

**LUISS**

**Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli**

Dottorato di Ricerca in  
*Diritto degli affari*  
XXV ciclo

***LE COOPERATIVE E L'INTEGRAZIONE EUROPEA***

Coordinatore  
*Chiar. Mo Prof. Gustavo Visentini*

Tutor  
*Chiar. Mo Prof. Luigi Filippo  
Paolucci*

Dottoranda  
*Vincenzina Contarino*

## INDICE SOMMARIO

### INTRODUZIONE

### CAPITOLO I – LA COMPATIBILITA' DEGLI AIUTI DI STATO.

1. *Premessa metodologica.*
2. *Concorrenza e aiuti di Stato.*
3. *Le altre condizioni di incompatibilità.*

### CAPITOLO II – SULLE “AGEVOLAZIONI PRODUTTIVE” PER LE COOPERATIVE ITALIANE.

1. *Dubbi di compatibilità sul trattamento fiscale riservato all'impresa cooperativa italiana: la Commissione.*
2. *Segue: la Corte di Cassazione.*
3. *Il punto di vista di giurisprudenza e dottrina.*
4. *Segue: sul principio di uguaglianza.*
5. *La pronuncia della Corte di Giustizia.*
6. *Linee guida.*

### CAPITOLO III – LA LEGISLAZIONE ITALIANA IN MATERIA COOPERATIVA.

1. *Premessa: i principi dell'identità cooperativa.*
2. *L'interventismo statale.*
3. *Il periodo aureo della legislazione italiana in materia cooperativa.*

4. *Continua: il codice civile e il concetto di mutualità.*
5. *Cooperazione e Costituzione.*

#### **CAPITOLO IV – SULLA VIGENTE DISCIPLINA FISCALE COOPERATIVA.**

1. *Premessa: il «sistema» italiano del trattamento fiscale delle cooperative.*
2. *Segue: quadro generale.*
3. *Il requisito della prevalenza.*
4. *La non imponibilità delle riserve indivisibili.*
5. *Disposizioni settoriali.*
6. *Segue: i ristorni.*

#### **CAPITOLO V – CRESCITA ECONOMICA E BENESSERE COLLETTIVO.**

1. *Il principio costituzionale di solidarietà.*
2. *La reciprocità.*
3. *Riflessioni conclusive.*

#### **RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI**

## INTRODUZIONE

Il presente lavoro analizza il problema della compatibilità della disciplina tributaria vigente nel nostro paese in materia di società cooperative con i vincoli imposti dall'ordinamento comunitario a tutela della concorrenza e del mercato, con particolare riguardo alle norme in materia di "aiuti di stato" che vietano l'adozione di misure pubbliche, anche di carattere fiscale, che si risolvano in un vantaggio competitivo per determinate imprese.

Il tema è di stringente attualità dato che in questa materia sono di recente intervenute:

- la Commissione Europea, con la richiesta di precisazioni in merito al Governo italiano (e non solo, poichè si è proceduto ad una analoga interrogazione anche in Spagna e Francia);
- la Suprema Corte di Cassazione, che con successive ordinanze in conformità all'art. 234 C.E., ha rinviato espressamente alla Corte di Giustizia della C.E.

L'importanza di questo studio è da ravvisarsi soprattutto nel fatto che l'impostazione che la Commissione ha dato alla propria *Comunicazione*, sostenendo, in sostanza, che non vi è differenza tra imprese cooperative e non, qualora accolta,

finirebbe per mettere in discussione qualsiasi possibilità di concedere loro benefici fiscali (al di là delle dimensioni), disconoscendo quel valore aggiunto che storicamente ha ispirato ed accompagnato ogni nostra evoluzione legislativa in materia.

Attraverso lo studio e la ricerca, ho messo in evidenza come il sistema di prelievo fiscale italiano nel settore cooperativo si sia sviluppato in nome di principi che risalgono direttamente alla volontà del Costituente del 1948.

Le norme emanate in materia (di cui si offre puntuale ricostruzione cronologica e di contenuto) sono sempre state lo strumento per promuovere e favorire lo sviluppo di questa forma di società, fino ai tempi più recenti, con la riforma del 2003.

Attraverso una comparazione dei diversi modelli societari, appare quindi evidente che il legislatore ha soltanto cercato di compensare una serie di svantaggi che le società cooperative hanno rispetto alle società lucrative.

La promozione delle cooperative non può neppure dirsi in contrasto con il principio della libertà di concorrenza sancito nel TCE, alla cui tutela è posta l'intera disciplina in tema di

aiuti di Stato, e la conferma è stata ricercata attraverso l'analisi delle norme e dei relativi orientamenti giurisprudenziali.

Tutto il lavoro si è sviluppato tenendo presente l'essenzialità del problema per il *sistema* Italia, dato che ha diretta influenza soprattutto sulla possibilità di investire nel *modello* cooperativo per creare nuovi posti di lavoro, finanziare l'innovazione (specialmente al Sud, da dove provengo) consentendo di conservare alle generazioni future un patrimonio di grande valore.

\*\*\*\*\*

The aim of my doctoral thesis is to analyze the problem of Compatibility of tax regulations (in force) in our country in the field of co-operative societies with the constraints imposed by Community law for the protection of competition and the market, particularly with regard to the rules of “state aid”, prohibiting the adoption of public measures, including tax, that results in a competitive advantage for certain undertakings.

The subject is highly topical given that in this matter has recently been debated by:

- The European Commission, with a request for clarification about the Italian Government (and not only, as it is preceded with a similar query in Spain and France);
- The Supreme Court of Cassation, which by subsequent orders in accordance with Article. 234 EC, expressly returned to the Court of Justice of the EC.

This study is of a core importance especially with regards to the approach that the Commission has given to its *Communication*, arguing essentially that there is no difference between cooperatives and non, and if it were, it would end up questioning any possibility to grant them tax benefits (beyond the size), thus ignoring the added value that historically inspired and accompanied each of our legislative developments in this area.

Through study and research, I have shown how the system of taxation in the Italian co-operative sector has developed standards of principles that go back directly to the will of the Constituent of 1948.

The rules on the subject (of which a detailed chronological reconstruction of content is provided) have always been the tool to promote and foster the development of this form society, up to more recent times, with the reform of 2003.

Through a comparison of different corporate models, it is therefore clear that the legislator has only tried to compensate for a number of disadvantages that cooperative have than lucrative companies. The promotion of cooperatives cannot even be said to be contrary to the principle of free competition established in the EC Treaty, the protection of which is the main concern of the state aid system and this confirmation was sought through the analysis of regulations and the relevant legal guidelines.

