

## MUTUALITÀ COOPERATIVA E AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE

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 l'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 (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, recepisce 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.

Questa singolare complementarietà tra profili commercialistici e tributari in relazione alla cooperazione – che si coglie di frequente nella stessa legislazione, come promiscuità o commistione tra norme di carattere fiscale e disposizioni di contenuto sostanziale, ed è tale da condizionare in modo del tutto peculiare l'esercizio dell'autonomia statutaria nella configurazione della struttura e del funzionamento dell'impresa – ha reso, pertanto, necessario un approccio interdisciplinare al tema delle agevolazioni fiscali alla cooperazione.

Non è un caso che nell'ambito degli studi cooperativi, soprattutto in

materia di mutualità, particolare attenzione sia stata dedicata proprio all'esame dei profili tributari: non solo per sottolineare l'inevitabile incidenza (anche negativa) di questi aspetti sull'esistenza e lo sviluppo del fenomeno considerato, destinatario per espressa disposizione costituzionale di protezione e ausilio; ovvero, anche, per denunciare (o negare) la possibilità di scompensi e di ingiustificate disparità tra il trattamento riservato alle cooperative e quello fatto ad altri tipi di impresa; ma soprattutto perché proprio partendo dall'analisi della legislazione fiscale – che in molti casi, come si accennava, ha anticipato le soluzioni accolte dalla normativa civile – si è tentato di ricostruire, o completare quando carenti, i connotati sostanziali di questa particolare forma di impresa (in particolare, quelli concernenti la mutualità e gli istituti di essa caratteristici).

Questi rilievi, uniti alla considerazione dei profili di ambiguità, sulla effettiva valenza generale o meramente funzionale al godimento delle agevolazioni, di molte delle disposizioni susseguites, in modo episodico ed occasionale, in materia cooperativa, consentono di comprendere le ragioni dell'affermarsi in sede scientifica di due concezioni contrapposte: quella che ammetteva diversi modi di essere della cooperazione, e secondo cui, accanto ad una mutualità ai fini fiscali, cioè pienamente agevolata, si accompagnava una mutualità non particolarmente agevolata, ma ciò nonostante riconosciuta dalla legge; e quella che ravvisava nel modello di cooperazione prediletto dalla legge fiscale l'essenza stessa del fenomeno.

L'occasione per una rinnovata riflessione sui rapporti tra normativa civilistica e normativa tributaria in tema di cooperative è offerta, oggi, dalla recente riforma organica della disciplina codicistica ad esse dedicata, la quale, introducendo la distinzione tra cooperative "a mutualità prevalente" e cooperative "diverse" da quelle a mutualità prevalente, e ricollegando all'appartenenza all'una o all'altra categoria, essenzialmente, la possibilità o meno per la cooperativa di accedere ai benefici tributari, sancisce in modo definitivo la rilevanza (almeno indiretta) della legge fiscale sulla stessa caratterizzazione tipologica della società.

All'interno di una cornice unitaria, che accomuna sul piano causale ogni forma di cooperativa, la riforma (art. 223-*duodecies* disp. att. e trans. c.c.) riserva,

infatti, ad una tipologia cooperativa, definita dalla necessaria compresenza di due caratteristiche, una positiva (la prevalenza della operatività con i soci, artt. 2512 e 2513 c.c.), l'altra negativa (la compressione dei diritti patrimoniali dei soci, art. 2514 c.c.), il godimento delle agevolazioni fiscali.

La soluzione accolta dal legislatore della riforma nella identificazione della fattispecie cooperativa meritevole delle agevolazioni tributarie non ha mancato di suscitare osservazione critiche, sulla sua opportunità e sulla stessa sua legittimità costituzionale.

Prescindendo da valutazioni che attengono al piano delle scelte di politica legislativa, essa tuttavia, dal punto di vista costituzionale, non sembra presentare profili di arbitrarietà o irragionevolezza.

La ragione del diverso e più favorevole trattamento tributario assicurato alla cooperativa a mutualità prevalente va infatti ravvisata, come riconosce la dottrina prevalente, nella considerazione che questa persegue la mutualità con più difficoltà e meritevolezza 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; per altro verso a questa difficoltà si accompagna l'obbligo di rispettare i requisiti mutualistici di cui all'art. 2514, obbligo che determina *ex se* una garanzia certa dell'esistenza di uno scopo lucrativo attenuato.

