccia il regime di favore*, in *Il sole 24 ore*, 9 settembre 2011.
- F. CASTIELLO, *Cooperazione e cooperative. I. Diritto pubblico*, in *Enc. Giur.*, IX, Roma, 1988.
- G. CATTELAN, *I fabbricati rurali strumentali sono autonomamente soggetti ad I.c.i.?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 9.
- A. CECCHERINI, *L'albo delle società cooperative in un recente intervento legislativo*, in *Le società*, 2009.
- R. CHIUSOLI, *Riforma del diritto societario: natura e parziale disponibilità del patrimonio delle cooperative a mutualità non prevalente*, in *Coop. e consorzi*, 2003, 1.
- R. CHIUSOLI-R.GECO-G. INSAUDO-P.L. MORARA, *Perdita della prevalenza di mutualità e trasformazione delle cooperative*, Milano, 2006.
- M. CIAN, *Criteri di ripartizione dei ristorni cooperativi, quantità e qualità degli scambi mutualistici, parità di trattamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 5.
- A. CICCARELLI, *La vigilanza amministrativa e i presupposti per l'adozione dei provvedimenti conseguiti*, in *Riv. della coop.*, 2010.
- C.N.D.C., Commissione Cooperative, *Il ristorno nelle cooperative di utenza – Integrazione della raccomandazione contabile sui ristorni nelle cooperative*, 2006, in <http://www.cndc.it/>.

- C. COCO, *L'ambiguo requisito della «mutualità prevalente» nella disciplina delle agevolazioni tributarie*, in *Tributimpresa*, 2004, 2, I.
- G. COLANTONINO, *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. Priv., sez. comm.*, IV, Torino, 1989.
- R. COSTI, *La riforma delle società cooperative: profili patrimoniali e finanziari*, in *Giur. comm.*, 1992, I.
- R. COSTI, *Gli strumenti finanziari nelle nuove cooperative: problemi di disciplina*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2005, I.
- F. CROVATO, *I redditi di lavoro dipendente*, in F. Tesaurò (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, Vol. I, p. 303.
- E. CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, Milano, 2000.
- E. CUSA, *I ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, F. Graziano (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo, Atti del convegno di Genova 8 marzo 2002*, Padova, 2002.
- E. CUSA, *Strumenti finanziari e soci finanziatori nelle cooperative*, in *Riv. coop.*, 2003, 2.
- E. CUSA, in *La nozione civilistica di ristorno cooperativo*, in *Riv. coop.*, 2003, 3.
- E. CUSA, *Il socio finanziatore nelle cooperative*, Milano, 2006.
- E. CUSA, *Strumenti finanziari e soci finanziatori nelle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2003, 3.
- E. CUSA, *Lo scopo mutualistico delle banche di credito cooperativo*, in *Banca borsa tit. cred.*, 2008, 4.
- R. DABORMIDA, *La riforma (parziale) della disciplina delle società cooperative: le legge 31 gennaio 1992, n. 59*, in *Giur. it.*, 1992, IV.
- R. DABORMIDA, *Particolarismi nazionali e diritto comunitario: conflitti normativi o possibile armonizzazione nelle società cooperative*, in *Giur. comm.*, 1992.
- R. DABORMIDA, *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, in *Società*, 1992, 9.
- A. DAGNINO, *A agevolazioni Fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008.
- G. D'AGOSTINO e F. G. POGGIANI, *Circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010 - La disciplina tributaria delle società agricole, in il fisco*, 2011, 7.
- N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I.

- N. D'AMATI, *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. trib.*, 1995.
- N. D'AMATI – C. COCO, *Le agevolazioni per la cooperazione nel d. P.R. n. 601 del 1973*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza - Libertà di circolazione - Concorrenza — Aiuti di Stato*, Milano, 2006.
- F. D'AYALA VALVA, *L'accertamento dei redditi delle cooperative: un contrasto giurisprudenziale tra sezioni della Commissione tributaria centrale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II.
- G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 2003, 6.
- M. G. DE FLORA, *Le misure fiscali per la cooperazione e la loro compatibilità con il divieto di aiuti di Stato*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2011, 3.
- M. DEGL'INNOCENTI (a cura di), *Il movimento cooperativo nella storia d'Europa*, Milano, 1988.
- L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali (commento a ord. Cass. sez. tribut. 30 aprile 2004, n. 8319)* in *Riv. dir. trib.*, 2004, 10.
- L. DEL FEDERICO, *I fabbricati rurali nell'Ici*, in *Fin. loc.*, 2006.
- L. DEL FEDERICO, *A agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 2006, 3.
- G. DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 1993.
- M. DEL VAGLIO, *L'esenzione I.c.i. dei fabbricati rurali*, in *Corr. trib.*, 2010, 10.
- E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987.
- A. DENARO, *La Direttiva sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società (Ccctb) vs. Modello OCSE di convenzione fiscale: una coesistenza possibile?*, in *il fisco*, 18, 2012, p. 2793.
- V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 6 bis.