All the work was developed keeping in mind the essence of the problem for the Italian system, especially since it has a direct influence on the ability to invest in the co-operative *model* in order to create new jobs, finance innovation (especially in the South, which is where I come from) allowing people to preserve an heritage of great value for future generations.



# CAPITOLO I – LA COMPATIBILITÀ DEGLI AIUTI DI STATO.

SOMMARIO: 1. *Premessa metodologica.* - 2. *Concorrenza e aiuti di Stato.* – 3. *Le altre condizioni di incompatibilità.*

## *1. Premessa metodologica.*

Il processo di integrazione europea iniziato nel 1950, si è consolidato sulla base della fiducia riposta nei principi di unità del mercato e di tutela di diritti fondamentali della persona <sup>(1)</sup>.

Le speranze che animarono la vigilia del Trattato CEE erano state riposte tutte in quello «*spazio senza frontiere interne*» nel quale sarebbe stata assicurata «*la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali*» <sup>(2)</sup>.

In questa prospettiva, anche la realizzazione ed il perfezionamento dei regimi di concorrenza si pongono quali strumenti volti alla realizzazione di condizioni di maggiore benessere

---

<sup>(1)</sup> MENGOZZI, *Il diritto della Comunità europea in Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia* diretto da Galgano, vol. XV, Padova, 1990, 9 ss.

<sup>(2)</sup> Il richiamo è all'art 26, n. 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. E' noto il processo che ha portato il «*mercato comune*» originariamente previsto dal Trattato di Roma ad evolversi in «*mercato interno*» a seguito delle modifiche introdotte dall'Atto unico europeo e dal Libro bianco sul mercato interno. Nella sentenza *Schul* del 5 maggio 1982, causa 15/81, in *Raccolta* 1982, 1409, punto 33, la Corte di Giustizia ha confermato la non coincidenza fra le due nozioni affermando che: «*la nozione di mercato comune (...) mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile a un vero e proprio mercato interno*». Sul punto v. DRAETTA-PARISI (a cura di), *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Parte speciale. Il diritto sostanziale*, Milano, 2010, 101, v. anche RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo: norme e funzionamento*, Torino, 1990, 13 ss.

ed eguaglianza per i cittadini europei <sup>(3)</sup>, dato che l'idea stessa di «mercato interno» non può non implicare l'abbattimento di ogni barriera che ostacoli il corretto instaurarsi delle dinamiche competitive <sup>(4)</sup>.

La disciplina degli aiuti di Stato, in particolare, le cui problematiche di recente hanno registrato un rinnovato interesse da parte della giurisprudenza europea, non è altro che il completamento di quelle disposizioni che mirano a garantire a tutti la possibilità di cogliere le migliori opportunità disponibili sul mercato <sup>(5)</sup>, e quindi la competizione ad armi pari, perché è indubbio che il sostegno economico accordato dallo Stato a certe imprese può pregiudicare la *par condicio* tra gli operatori economici, tanto quanto le distorsioni derivanti dalle pratiche anticompetitive poste in essere direttamente dalle stesse <sup>(6)</sup>.

Tuttavia, come confermato anche da parte della dottrina <sup>(7)</sup> e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia <sup>(8)</sup>, non è ravvisabile un atteggiamento negativo di carattere assoluto nei confronti degli aiuti di Stato da parte del legislatore comunitario, perché l'interesse

---

<sup>(3)</sup> Sulla *ratio* della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato v. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, 1, 226 ss.

<sup>(4)</sup> V. sempre DRAETTA-PARISI, *Elementi di diritto dell'Unione Europea*, cit., 194.

<sup>(5)</sup> A tale scopo i precetti relativi alle intese restrittive (art. 101 TFUE), agli abusi di posizione dominante (art. 102 TFUE), alle concentrazioni di imprese (regolamento n. 134/2004).

<sup>(6)</sup> Così FATTORI, *Aiuti di Stato, processi di privatizzazione e tutela della concorrenza* in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1995, 1, 593. In tal senso anche PAPPALARDO, *Le linee generali della politica di concorrenza in tema di aiuti statali*, in *Manuale di Diritto comunitario*, a cura di E. Pennacchini, R. Monaco, L. Ferrari-Bravo, S. Puglisi, vol. 2, Torino 1984, 469, il quale parla di un «*deus ex machina che modifica a vantaggio dell'impresa beneficiaria le regole del gioco*».

<sup>(7)</sup> V. sempre PAPPALARDO, *Le linee generali della politica di concorrenza in tema di aiuti statali*, cit., 469; MONTI, *Concorrenza e regolazione nell'Unione Europea* in AA.VV., *Regolazione e concorrenza*, a cura di Tesauro-D'Alberti, Bologna, 2000, 82.

<sup>(8)</sup> V. la sentenza del 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike und Weinlig* c. la Repubblica Federale di Germania, in *Raccolta* 1977, 595, punto 8.

generale ad un regime di concorrenza privo di distorsioni, viene contemperato con gli interessi particolari degli Stati membri che, per ragioni interne di carattere politico, economico e sociale, possono mirare a mantenere o istituire aiuti a favore di regioni o produzioni nazionali <sup>(9)</sup>.

In altri termini, vi possono essere interventi di sostegno e di favore che, se letti nel quadro dei principi fondamentali dell'Unione, non si pongono in contrasto con l'obiettivo dell'integrazione, ma risultano invece strumentali a quella logica di «sviluppo armonioso» predicata sin dal Trattato istitutivo <sup>(10)</sup>, che in situazioni particolarmente gravi e difficili, consente delle deroghe <sup>(11)</sup>.

## **2. Concorrenza e aiuti di Stato.**

Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, all'art. 107, par. 1, (ex art.87 Trattato CE), non pone alcun divieto e neppure fornisce alcuna definizione in merito «all'aiuto di Stato» <sup>(12)</sup>.

---

<sup>(9)</sup> V. ROSSI, *Il "buon funzionamento del mercato comune"* Milano, 1990, 168.

<sup>(10)</sup> L'articolo 2 del Trattato CEE precisa che: «La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano».

<sup>(11)</sup> Sono prefigurate «de iure» nel n. 2 dell' art. 107 TFUE, in aggiunta a quelle rimesse a valutazione discrezionale della Commissione nei limiti segnati dal n. 3 dello stesso articolo.