Della rilevanza tributaria della nuove norme codicistiche, in particolare, delle condizioni cui la legge subordina l'applicazione delle agevolazioni fiscali, e della coerenza delle soluzioni adottate nella scelta negli indici di meritevolezza con il programma costituzionale di promozione della cooperazione si è trattato nel primo capitolo.

Si è passati poi, nel secondo capitolo, ad esaminare i cosiddetti profili dinamici della mutualità, relativi all'ingresso e all'uscita dal regime fiscalmente agevolato, accennando alle principali questioni poste dalle nuove regole sulla mutualità prevalente, per trattare, nel terzo capitolo, nei suoi aspetti fondamentali e con precipuo riferimento all'imposizione diretta, della disciplina tributaria di agevolazione, rivolta alle società cooperative in generale, e ad alcune categorie di

cooperative in particolare.

Uno specifico rilievo è stato infine riservato, nel quarto capitolo, al problema del rapporto tra disciplina tributaria di favore e i vincoli imposti, a tutela della concorrenza e del mercato, dall'ordinamento comunitario, in particolare dalle norme in materia di aiuti di Stato, che vietano l'adozione di misure pubbliche, anche di carattere fiscale, risolvendosi in un vantaggio competitivo per determinate imprese.

Si tratta, come noto, di un tema di stringente attualità, sul quale è di recente intervenuta la stessa Corte di cassazione con una "richiesta di informazioni" alla Commissione europea, successivamente investita della questione da una formale denuncia, per violazione delle norme sugli aiuti statali alle imprese, presentata da Federdistribuzione, cui si sono aggiunti due esposti riguardanti le banche di credito cooperativo.

Il problema della giustificazione del trattamento derogatorio di favore riservato all'impresa cooperativa dalla normativa tributaria vigente ha finito, dunque, per spostarsi dal piano della conformità ai parametri costituzionali, in cui si colloca anche la discussione sulla necessità di premiare col beneficio fiscale la sola gestione mutualistica "costituzionalmente riconosciuta", a quello della compatibilità con l'ordinamento comunitario.

Attraverso la disamina delle peculiarità della nozione di aiuto vietato applicata alle misure di carattere fiscale e l'analisi del modo di essere dell'impresa cooperativa e della considerazione che la stessa ha incontrato nel nostro ordinamento e nel diritto europeo, si è tentato di rispondere al quesito se il trattamento tributario fatto a questa impresa sia conforme alle norme in materia di aiuti di Stato.

In particolare, dai più recenti sviluppi della legislazione e della prassi comunitaria in materia di cooperative è emerso come, anche a livello europeo, sia ormai acquisita la consapevolezza della peculiarità del fenomeno mutualistico e si riconosca il modello cooperativo come una tipologia societaria meritevole di una disciplina normativa (societaria e fiscale) autonoma e distinta rispetto a quella delle società di capitali.

Riconosciuto il “valore aggiunto sociale”, anche ai fini dell’integrazione europea, di un modello di impresa con particolari caratteristiche, vi si fa discendere la conclusione che “un trattamento fiscale particolare può essere accettato”, purché, in tutti gli aspetti 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, pertanto, luogo ad una concorrenza sleale.

Seguendo questa impostazione, che valorizza lo stretto collegamento tra il regime fiscale differenziato e la specialità della disciplina sostanziale del modello d’impresa in discorso, dovrebbe concludersi che le disposizioni tributarie specificamente destinate alle cooperative non integrano un vantaggio competitivo selettivo – non potendosi assumere come “sistema generalmente applicabile”, alla stregua del quale operare l’accertamento del carattere selettivo delle misure considerate, il regime fiscale delle società lucrative – ma si inseriscono in un sistema generale di settore governato da principi propri, formando un *corpus* caratterizzato da regole peculiari ma pur sempre generali, quindi non derogatorie, perfettamente conciliabile con la logica complessiva dell’ordinamento e conforme all’art. 87 del trattato.