- S. DIGREGORIO NATOLI, *Cooperative agricole - Riflessi Iva dei rapporti con soci conferenti prodotti agricoli*, in *il fisco*, 2010, 30.
- A. DILI, *Alcune note sul ristorno e relativi criteri di calcolo*, in *Coop. e consorzi*, 2004, 2.
- A. DILI, *L'impatto dei ristorni sulla tassazione delle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 12.
- A. DILI, *Cooperative agricole: il regime speciale iva*, in *Coop. e consorzi*, 2006, n. 3.
- A. DILI, *L'Ires nelle società cooperative. Mutualità, ristorni, agevolazioni*, Milano, 2007.
- A. DILI, *Il regime fiscale Ires delle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 7.
- A. DILI, *L'ires nelle cooperative di produzione e lavoro*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 8 - 9.
- A. DILI, *L'ires nelle cooperative agricole e della piccola pesca*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 10.
- A. DILI, *Il regime fiscale ired per le cooperative sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2008, n. 11.
- A. DILI, *L'ired nelle coop agricole*, in *Agricoltura*, 2010, 5.
- N. DI MASSA, *Le fonti comunitarie in tema di aiuto di stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.
- M. DI PACE, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2008, 1.
- A. DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006.
- A. DI PIETRO, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in L.S. ROSSI e G. DI FEDERICO (a cura di), *L'incidenza dell'Unione europea sullo studio dalle discipline giuridiche*, Napoli, 2008.

- R. DOLCE, *Circolare n. 23 dell'8 maggio 2009 – Regime di esenzione iva dei servizi resi dai consorzi*, in *il fisco*, 2009, 2.
- G. ENNA, *Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 2.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2009.
- G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Padova, 2010.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2012.
- A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I.
- A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003.
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2.
- A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e limiti all'iniziativa economica privata*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Milano, 1990.
- A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966.
- A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.
- F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. finanziario*, 1997, I.
- F. FICHERA, *Fisco e Unione europea: l'aquis comunitario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, I, 2003.
- F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1998.
- F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 4, 2012.
- A. FICI, *L'identità delle società cooperative nella decisione della Corte di Giustizia Ue*

- in tema di aiuti di Stato*, in *Enti non profit*, 2011, 12.
- P. FILIPPI, *Imposta sul valore aggiunto: considerazioni sul regime opzionale nell'agricoltura*, in *Rass. trib.*, 1987, II.
- P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993.
- P. FILIPPI, *Requisiti mutualistici e regime tributario*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.
- M. FORNASARI E V. ZAMAGNI, *Il movimento cooperativo in Italia. Un profilo storico-economico (1854-1992)*, Firenze, 1997.
- G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *Commento all'art. 119*, in R. BIFULEO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, vol. III.
- G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.
- G. FRANSONI, *Riflessioni critiche sulla limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze interpretative della Corte di giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I.
- G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.
- G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 03.
- M. FRANZONI, *La recente riforma delle cooperative*, in *Giur. it.*, 1992, IV.
- M. FRASCARELLI, *Coop a mutualità prevalente escluse dall'accertamento degli studi di settore*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 6.
- C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005.
- F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in G. SCHIANO DI PEPE e F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- F. GALLO - A. ROSSI, *Aspetti civilistici e fiscali dei ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Coop. cred.*, 1999.
- F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2000, I.