<sup>(12)</sup> Tale articolo prevede che: «Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza». Ne consegue che gli elementi fondamentali sono costituiti da: a) il soggetto erogante; b) il mezzo impiegato; c) la destinazione delle risorse; d) il potenziale effetto di tale destinazione di mezzi. Rileva precisare che, come confermato da costante giurisprudenza, i suddetti presupposti devono sussistere cumulativamente perché si realizzi la fattispecie «aiuto di stato». V. da ultimo Corte di Giustizia, sentenza 15 luglio 2004, causa C-345/02, *Pearle BV e altri*, in *Raccolta 2004*, I-7139, punto 32; Tribunale di primo grado, sentenza del 6 settembre 2006, cause riunite

Nella norma, è ravvisabile, più correttamente, una *dichiarazione di incompatibilità* <sup>(13)</sup> di certe misure con il mercato comune, sulla base delle sole conseguenze economiche che le stesse possono produrre <sup>(14)</sup>.

Posta la mancanza di parametri di ordine giuridico, secondo alcuni <sup>(15)</sup>, il riferimento dovrebbe andare ad «*ogni vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato*», ritenendosi intrinseca l'anticoncorrenzialità.

Tale orientamento, avallato in un primo tempo anche dai giudici Lussemburghesi, è stato, però, successivamente superato, ravvisandosi la necessità di dimostrare l'effettivo impatto sul mercato.

Due decisioni, in particolare, seppur datate, consentono di cogliere meglio i due diversi approcci, al fine di una corretta interpretazione della norma.

Nel 1980, nella sentenza «*Philip Morris*», la Corte ebbe a pronunciarsi su un progetto di aiuto del Governo olandese – già bocciato dalla Commissione – a favore della nota azienda operante nel settore del tabacco, la quale, orientata verso il commercio

---

T-304/04 e T-316/04, *Repubblica italiana e Wam S.p.A. c. Commissione*, punto 59, consultabile su [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu). Per quanto riguarda la nozione di «*impresa*», quale soggetto beneficiario dell'aiuto, la Corte di giustizia ha affermato che in essa va ricompresa «*qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento*». Così da ultimo sentenza 12 luglio 2012, causa C-138/11, *Compass-Datenbank GmbH v. Republik Österreich*, punto 35, su [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu)

<sup>(13)</sup> V. DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1993, 1, 404.

<sup>(14)</sup> Così CORSO, *Introduzione*, in PALMIERI G. (1989), *Gli aiuti di stato alle attività produttive e il loro regime comunitario*, Rimini, 1989, 11.

<sup>(15)</sup> V. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, 746. Per l'a., più precisamente, «*la valutazione degli effetti dell'aiuto sugli scambi e sulle condizioni di concorrenza è facilitata dalla presunzione che in ogni caso un aiuto produce effetti distorsivi*», cfr. 760.

internazionale, voleva dismettere gli impianti che aveva altrove, per concentrare la produzione nei Paesi Bassi.

A parere dei suddetti giudici, in tale contesto, l'intervento dello Stato, alleviando i costi delle relative operazioni, avrebbe automaticamente procurato un vantaggio anticoncorrenziale a discapito degli altri fabbricanti del settore <sup>(16)</sup>.

Secondo questa impostazione, insomma, il ruolo della Commissione, ed il relativo giudizio di incompatibilità, doveva limitarsi alla presa d'atto della esistenza di concorrenti del beneficiario dell'aiuto <sup>(17)</sup>.

In senso difforme, però, si colloca quanto ritenuto nella sentenza «*Intermills*» del 1984 <sup>(18)</sup>, nella quale la Corte fu chiamata a pronunciarsi sulla partecipazione in capitale accordata dal Governo belga ad una società produttrice di carta sull'orlo del fallimento.

La Commissione aveva ritenuto tale aiuto suscettibile di alterare il libero gioco delle forze di mercato poiché le stesse, in condizioni normali, avrebbero imposto la chiusura dell'impresa consentendo lo sviluppo dei concorrenti più competitivi. La Corte, tuttavia, annullando questa decisione ha affermato che:

---

<sup>(16)</sup> Sentenza del 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris Holland BV c. Commissione*, in *Raccolta* 1980, 2671, punti 11 e 12.

<sup>(17)</sup> In tal senso anche la sentenza 29 settembre 2000, causa T-55/99, *CETM c. Commissione (v. curia.europa.eu)* ove al punto 102 si esclude la necessità di procedere ad un'analisi economica della situazione effettiva del mercato di cui trattasi. Procedendo in tal modo, però, si arriva alla «*paradosale conseguenza che l'unica ipotesi in cui sia possibile ritenere l'assenza della distorsione della concorrenza finisce per essere quella in cui non esistano nel mercato comune prodotti o servizi identici o sostituibili quelli del beneficiario*» v. EBNER-GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato in Concorrenza e aiuti di Stato: un osservatorio sulla prassi comunitaria* a cura di SANTA MARIA, Torino, 2006, 37.

<sup>(18)</sup> Sentenza 14 novembre 1984, causa 323/82, *Intermills c. Commissione*, in *Raccolta* 1984, 3809, punti 11 e 12.

*« ... il pagamento di vecchi debiti, destinato a garantire la sopravvivenza di un'impresa, non ha necessariamente l'effetto di alterare le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune.....*

*.....nella fattispecie non è stato provato perché il comportamento della ricorrente sul mercato, dopo che, grazie alla concessione dell'aiuto essa aveva dato un nuovo orientamento alla sua produzione, potesse alterare le condizioni degli scambi a tal punto che la scomparsa dell'impresa sarebbe stata preferibile al suo salvataggio».*

In tal senso, successivamente, anche diverse pronunce del Tribunale di primo grado che ribadiscono la necessità:

*« ...dell'esame degli effetti dell'aiuto in questione sulla concorrenza e sugli scambi tra gli operatori che esercitano la stessa attività di quella per la quale l'aiuto è stato concesso» (19)*

e che quindi

*«...una motivazione generica, basata sul richiamo dei principi tratti dalla giurisprudenza e sulla circostanza che non possono escludersi effetti sugli scambi ovvero sulla concorrenza, non può ritenersi sufficiente» (20).*

Alla luce di quanto analizzato, quindi, si può correttamente affermare, che l'accertamento della compatibilità o dell'incompatibilità con il mercato comune di un aiuto statale solleva problemi che implicano la valutazione di fatti e circostanze economiche complesse e atte a modificarsi rapidamente (21).

E' dunque compito della Commissione valutare l'esistenza di una distorsione delle dinamiche competitive sulla base di un'analisi

---

(19) Tribunale, 28 febbraio 2002, causa T-155/98, *SIDE c. Commissione*, in Raccolta 2002, II-1179, punto 71.

(20) V. sempre Tribunale di primo grado, sentenza del 6 settembre 2006, cause riunite T-304/04 e T-316/04, *Repubblica italiana e Wam S.p.A. c. Commissione*, punto 66.

(21) Come ritenuto dalla Corte di Giustizia nella sentenza datata 11 luglio 1996, causa C 39/94, *Sfei e a.*, punto 36, consultabile in *Raccolta 1996*, I-3547 o su *eur-lex.europa.eu*.

*economica*, i cui vizi, con particolare riguardo a chiarezza e completezza di motivazioni, saranno valutati *extrema ratio* dalla Corte <sup>(22)</sup>.

### ***3. Le altre condizioni di incompatibilità.***

Nello svolgimento dell'indagine di compatibilità degli aiuti, se è ormai pacifico che il concetto di «Stato» deve essere considerato nella sua accezione più ampia, tale da ricomprendere tutti gli enti in qualche modo ad esso ricollegabili <sup>(23)</sup>, come pure è indubbio che l'erogazione possa avvenire nelle forme più diverse, tanto dirette che indirette (quali sicuramente le concessioni di trattamenti fiscali di favore) <sup>(24)</sup>, le maggiori difficoltà sono rimaste legate alla c.d. «selettività».

---

<sup>(22)</sup> V. MARINO, *Gli aiuti di Stato nella recente giurisprudenza comunitaria, 2000-2005*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 3/2006, 620.

<sup>(23)</sup> Sul punto la Corte di Giustizia ha sottolineato che non costituisce «aiuto di Stato» qualsiasi misura disciplinata dallo Stato, ma è necessario che la risorsa sia pubblica, cioè proveniente dallo Stato o da enti, pubblici o privati, da esso designati (cfr. la sentenza del 13 marzo 2001, causa C-379/98, *PreussenElektra AG c. Schleswag AG*, in *Raccolta*, I-2099, punto 58). Si è poi ribadito che la nozione di «aiuto» è più ampia di quella di sovvenzione, perché comprende non soltanto le erogazioni dirette, ma ogni tipo di intervento idoneo ad alleviare gli oneri finanziari dell'impresa beneficiaria in quanto produttivi dei medesimi effetti discorsivi della concorrenza (cfr. sentenza dell'8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in *Raccolta*, I-8365, punto 38). In altre sentenze, poi, la Corte ha fornito un catalogo esemplificativo degli elementi che possono fungere da parametro per la qualificazione di una risorsa come pubblica, così ad esempio se le azioni o le quote dell'ente erogatore sono in gran parte detenute dallo Stato, se i voti sono controllati dalle autorità pubbliche e se queste hanno di diritti esclusivi di nomina di amministratori, se il livello di integrazione nella struttura pubblica è alto, se l'erogante non opera nel mercato in normali condizioni di concorrenza con i privati, se le autorità pubbliche esercitano nei suoi confronti una forte tutela, allora si tratta di un soggetto privato, ma che può considerarsi alla stregua di una «*longa manus*» dello Stato, e conseguentemente gestore di fondi pubblici. Per la rassegna della giurisprudenza v. sempre MARINO, *Gli aiuti di Stato nella recente giurisprudenza comunitaria, 2000-2005*, cit., 608 ss.

<sup>(24)</sup> Nella sentenza 8 maggio 2003, nelle cause riunite C-328/99 e C-399/00, *Repubblica italiana e Sim 2 Multimedia Spa c. Commissione*, in *Raccolta* I-4035, la Corte di giustizia, richiamando la costante giurisprudenza, al punto 35, ha ribadito che «*il concetto di aiuto può designare non soltanto prestazioni positive come le sovvenzioni, i prestiti, o le assunzioni di partecipazione al capitale di imprese, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che*

L'intervento dello Stato, infatti, come visto, deve essere selettivo, teso cioè - ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE - a favore soltanto di «*talune imprese o talune produzioni*».

Questa condizione, pur non trovando specifica definizione nella prassi della Commissione e nella giurisprudenza della Corte, dovrebbe differenziare gli «*aiuti pubblici*» dagli interventi classificabili come «*provvedimenti generali*» di sostegno economico che possono applicarsi alle imprese di tutti i settori d'attività dell'economia di uno Stato membro <sup>(25)</sup>. Siccome non tendono a favorire uno specifico settore di attività, infatti, queste previsioni rientrerebbero nella facoltà degli Stati di scegliere la politica economica che ritengono più adeguata, e di conseguenza, non costituirebbero aiuti incompatibili con l'ordinamento comunitario <sup>(26)</sup>.

Più precisamente, per l'aspetto che qui più interessa, una riduzione generalizzata delle imposte andrebbe ad operare con tutta probabilità un trasferimento di risorse dallo Stato alle imprese, ma questa riduzione applicandosi a tutte le imprese a prescindere dal loro settore, ubicazione o dimensione, non si tradurrebbe in un aiuto statale. Diversamente, qualora l'obiettivo essenziale del

---

*normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono effetti identici*». La Commissione europea, a sua volta, al punto 9 della *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione dirette alle imprese* pubblicata sulla GUCE C 384/3 del 10 dicembre 1998, ha avuto modo di precisare che il «*vantaggio*» concesso all'impresa da parte dello Stato può assumere le forme di una riduzione della base imponibile, di una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta o anche di un differimento o annullamento, o anche di una ricognizione eccezionale del debito fiscale.

<sup>(25)</sup> V. ARNAUDO, *Le sanzioni della disciplina comunitaria della concorrenza: natura, limiti, prospettive di riforma* in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, I, 623.

<sup>(26)</sup> Così la Commissione Europea, *Explication des règles applicables aux aides d'État in Droit de la concurrence dans les Communautés européennes*, vol. II B, Lussemburgo 1997, 9.



provvedimento tributario fosse quello di favorire uno o più settori economici, è evidente che esso ricadrebbe nella incompatibilità <sup>(27)</sup>.

Tuttavia, non è facile determinare se il dato meramente quantitativo della riduzione risponda a finalità incentivanti o, piuttosto, si spieghi alla luce di circostanze che di fatto differenziano la posizione del soggetto beneficiario rispetto a quella degli altri contribuenti. Si pensi, ad esempio, ad una fondazione bancaria, che, se da un lato, potrebbe essere assimilata alla posizione del normale imprenditore sotto il profilo dell'attività oggettivamente svolta, dall'altro, è chiaro che i vincoli legali in ordine alla destinazione del risultato certamente precludono una totale equiparazione sotto il profilo della relativa capacità contributiva <sup>(28)</sup>.