- F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 2.
- F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 6 bis.
- F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 4.
- F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.
- F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 2.
- F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, 4.
- C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005.
- A. GARCEA, *L'origine*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- G. GAVELLI E G.P. TOSONI, *Per le cooperative minori doppia stretta sugli interessi*, in *Il sole 24 ore*, 1 novembre 2011.
- F. GAVIOLI, *Esenzione ired per le coop sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 4.
- F. GAVIOLI, *Applicabile il regime speciale anche alle coop agricole*, in *Agricoltura*, 2010, 3.
- R. GENCO, *La struttura finanziaria*, in R. GENCO (a cura di), *La riforma delle società cooperative*, Milano, 2003.
- R. GENCO, *Gruppi cooperativi e gruppo cooperativo paritetico*, in *Giur. Comm.*, 2005, I.
- R. GENCO, «*Devoluzione mutualistica: clausole statutarie e rilevanza della perizia di stima*», in *Le società*, 2010, 2.
- C. GENISIO, *Le coop sostengono l'«Alleanza»*, in *Il sole 24 ore*, 26 gennaio 2011.
- G. GENTILI, *Le forme di controllo nelle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, n. 7.
- V. G. GENTILINI e F. FRANGUELLI, *Le forme di controllo nelle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 7.
- G. GIACALONE, *Cosa c'è di «cooperativo» nelle banche popolari del 2000?*, in *Corr. giur.*, 1986.

- R. GIACINTI - D. NADDI, *La rilevanza fiscale dei fabbricati rurali delle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 5.
- S. GIANNINI – D. STEVANATO – R. LUPI, *Quali giustificazioni per l'indeducibilità degli interessi passivi*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008.
- S. GIANONCELLI, *Sulla compatibilità con il divieto di aiuti di Stato del regime fiscale agevolato delle società cooperative di produzione e lavoro*, in *Riv. di dir. fin. e scienza delle finanze*, 4, 2011.
- A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato. Principi e tassazione delle società cooperative*, in *Boll. trib.*, 2006.
- S. GIGLIO, *Le istituzioni comunitarie: il ruolo della Commissione*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.
- F. GRAZIANO, *Le agevolazioni fiscali del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo. Atti del convegno di Genova del 8 marzo 2002*, Padova, 2002.
- F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II.
- G. GRAZIANO, *Mutualità cooperativa e agevolazione tributaria*, 2007, pubblicata online sul sito <http://eprints.luiss.it/>
- G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- F. GRIGOLI, *La disciplina fiscale dei ristorni tra legge e prassi ministeriale*, in *Coop. e consorzi*, 2004, 4.
- G.D.F., Scuola di Polizia Tributaria, *Le agevolazioni fiscali alle cooperative, con particolare riferimento a quelle creditizie*, 2010, pubblicato in www.gdf.gov.it.
- V. GUZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione europea*, Napoli, 2000.
- G.J. HOLOYOAK, *Storia dei probi pionieri di Rochdale*, con prefazione e note di A. BASEVI, Roma, Edizioni del «*La rivista della cooperazione*», 1995.
- B. JOSSA, *Cooperativismo e teoria economica*, in V. BUONOCORE - B. JOSSA (a cura di), *Organizzazioni economiche non capitalistiche*, Bologna, 2003.
- M. IENGO, *La mutualità cooperativa*, in R. GENCO (a cura di), *La riforma delle società*

cooperative, Milano, 2003.

M. IENGO, *Società cooperativa europea. Aspetti delle norme applicabili ai sensi dell'art. 8 del regolamento 1435/2003*, Studio n. 9-2006-I della Commissione studi di impresa del Consiglio Nazionale del Notariato del 14 gennaio 2006, in www.notariato.it.

M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie e aiuti di stato*, in *Rass. trib.*, 2004, 5.

M. INGROSSO, C. BUCCICO, F. MAROTTA, *State aid, selective fiscal measures and cooperatives: the prejudicial indictment to the Court of Justice*, 2010, reperibile in www.cress-rhone-alpes.org.

M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici contabili comunitari*, Torino, 2011.

M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, 2.

M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004.

M. INTERDONATO, *Art. 45 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011.

D. IROLLO, *I.c.i. e fabbricati rurali*, in *Boll. trib.*, 2010.

B. IZZO e V. RUSSO, *Ampliata la possibilità di riporto delle perdite per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2011, 9.

M. LAMANDINI, *Gli strumenti finanziari emessi dalle società cooperative*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, I.

T. LAMEDICA, *I.c.i. e fabbricati rurali: intervento del legislatore a rischio complicazioni*, in *Corr. trib.*, 2010.

V. LANDRISCINA, *Rapporto tra fondi mutualistici e cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 5.

R. LAPADULA, *Coop agricole e della piccola pesca: le perdite fiscali sono riportabili*, in *Agricoltura*, 2011, 1.

P. LA ROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali (nota a Cass., sent. 10 dicembre 2002, n. 17546)*, in *Rass. trib.*, 2003 e in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004.

- S. LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966.
- S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.
- S. LA ROSA, *Esclusioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989.
- S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989.
- S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. Dir. trib.*, I, 1, Padova, 1994.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.
- A. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione Siciliana*, in *Rass. trib.*, 2005, 5.
- P. LOTITO, D. NARDELLA, *Art. 45*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006.
- L. LOVECCHIO, *Tassazione I.c.i. dei fabbricati rurali: una disciplina da ridefinire*, in *Corr. trib.*, 2010, 44.
- D. LUCARINI, *Il finanziamento della società cooperativa*, in *Banca impr. soc.*, 2006.
- D. LUCARINI ORTOLANI, *Organizzazioni di volontariato, cooperative sociali e sistema codicistico dei fenomeni associativi*, in *Riv. dir. comm.*, 1993, I.
- R. LUPI, *Acquisti senza applicazione dell'Iva da parte di produttori agricoli esportatori: da una risoluzione maldestra a una norma irrazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, III.
- R. LUPI, *Detrazioni forfetarie dell'Iva ed elusione fiscale*, in *il fisco*, 1993.
- R. LUPI, *Diritto tributario - Parte speciale*, Milano, 2007.
- R. LUPI, *Limite alla deduzione degli interessi e concetto generale di inerenza*, in *Corr. trib.*, 2008.
- P. ROSSI-MACCANICO, *Paint Graphos – La corte precisa la dottrina degli effetti nell'esame degli aiuti fiscali*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2011, 3.
- L. MACRÌ, *Copertura di perdite: limite alla distribuzione degli utili*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 11.
- L. MACRÌ, *L'accertamento della mutualità delle cooperative a fini tributari*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 2.
- A. MAGLIARO, *Il trattamento tributario*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008.

- C. MAGNANI, *Le cooperative e l'imposizione indiretta*, in G. SCHIANO DI PEPE - F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- G. MAISTO, *Unione europea e coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri in materia di convenzioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV.
- G. MALUSÀ, *Il prestito sociale nelle cooperative*, Milano, 2003.
- G. MALUSÀ, *Prestito sociale: recenti interventi legislativi*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 7.
- G. MALUSÀ, *La manovra estiva «taglia» gli utili alle cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 10, 2011.
- G. MANIERI, *La vigilanza ministeriale e le società cooperative*, in *Riv. della coop.*, 2010.
- P. MARANO, *Banche popolari e scopo mutualistico*, in *Banca borsa*, 2001, I.
- G. MARASÀ, *Le «società» senza scopo di lucro*, Milano, 1984.
- G. MARASÀ, *Problemi in tema di finanziamento delle cooperative e di finanziamento della cooperazione nella legge 59 del 1992*, in *Riv. notariato*, 1992, I.
- G. MARASÀ, *La disciplina della legge n. 59 del 1992*, in *Riv. dir. civ.*, 1992, II.
- G. MARASÀ, *La funzione della cooperativa tra disciplina privatistica e disciplina di agevolazione*, in *Studium iuris*, 1996.
- G. MARASÀ (a cura di), *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Padova, 2004.
- R. MARCELLO e F. G. POGGIANI, *Risoluzione n. 129/E del 13 dicembre 2010 - Cooperative agricole e di lavoro: nessun limite al riporto delle perdite*, in *il fisco*, 2010, 48.
- R. MARCELLO e F. G. POGGIANI, *La tassazione delle società cooperative alla luce della Manovra di ferragosto*, in *il fisco*, 2011, 39.
- R. MARCELLO, *La devoluzione delle riserve indivisibili*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 6.
- I. MARCHINI, *Il bilancio di esercizio delle imprese cooperative e la dimostrazione del reddito prodotto*, in G. BUCCI - A. CERRAI (a cura di), *La riforma della legislazione sulle cooperative*, Milano, 1979.
- A. MARINELLO, *Regimi impositivi differenziati e società cooperative secondo la Corte di Giustizia UE*, in *Riv. trimestrale di dir. trib.*, 2012, 1.