Bisogna infatti considerare che, seppure il fondamento e la giustificazione del dovere tributario discendono, nel nostro ordinamento, direttamente dal dovere inderogabile di solidarietà, *ex art. 2 della Costituzione*, e quindi dall'appartenenza del singolo allo Stato, non si può prescindere dalla reale situazione del soggetto

---

<sup>(27)</sup> Esempi di questa giurisprudenza si trovano in relazione ad aiuti concessi a grandi imprese, a piccole e medie imprese, alle imprese manifatturiere, alle imprese pubbliche, alle società sportive o ai centri di coordinamento. Sul punto v. EBNER-GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, cit, 33, v. anche MARINO, *Gli aiuti di Stato nella recente giurisprudenza comunitaria 2000-2005*, cit. 618, ove si dà atto della interpretazione estensiva del requisito della selettività. Si può qui richiamare il caso della riduzione dei costi di produzione dell'industria tessile posta in essere dallo Stato italiano mediante lo sgravio degli oneri sociali, giudicata influente sugli scambi dalla sentenza della Corte del 2 luglio 1974, *Governo della Repubblica italiana c. Commissione*, causa 173/73, o ancora, sempre ad opera dello Stato italiano in *Raccolta*, 709, la riduzione dei contributi aziendali al regime di assicurazione contro le malattie in misura più elevata per il personale femminile rispetto a quello maschile, su cui si è pronunciata la sentenza del 14 luglio 1983, causa 203/82, *Commissione c. Repubblica italiana* in *Raccolta*, 2525.

<sup>(28)</sup> Si allude al principio costituzionale della capacità contributiva, di cui all'art. 53, 1° co., Cost., secondo cui «*Tutti sono tenuti a concorrere alle pubbliche spese in ragione della loro capacità contributiva*». Tali considerazioni sono tratte da RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, cit, 237.

chiedendo allo stesso un «concorso» superiore a quello consentito ragionevolmente dalla sua forza economica <sup>(29)</sup>.

Inoltre, non è da sottovalutare il profilo «dell'effettivo destinatario» della misura fiscale, è ben possibile infatti che, una riduzione del prelievo in capo ad un soggetto sia previsto e voluto dal legislatore in vista dell'incentivazione della posizione di altri contribuenti e quindi ad esempio, il «bonus» riconosciuto all'impresa per l'assunzione di nuovi lavoratori è di fatto un incentivo per i lavoratori stessi.

In base a queste considerazioni risulta quindi evidente che il mero carattere differenziato degli interventi non può implicare automatica selettività perché si tratta di un requisito che va inteso e ricostruito in funzione di diverse variabili.

Emerge, poi, dalla stessa applicazione di questa disciplina comunitaria così *bordeline* con una materia tanto gelosamente custodita dagli stati membri, uno spiraglio di armonizzazione laddove si afferma che:

« ... un provvedimento statale, che sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui si inserisce non soddisfa la condizione di selettività anche se tale provvedimento costituisce un vantaggio per i suoi beneficiari» <sup>(30)</sup>.

« ...Una misura in deroga rispetto al sistema fiscale generale può essere giustificata ... qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale

---

<sup>(29)</sup> DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2007, 83.

<sup>(30)</sup> Tribunale di primo grado, sentenza 23 ottobre 2002, *Territorio Histórico di Guipúzcoa-Diputación Foral de Guipúzcoa e a. c. Commissione*, in cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99, in Raccolta II, 4217, punto 60.

*misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario»* <sup>(31)</sup>.

Ed ancora che

*« ... occorre accertare se nell'ambito di un dato regime giuridico, detta misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. La determinazione del contesto di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso delle misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito "normale"»* <sup>(32)</sup>.

I rilievi appena svolti, avallati anche dalla Commissione <sup>(33)</sup>, consentono con tutta evidenza di ritenere ormai superata la prospettiva originaria che imperniava la discriminazione fra aiuti soltanto a mere condizioni di stampo economico. Così impostata la questione, infatti, rischiava di appiattire e svalutare il giudizio di compatibilità perché trascurava le dinamiche interne dell'ordinamento. La mera constatazione che il *quantum* del prelievo è per talune categorie di contribuenti inferiore a quello previsto per la loro generalità, in sostanza, non può ritenersi sufficiente.

L'interprete è tenuto invece a raffrontare la misura presa in esame con la struttura del sistema generale, che non va inteso, però,

---

<sup>(31)</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006, causa C-88/03, punto 81 Repubblica portoghese contro Commissione, su *eur-lex.europa.eu*

<sup>(32)</sup> V. sempre Sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006, punto 56, v. anche la sentenza 8 novembre 2001, C-143/99, *Adria- Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, in *Raccolta* I-8365, punto 41.

<sup>(33)</sup> V. sempre la *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione dirette alle imprese*, cit., punto 12.

come la sommatoria di tutte le norme che lo compongono, ma bensì riferendosi ai principi basilari ai quali esso stesso si informa <sup>(34)</sup>.

Nella prosecuzione del processo di integrazione europea, quindi, questo richiamo ai riflessi sistematici generati dai principi e dai valori delle le legislazioni statali non può che essere letto come contrappeso a sviluppi che possano porsi in contrasto con essi.

Sebbene, quindi, non si possa negare che il diritto comunitario è ormai penetrato nell'ossatura degli ordinamenti fiscali nazionali <sup>(35)</sup>, la capacità contributiva, come principio basilare ed informatore di ogni sistema tributario, assieme agli altri valori, anche costituzionali, sono fonti di altrettanti motivi di deroga alla sua valenza imperativa <sup>(36)</sup>.

---

<sup>(34)</sup> Questo non significa partire da un giudizio sulla causa o sullo scopo di un intervento, perché ciò che rileva è soltanto il suo effetto. Passaggio ulteriore sarà giungere eventualmente ad azzerare il vantaggio quando la differenza di trattamento sia giustificata dalla logica del sistema. Cfr. sentenza della Corte, del 2 luglio 1974, nella causa 173/73: *Governo della Repubblica italiana c. Commissione* in *Raccolta*, 709, punto 27; v. anche la sentenza 22 novembre 2001, causa C-53/00, *Ferring Sa c. A.c.*, su [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu), al punto 17. V. anche LAROMA JEZZI PHILIP, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, I, 106.

<sup>(35)</sup> MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, Relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" consultabile in versione integrale sul sito [www.statoecliese.it](http://www.statoecliese.it).

<sup>(36)</sup> V. sempre LAROMA JEZZI PHILIP, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale*, cit., 112.