- F. MARIOTTI, *Sull'esenzione da IRES delle cooperative agricole di trasformazione*, in *GT*, 2006, 11.
- G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- A. MAROTTA, *Aiuti di stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.
- E. MARRA, *La società cooperativa europea*, in *Notariato*, 2005.
- A. MASSART, *Cooperative agricole*, in *Noviss. dig. it.*, App. II, Torino, 1981.
- R. MASTROIANNI, *Le competenze dell'Unione, contributo alla «Giornata di studio in ricordo di Alberto Predieri sul Trattato che istituisce una costituzione per l'Unione europea»*, in *Dir. un. eur.*, 2005, 3.
- S. MAZZARESE, *Le nuove norme in materia di società cooperativa*, in *Contr. impr.*, 1992, 768;
- R. MAZZOTTA, *La corretta rappresentazione contabile dei ristorni*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 8 – 9.
- G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali, I, 2007.
- V. MELIS, *Se lo scopo sociale è il consumo il conto diventa più salato*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011.
- P. MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, in F. GALGANO (diretto da), *Tratt. Dir. comm. e dir. pubb. ec.*, Padova, 1997.
- M.G. MERIGGI, *Cooperazione e mutualismo. Esperienze di integrazione e conflitto sociale in Europa fra Ottocento e Novecento*, Milano, 2005.
- S.M. MESSINA, *Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas*, in *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas, Ciriec – España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2010, 69.
- G. MOLINARO, *Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci*, in *Corr. trib.*, 2008, 21.
- G. MOLINARO, *Le prestazioni di servizi rese da consorzi a consorziati che non detraggono l'imposta*, in *Iva*, 2009, 7.
- G. MOLINARO, *BCC e verifica dei requisiti di mutualità*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 8.

- G. MOLINARO, *Interessi da “prestito sociale”: la ritenuta è a titolo d’imposta*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 3.
- G. MOLINARO, *Chiarimenti sul regime fiscale delle banche di credito cooperativo*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 4.
- C. MONACO, *I principi fondamentali dell’ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della cassazione*, (Nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576), in *Riv. dir. fin.*, 2003, II.
- F. MONTANARI, *Il finanziamento dei soci nelle società cooperative: profili tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4.
- F. MONTANARI, *Il trattamento tributario*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008.
- A. MONTI, *I sistemi semplificati di detrazione dell’Iva nelle imprese agricole così dette «miste»*, in *Rass. trib.*, 1986, II.
- P.L. MORARA, *La disciplina sulla perdita della prevalenza di mutualità nelle società cooperative*, in *Corr. trib.*, 2010, 25.
- P.L. MORARA, *La perdita della prevalenza della mutualità*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 10.
- F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, 10-11.
- F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Utet, Torino, 1987.
- F. MOSCHETTI, *Profili generali (in La capacità contributiva a cura di E Moschetti)*, in A. AMATUCCI (diretto da), in *Tratt. dir. trib.*, I-1, Padova, 1994.
- S. MULEO, *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005.
- S. MULEO, *Doppio regime di esenzione per cooperative agricole ed attività connesse*, in *Corr. trib.*, 2009.
- M.P. NEGRINOTTI, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in E. CUSA (a cura di), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008.
- M. NICOLINI, *La disciplina transitoria statale sui tributi propri delle regioni e la potestà legislativa regionale in materia tributaria. Il caso della «regionalizzazione» dell’irap*, in *Giur. cost.*, 2010, 1.

- A. NIGRO, *Art. 45*, in G. BRANCA, *Comm. Cost., Rapporti economici*, tomo III, Bologna-Roma, 1980, 1.
- N. LUCENTINI, *Eccedenze: presupposti e criteri per l'applicazione del regime speciale agricolo*, in *Agricoltura*, 2010, 4.
- V. NUCERA, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia ed il loro impatto sul sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 4.
- G. OPPO, *L'essenza della società cooperativa e i progetti di riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, II.
- G. OPPO, *Le banche di credito cooperativo tra mutualità, lucratività e «economia sociale»*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, II.
- G. OPPO, *Le banche cooperative tra riforma della cooperazione e legislazione speciale*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, II.
- L. PACE, *Le agevolazioni per la cooperazione: i difficili rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il Ministero del lavoro*, in *Boll. trib.*, 2002.
- R. PALADINI - A. SANTORO, *Il ruolo economico delle riserve indivisibili*, in V. UCKMAR - F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.
- F. PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, appendice, Padova, 2004.
- F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria ed imposizione sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2007.
- F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed «aiuti di Stato»: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. trib.*, 2008, 6.
- F. PEPE, *Profili fiscali delle società cooperative*, in Quaderni di ricerca sull'impresa cooperativa, n. 5, ISICOOP, Roma, 2008.
- F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative, Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009.
- F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *D. e prat. trib.*, 2011, 1, parte seconda, p. 157.
- F. PEPE, *Il problema della «giusta» mutualità cooperativa e l'(i- n)efficacia dei controlli: osservazioni in tema di «aiuti di Stato» a margine della sentenza Paint Graphos della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in *D. e prat. trib.*, 2012, 3, parte seconda, p. 413.
- G. PEPE, *Gli aiuti de minimis*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