## CAPITOLO II –SULLE “AGEVOLAZIONI PRODUTTIVE”

### PER LE COOPERATIVE ITALIANE.

SOMMARIO: 1. *Dubbi di compatibilità sul trattamento fiscale riservato all'impresa cooperativa italiana: la Commissione.* 2. *Segue: la Corte di Cassazione.* 3. *Il punto di vista di giurisprudenza e dottrina.* 4. *Segue.* 5. *La pronuncia della Corte di Giustizia.* 6. *Le linee guida.*

#### ***1. Dubbi di compatibilità sul trattamento fiscale riservato all'impresa cooperativa italiana: la Commissione.***

Il punto di vista della Commissione Europea sfociato nel 2008 nell'avvio della procedura di accertamento della compatibilità del regime fiscale previsto in Italia per le società cooperative con la disciplina degli «aiuti di Stato», ha colto di sorpresa quanti, a seguito dell'esito dell'indagine condotta sempre a livello comunitario nel 1999, ritenevano fugato ogni dubbio sulla legittimità della normativa *de quo* <sup>(37)</sup>.

Le principali misure oggetto di valutazione, infatti, facevano già parte del regime impositivo esaminato e poi ritenuto privo di rilevanza, dopo che era stata presentata una denuncia da parte di alcune imprese comunitarie che si ritenevano danneggiate dall'attività di alcune grandi cooperative italiane.

---

<sup>(37)</sup> PAOLUCCI, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e impresa- Europa*, 1, 2009, 383.

In altre occasioni, poi, la Commissione, non aveva mancato di prendere posizione precisa sul riconoscimento della funzione sociale della cooperazione <sup>(38)</sup> e sui rapporti tra questa e le possibili misure incentivanti di carattere fiscale <sup>(39)</sup>, fino alla «Comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa» del 23 febbraio 2004 <sup>(40)</sup>, ove ribadisce a chiare lettere che:

*«...un trattamento fiscale particolare può essere accettato...»*

nel rispetto del

*« ...principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma ».*

Anche nella decisione relativa alle riduzioni Irap per le cooperative siciliane, del resto <sup>(41)</sup>, pur essendo stata ravvisata un'incompatibile selettività, era stato ribadito l'importante

---

<sup>(38)</sup> Nel Libro verde della Commissione «*L'imprenditorialità in Europa*» COM(2003)27 del 21 gennaio 2003, si sottolinea il ruolo delle cooperative nel perseguimento di obiettivi sociali e le contestuali difficoltà legate all'accesso ai finanziamenti, alla formazione ed alla consulenza (punto III- C-ii). E' consultabile in versione integrale sul sito: <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>(39)</sup> Così come ricostruito da SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di Salvini, Padova, 2007, 489 ss., la Commissione Europea, nel Documento «*Le cooperative nell'Europa imprenditoriale*» divulgato nel 2001, ha richiamato l'attenzione sulle differenze fra l'agire mutualistico e quello lucrativo affermando che «*la concessione di benefici a favore delle cooperative si giustifica con il perseguimento di obiettivi non meramente economici*» (punto 2.9.2); prende atto che «*in dieci Stati membri le cooperative (o almeno alcuni tipi di cooperative) godono di alcuni vantaggi legislativi soprattutto di carattere fiscale*» il cui scopo è quello di «*favorire la formazione di capitale delle imprese cooperative e con questo si intende controbilanciare le restrizioni derivanti dalla scelta di una forma cooperativa*» (punto 3.1).

<sup>(40)</sup> Cfr. il punto 3.2.6 della «*Comunicazione della Commissione sulla promozione della Società cooperativa in Europa*», COM(2004)18 del 23 febbraio 2004, sul sito: <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>(41)</sup> Si allude alla Decisione del 7 febbraio 2007 pubblicata sulla GUCE L 183/41 del 13 luglio 2007. V. sempre <http://eur-lex.europa.eu>.

orientamento <sup>(42)</sup> che, lungi dal considerare *in re ipsa* l'effetto distorsivo della concorrenza di una certa misura soltanto perchè destinata ad una determinata impresa e non ad altre, ad uno specifico settore economico o ad una determinata area geografica e non ad altre, attribuisce rilevanza anche alla natura ed alla struttura generale del sistema in cui le stessa si inserisce <sup>(43)</sup>; richiamo al sistema che, se non ha potuto accogliere sotto l'ala protettrice la riduzione siciliana dell'aliquota d'imposta soltanto a favore delle cooperative - dato che l'Irap nel nostro ordinamento si applica nel medesimo modo a tutte le imprese - ha però salvato il regime fiscale delle cooperative agricole spagnole <sup>(44)</sup>.

Tuttavia, nella sua veste di «guardiano» del Trattato e *dominus* della procedura di controllo, nel giugno 2008, rimettendo ancora una volta tutto in discussione e nel rispetto del meccanismo che prevede che, a seguito di denuncia <sup>(45)</sup>, si proceda direttamente ad un confronto con lo Stato membro per raccogliere tutte le informazioni

---

<sup>(42)</sup> Espresso dalla Commissione nella già citata «*Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione dirette alle imprese*», pubblicata sulla GUCE C 384/3 del 10 dicembre 1998.

<sup>(43)</sup> Sul punto SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., 495.

<sup>(44)</sup> «*Il regime fiscale delle cooperative agricole deve essere analizzato nel suo insieme e risponde ad elementi differenziatori quanto alla struttura e prevede benefici ed obblighi specifici (versamenti a fondi obbligatori, trattamento del capitale, doppia imposizione)*», cfr. punto 174 della Decisione della Commissione dell'11 dicembre 2002 pubblicata sulla *Gazzetta ufficiale* n. L 111 del 06/05/2003, consultabile online su <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>(45)</sup> In materia cooperativa, un primo esposto ricevuto dalla Commissione Europea ha fatto riferimento al possibile conflitto tra le norme proprie di *governance* delle Banche Popolari in Italia, con i principi di libertà di stabilimento e di libero movimento dei capitali vigenti nel territorio comunitario. La relativa procedura d'infrazione iniziata nel 2003 è stata poi archiviata nel 2006 ritenuta l'insufficienza di elementi di fatto e di diritto, v. BRIVIO, *L'Ue chiude il caso popolari in Il Sole 24 Ore*, 12-12-2006. In questo stesso anno, la Federdistribuzione (Associazione di rappresentanza delle grandi catene di distribuzione commerciale), ha chiesto di porre fine ai presunti vantaggi riconosciuti alle nove più grandi cooperative aderenti al Consorzio CoopItalia sul presupposto che le stesse, avendo perso la loro funzione originaria si trovassero ormai ad operare allo stesso modo delle aziende lucrative, e seguirono esposti anche relativi alle banche di credito cooperativo v. sempre BRIVIO, *Agevolazioni, le maxi-coop sotto tiro dell'Ue, salve le piccole*;



necessarie ad una eventuale revisione delle misure già esistenti <sup>(46)</sup>, la Commissione ha ritenuto di richiamare l'attenzione sul *modus operandi* delle grandi cooperative rispetto al quale il trattamento preferenziale italiano costituirebbe «aiuto di Stato».

Come si evince dal Comunicato stampa IP/08/953 del 17.6.2008 <sup>(47)</sup>, questa volta, a livello europeo, pur fatta salva la peculiarità del *sistema del ristorno*, si insiste sul fatto che le grandi dimensioni dell'impresa cooperativa implicano la realizzazione di utili anche tramite attività con i non membri e quindi portano a comportamenti sul mercato analoghi a quelli delle imprese lucrative tali da non poter più giustificare corrispondenti agevolazioni.

A queste considerazioni il Governo italiano ha risposto con nota del 23 settembre 2008, affermando la piena legittimità delle

---

POLLIO SALIMBENI, *Vantaggi fiscali, le Coop sotto la lente della Commissione UE*, rispettivamente in *Il Sole 24 Ore*, 21-9-2007 e 19-12-2007.

<sup>(46)</sup> Ed infatti, ai sensi del TFUE (art. 108) e del regolamento attuativo del Consiglio n. 659/1999, valgono regimi procedurali diversi a seconda che si tratti di «aiuti nuovi» o di «aiuti esistenti». I primi sono sottoposti ad un controllo preventivo da parte della Commissione con obbligo di notifica alla stessa e conseguente inattuabilità sino ad intervenuta autorizzazione, i secondi, invece (che sono quelli istituiti prima dell'entrata in vigore del Trattato CEE e dell'atto di adesione di nuovi Stati membri; quelli autorizzati dalla Commissione e quelli sui quali la Commissione non si è pronunciata nel termine di due mesi dal ricevimento della notifica; le misure adottate nell'ambito di un regime di aiuti in quanto esecutive del regime medesimo; quelle che non erano qualificabili come aiuti al momento della loro istituzione ma che lo sono divenute in un momento successivo per l'evoluzione del mercato comune, ed infine gli aiuti illegittimi per cui sia passato il termine di dieci anni dalla loro concessione e non siano più recuperabili), sono sottoposti ad un controllo permanente e non soggetti, in quanto già autorizzati e fino a nuovo ordine, ad alcun obbligo di sospensione.

Qualora la Commissione giunga a ritenere *prima facie* che un determinato regime di aiuti esistente non sia, o non sia più, compatibile con il mercato comune informa della sua posizione preliminare lo Stato membro in questione, il quale ha normalmente un termine di un mese per formulare le proprie osservazioni, in base a quanto previsto dall'art. 17, co. 2, del già richiamato reg. n. 659/1999. Se, nonostante le ragioni addotte nelle suddette osservazioni, la Commissione continui a ritenere l'incompatibilità, emette una raccomandazione - non vincolante - in cui propone la modifica sostanziale dell'aiuto o la sua abolizione. Se lo Stato interessato non concorda e non attua la proposta, la Commissione avvia il procedimento di indagine formale che può portare questa volta, ad ordini cui lo Stato dovrà adempiere.

<sup>(47)</sup> Cfr. il Comunicato stampa della Commissione Europea sul sito: [europa.eu/rapid/press-release\\_IP-08-953\\_it.pdf](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-953_it.pdf).

disposizioni sotto accusa perché prive del requisito della selettività e ritenute bilanciate dagli svantaggi economici e gestionali che caratterizzano il modello cooperativo.

## **2. Segue: la Corte di Cassazione.**

La convinzione del Governo italiano sulla suddetta questione di compatibilità era già stata espressa alle autorità comunitarie nel 2006, sulla base di una compiuta analisi della normativa interna di riferimento <sup>(48)</sup>, mentre, nello stesso anno, i giudici della Cassazione, investiti su uno specifico caso <sup>(49)</sup>, avevano preso atto della difficoltà di definire l'eventuale contrasto con la disciplina in tema di «aiuti» e, in applicazione della previsione di cui ai punti 23 e 29 parte VI<sup>a</sup> - della Comunicazione 95/C/312 <sup>(50)</sup>, avevano chiesto il punto di vista della Commissione <sup>(51)</sup>.

---

<sup>(48)</sup> BRIVIO, *Coop nel mirino di Bruxelles* in *Il Sole 24 Ore*, 2 settembre 2006; CRISCIONE, *Coop e fisco, l'Italia si difende*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 ottobre 2006. Invero anche nel 2007 l'Esecutivo italiano aveva risposto alla richiesta di dati inoltrata dalla Commissione al fine di indagare sulle presunte restrizioni della concorrenza ad opera delle Banche di credito cooperativo.

<sup>(49)</sup> Tutto nasce nell'ambito dalla normale attività di controllo della Guardia di Finanza al fine di prevenire abusi nel godimento di speciali regimi fiscali. Le risultanze del controllo portano in questo caso il competente Ufficio delle imposte a ritenere con riguardo ad un consorzio tra imprenditori del settore pesca, un utilizzo fittizio e simulato delle schema cooperativo. Seguì il contenzioso tributario sino al ricorso per Cassazione.

<sup>(50)</sup> Cfr. la «Comunicazione della Commissione relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato», in GUCE n. C- 312 del 23/11/1995, ove soprattutto al punto 29 si ribadisce che «i giudici nazionali potranno consultare la Commissione qualora l'applicazione dell'articolo 92, paragrafo 1 o dell'articolo 93, paragrafo 3 dia luogo a particolari difficoltà. Per quanto concerne l'articolo 92, paragrafo 1, tali difficoltà potranno riguardare in particolare la qualificazione delle misure quali aiuto di Stato, la distorsione della concorrenza che ne può derivare e gli effetti sugli scambi tra gli Stati membri. I giudici potranno pertanto consultare la Commissione sulla prassi da essa seguita in relazione a tali problemi. Essi potranno infine ottenere dalla Commissione informazioni per quanto riguarda dati di fatto, statistiche, studi di mercato e analisi economiche». V. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/2006, p. 938.