- R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007, 1.
- L. PERRONE E C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- V. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- G. PETRELLI, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, studio n. 71/2004/T, reperibile su www.notariato.it.
- G. PETRELLI, *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*, in CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, Studio n. 5307/I/2004, reperibile su www.notariato.it.
- G. PETRELLI, *I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*, in CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, studio n. 5308/I/2004, reperibile su www.notariato.it.
- G. PETRELLI, *Cooperative e legislazione speciale*, in CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, studio n. 5379/I/2004, reperibile su www.notariato.it.
- G. PETRELLI, *Il regime fiscale delle banche cooperative*, in CNN, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, Studio n. 4/2005/T, reperibile su www.notariato.it.
- G. PETRELLI, *L'istituzione dell'albo delle cooperative: i provvedimenti attuativi*, in Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, Milano, 2005.
- A. PETRINI, *La grande alleanza tra coop è un sistema da 61 miliardi*, in *Il sole 24 ore*, 2 marzo 2011.
- A. PETRUCCI, *Obbligo di devoluzione del patrimonio effettivo delle coop ai fondi mutualistici*, in *Coop. e consorzi*, 2010, 12.
- G. PETRUCCI, *Lo statuto del socio sovventore*, in *Coop. e consorzi*, 2001, 4.
- L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- M. PIAZZA e A. SCAGLIARINI, *Aumento selettivo per l'Irap*, in *Il sole 24 ore*, 8 agosto 2011.
- N. PICCHIO, *Le cooperative fanno sistema*, in *Il sole 24 ore*, 28 gennaio 2011.

- F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa*, n. 3/2005, I, 71.
- F. PISTOLESI, *Il finanziamento dei soci alle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 5, p. 489
- G. PIZZONIA, *Aiuti di stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005.
- F.G. POGGIANI, *I controlli sulle società cooperative*, in *Italia Oggi*, 13 giugno 2011.
- F. G. POGGIANI, *Società cooperative non c'è aiuto di Stato*, in *Italia Oggi*, 9 luglio 2010.
- M. POGGIOLI, *Fabbricati rurali e presupposto Ici*, in *Corr. trib.*, 2008, 33.
- M. POLETTI E C. COLOMBO, *Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008: i ristorni assegnati ai soci di società cooperative*, in *il fisco*, 2008, 16.
- G. PRESTI (a cura di), *Società cooperative*, in P. MARCHETTI - L. A. BIANCHI - F. GHEZZI - M. NOTARI (diretto da), *Commentario della riforma societaria*, Milano, 2006.
- G. PRESTI, *Le banche cooperative e la riforma del diritto societario*, in *Le Società*, 2005.
- G. PRESTI, *Le fonti della disciplina e l'organizzazione interna della società cooperativa europea*, in *Giur. comm.*, 2005, I.
- M. PRINCIPI, *La perdita dei requisiti della mutualità prevalente*, in *Coop. e consorzi*, 2009, 7.
- G.P. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. Trib.*, 2008, 30.
- G.P. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, in *corr. trib.*, 2010, 39.
- G.P. PROVAGGI, *Riduzione delle agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Corr. Trib.*, 2011, 37.
- G.P. PROVAGGI, *Le conseguenze per le cooperative del nuovo regime delle perdite fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2012, 28.
- A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 6, 2008, II.
- A. QUATTROCCHI, *Norme tributarie e divieto di aiuti di Stato in ambito comunitario. Il caso delle agevolazioni fiscali agli enti ecclesiastici*, in *Dottorato di Ricerca in Diritto*

Pubblico e Tributario nella Dimensione Europea dell'Università degli Studi di Bergamo, p. 85, pubblicata in <http://dspace-unibg.cilea.it>.

C. QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon, 2009.

F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

G. RACUGNO, *I nuovi strumenti finanziari delle società cooperative*, in *Banca borsa*, 2004, I.

G. RACUGNO, *La società cooperativa europea*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, I.

F. RASI, *I confini della nozione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

S. REALI, *L'incidenza sulla concorrenza*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

A. RENDA, *La sussistenza del beneficio*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

C. RICCI, *Cooperative agricole ed Ici sui fabbricati rurali: una questione ancora aperta*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II.

E. RIGHI, *Fabbricati «rurali» e ruolo della loro iscrizione nel catasto fabbricati ai fini I.c.i.*, in *Boll. trib.*, 2010.

E. RISSO, *Navigare nell'Italia del XXI secolo - Le sfide e il nuovo ruolo delle cooperative di Legacoop*, 2010, pubblicato su <http://www.legacoop.it>.

F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

ROCI'O GONZÁLEZ PINERO, *Aiuti di Stato, «selettività regionale» e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 9.

G. ROLLE, *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, III.

E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.* diretto da P. Rescigno, vol. 15**, Torino, 2001, p. 367.

A. ROSSI, *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, II.

- A. ROSSI, *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 5.
- P. ROSSI, *L. n. 59/1992: il contributo del 3 per cento ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione*, in *il fisco*, 2000, 2.
- R. ROSSI, *Cooperative agricole*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. civ., IV*, Torino, 1989.
- M. A. RUSSO, *Nuova Ires nelle società cooperative: la procedura matematica per la determinazione dell'imposta dovuta*, in *il fisco*, 2005, 26.
- P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003.
- P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 2004.
- P. RUSSO - G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010.
- C. SACCHETTO, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *AA.VV., I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2000.
- F. SAIITTO, *La legge delega sul federalismo fiscale: i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, in *Giur. cost.*, 2010, 03.
- L. SALAMONE, *Le banche popolari ovvero: "la mutualità che visse due volte"*, in *Banca borsa, tit. cred.*, p. 594.
- G. SALANITRO, *Il giudizio relativo ai requisiti di ruralità dei fabbricati ai fini I.c.i.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010.
- L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2002.
- L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. Trib.*, 2003.
- L. SALVINI, *Il regime fiscale delle società cooperative nell'articolato della «Commissione Gallo»*, in *il fisco*, 2003.
- L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. Trib.*, 2003.
- L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in *Giur. Comm.*, 2005, I.

- L. SALVINI, *Acquisto e perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente*, in V. UCKMAR E F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.
- L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- L. SALVINI, *L'omessa dichiarazione dei redditi delle cooperative esclude il diritto alle agevolazioni?*, in *Corr. trib.*, 2011, 24.
- M. SANDULLI - V. SANTORO (a cura di), *La riforma delle società. Società cooperative*, Torino, 2003.
- D.U. SANTOSUOSSO, *Cooperazione e mutualità nelle banche popolari: disciplina giuridica e prassi statutaria*, in *Dir. banca e mercato finanziario*, 1991, I.
- A. SARTI, *Prime riflessioni sugli aspetti civili e fiscali della società cooperativa europea*, in *Riv. coop.*, 2004.
- A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006.
- A. SARTI, *Coop: nessun beneficio fiscale se manca la dichiarazione dei redditi*, in *Coop. e consorzi*, 2011, 7.
- A. SARTI, *Esenzioni iva per le coop costituite fra soggetti esercenti professioni sanitarie*, in *Coop. e Consorzi*, 2012, 6.
- A. SARTI, *Utili destinati a riserva indivisibile: il rilievo ai fini ace*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 5.
- A. SARTI, *Contratti di appalto nelle coop di produzione e lavoro: riflessi civili e fiscali*, in *Coop. e consorzi*, 2012, 1.
- M. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel «sistema» delle autonomie fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II.
- A. SCANDURA, *Cooperazione agraria*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959.
- S. SCARPELLINO, *I problemi di finanziamento dell'impresa cooperativa di produzione*, in *Riv. coop.*, 2005, 3.
- G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.

- R. SCHIAVOLIN, *Art. 53 Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (a cura di), *Comm. breve alle Leggi Tributarie*, Padova, 2011.
- R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2009.
- R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2012.
- S. SCOTTI CAMUZZI, *Sotto processo gli aiuti di Stato alle aziende municipalizzate trasformate in S.p.A.*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2000.
- R. SEER, *Le fonti di diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008.
- S. SERVIDIO, *Regime di esenzione iva per i consorziati senza diritto di detrazione*, in *Prat. fisc. profess.*, 2009, 23.
- M. SETTI - P. BRESCIANI, *I ristorni ai soci delle società cooperative nel recente orientamento dell' Agenzia delle Entrate*, in *il fisco*, 2003.
- G. SPAZIANI TESTA, *Condizioni per l'esenzione I.c.i. dei fabbricati rurali iscritti al Catasto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009.
- D. STEVANATO, *Prime considerazioni sui limiti generalizzati alla deducibilità degli interessi passivi introdotta dalla manovra finanziaria 2008*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007.
- D. STEVANATO, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I.
- D. STEVANATO, M. PATERLINI, R. LUPI, *Verso la legittimità comunitaria dell'esenzione da ires degli utili accantonati nelle riserve indisponibili delle cooperative?*, in *Dial. trib.*, 2010, 6.
- D. STEVANATO, *«Abuso» delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 4.
- T. TASSANI, *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie tra divieto di aiuti di Stato e tutela del legittimo affidamento (nota a ord. Comm. Trib. Prov. Genova, 11 febbraio 2004, n. 37/14/04)*, in *Rass. trib.*, 2004.
- G. TATARANO, *L'impresa cooperativa*, in A. CICU e F. MESSINEO (diretto da), *Tratt. dir. civ.*, III, Milano, 2002.

M.C. TATARANO, *La nuova impresa cooperativa*, in A. CICU – F. MESSINEO – L. MENGONI (diretto da), P. SCHLESINGER (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 2011.

F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

M.TENORE, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Parte generale*, Torino, 2003.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011.

G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2010.

A. TIZZANO, *Le competenze dell'Unione ed il principio di sussidiarietà*, in *Dir. un .eur.*, 1997.

L. TOSI e R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009.

G.P. TOSONI, *La coop paga il 10 per cento in più*, in *Il sole 24 ore*, 2 settembre 2011.

G.P. TOSONI, *Aumenta l'imponibile coop*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011.

G.P. TOSONI, *Sbiadisce la presunzione di aiuti di Stato*, in *Il sole 24 ore*, 13 settembre 2011.

G.P. TOSONI, *Per la coop scatta l'aumento della base imponibile ired*, in *Il sole 24 ore*, 15 settembre 2011.

C. TOZZA, *Le fattispecie di deroga ex art. 87, par. 3 del Trattato*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

M. TRAVAGLIONE, *Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette*, in M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

M. TRAVAGLIONE, *Se lo statuto è informato alla mutualità le cooperative hanno diritto alle agevolazioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 2.

G. TREMONTI, *L'introduzione del ristorno ai soci delle Banche di Credito Cooperativo*, in *Coop. cred.*, 2000.

V. UCKMAR - F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della «nuova» società cooperativa*, Padova, 2005.

- V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. DE' CAPITANI DI CIMERCATE, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2009.
- S. UNGARO, *Risoluzione n. 45/E del 7 maggio 2012 – Banche di credito cooperativo: i requisiti per fruire delle agevolazioni*, in *il fisco*, 21.
- A. URICCHIO, *Il principio di «mutualità» nella cooperazione tra disciplina civilistica e fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, I.
- A. URICCHIO, *La riforma delle società cooperative e le agevolazioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1993.
- A. URICCHIO, *Riflessi tributari della nuova disciplina del socio lavoratore di cooperative*, in *Boll. trib.*, 2002.
- P. VALENTE, *Base imponibile comune: il Green Paper di Francia e Germania*, in *il fisco*, 22, 2012.
- C. VENDITTI, *Causa e scopo delle cooperative sociali*, in *Dir. giur.*, 1994.
- P. VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958.
- P. VERRUCOLI, *Cooperative (imprese)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962.
- V. ZAMAGNI e E. FELICE, *Oltre il secolo. Le trasformazioni del sistema cooperativo Legacoop alla fine del secondo millennio*, Bologna, 2006.
- S. ZAMAGNI e V. ZAMAGNI, *La cooperazione*, Bologna, 2008.
- M. ZANGANI, *Le imposte delle cooperative*, in *il fisco*, 2002.
- R. ZANGHERI, G. GALASSO e V. CASTRONOVO, *Storia del movimento cooperativo in Italia. La lega nazionale delle Cooperative e Mutue (1886 - 1986)*, Torino, 1987.
- S. ZANINELLI (a cura di), *Mezzo secolo di ricerche sulla cooperazione bianca. Risultati e prospettive*, Verona, Società Cattolica di Assicurazione, 1996.
- R. ZENNARO, *Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987.
- G. ZIZZO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Dig. XII, Disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996.
- G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008.
- G. ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2010.
- A. ZOPPINI, *Perdita della mutualità prevalente in capo alle cooperative e regime fiscale*

del patrimonio precedente, in Rass. trib., 2007.