<sup>(51)</sup> V. anche DALIA, *Brivido europeo per le cooperative* in *Il Sole 24 Ore*, 23 febbraio 2006. Più nel dettaglio, le richieste formulate con l'ordinanza n. 3525 del 17 febbraio 2006 sono:

Secondo la suprema Corte, infatti:

*«la necessità di ottenere un quadro il più possibile completo delle iniziative assunte dalla Commissione deriva soprattutto dal fatto che le decisioni di tale organo in materia di aiuti di Stato - come affermato da una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, a partire dalla sentenza 6 ottobre 1970 in causa n. 9, Leber - Pfennig e, in modo ancora più netto, dalla decisione 9 marzo 1994 in causa C-188/92, Textilwerke Deggendorf GmbH - sono vincolanti, non solo per lo Stato destinatario, ma anche per i soggetti dell'ordinamento nazionale, ivi compresi i giudici e le pubbliche amministrazioni. L'efficacia delle decisioni comporta, oltre all'obbligo dello Stato membro di modificare o eliminare le misure fiscali di aiuto, anche quello delle autorità nazionali di disapplicare gli atti normativi interni, anche di rango legislativo, in contrasto con le decisioni stesse, come riconosciuto anche da questa Suprema Corte nella sentenza n. 17564/2002...È necessario, inoltre, conoscere le valutazioni della Commissione sull'adeguatezza del sistema di controlli per garantire il rispetto del perseguimento dei fini di mutualità, che costituiscono la giustificazione delle diverse forme di agevolazione, tenuto conto della assai rilevante presenza delle imprese cooperative in diversi settori del mercato».*

A distanza di due anni, però, essendo rimasta insoddisfatta questa richiesta e in un clima ormai saturo di diffidenza - anche a seguito di altre richiamate sollecitazioni - la discussione si è spostata dinanzi alla Corte di Giustizia che, adita in via pregiudiziale, ha avuto il compito di intervenire al fine di garantire *«la corretta applicazione e l'interpretazione uniforme del diritto comunitario»* <sup>(52)</sup>.

---

a - qualificabilità come aiuti di Stato delle misure di agevolazione fiscale disposte in favore di società cooperative;

b - quali siano le determinazioni assunte dalla Commissione sulle misure fiscali agevolative nei confronti di società cooperative in ogni settore di attività, compresa quella bancaria, misure comprese tra quelle citate in ordinanza ovvero altre che siano state portate a conoscenza della Commissione;

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 di cooperativa che non preveda adeguate forme di controllo esterno sulla sussistenza dei requisiti necessari per poter fruire di agevolazioni.

<sup>(52)</sup> Come ricordato infatti dalla stessa Corte nella sentenza del 4 giugno 2002, causa C-99/00, *Lykke-skog*, in *Raccolta*, I- 4839, punto 14 *«L'obbligo per le giurisdizioni nazionali avverso le cui decisioni non sia esperibile ricorso giurisdizionale di adire in via pregiudiziale la Corte rientra*

### ***3. Il punto di vista di giurisprudenza e dottrina.***

I risultati cui normalmente si perviene sono del tutto discordanti con l'impostazione comunitaria che solleva dubbi sulla soluzione fiscale italiana in materia cooperativa.

Il dato di fondo che emerge è la consapevolezza che i principi sulla concorrenza non sono poi così netti come a prima vista può sembrare; l'anima profonda dell'integrazione europea non può rinnegare i valori che maggiormente premono a livello nazionale, valori che secondo l'elaborazione della Corte Costituzionale costituiscono dei «controlimiti» all'applicabilità del diritto sopranazionale a danno di quello interno <sup>(53)</sup>.

Nella notissima *sentenza Frontini* <sup>(54)</sup>, infatti, la Corte, discostandosi dal consolidato principio di preminenza del diritto comunitario, ha introdotto una riserva che è stata poi mantenuta nella giurisprudenza successiva <sup>(55)</sup> secondo la quale le limitazioni di sovranità consentite dall'art. 11 Cost.

*«...non possono comunque comportare per gli organi della CEE un inammissibile potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o i diritti inalienabili della persona umana».*

---

*nell'ambito della cooperazione istituita al fine di garantire la corretta applicazione e l'interpretazione uniforme del diritto comunitario nell'insieme degli Stati membri fra i giudici nazionali, in quanto incaricati dell'applicazione delle norme comunitarie, e la Corte. Tale obbligo mira, più in particolare, ad evitare che in uno Stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme comunitarie».*

<sup>(53)</sup> Sulle conferme della teoria dei contro limiti v. BENAZZO, *Diritti fondamentali, giudici costituzionali e integrazione europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1998, 840.

<sup>(54)</sup> Sentenza 27 dicembre 1973, n. 183 in *Giur. Cost.* 1973, II, 2401.

<sup>(55)</sup> Sulle divergenze sul punto tra Corte di Giustizia e Corte Costituzionale v. STROZZI MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Torino 2011, 432.

Questa lettura è stata confortata anche dai giudici di legittimità che nella sentenza n. 17564 del 10 dicembre 2002 <sup>(56)</sup>, considerando un eventuale contrasto tra ordinamento europeo e ordinamento interno, hanno ritenuto che:

*« il giudice italiano avrebbe il dovere di sollevare la questione di legittimità costituzionale [...] per assunta violazione dei predetti contro limiti (vale a dire delle norme costituzionali che ne formano di volta in volta l'oggetto)».*

Ulteriormente, il nuovo art. 4, par. 2, TUE previsto dal Trattato di Lisbona, ribadisce che:

*« l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale»*

ove, con tutta evidenza, tale espressione sta a significare che l'Unione è tenuta a rispettare i valori essenziali che fondano e caratterizzano le Costituzioni interne, i quali si pongono come un limite *ex ante* alla sua stessa attività <sup>(57)</sup>.

La conclusione appena evidenziata ha come corollario nel ragionamento degli studiosi l'esistenza confermata sempre a livello giurisprudenziale <sup>(58)</sup> di principi che:

*« pur non essendo espressamente menzionati fra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana»*

principi tra i quali, secondo la migliore dottrina, sarebbe da ricomprendere la rilevanza sociale della collaborazione economica a

---

<sup>(56)</sup> V. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., 91.

<sup>(57)</sup> Così STROZZI MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., 434.

<sup>(58)</sup> Cfr. la sentenza della Corte Costituzionale n. 1146 del 29 dicembre 1988 su <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>.

carattere di mutualità riconosciuta all'art. 45 Cost. <sup>(59)</sup> anch'essa, quindi, legittimata a temperare il rigore dei paradigmi economici comunitari; e in quest'ottica anche il ruolo riconosciuto a livello europeo al modello cooperativo dovrebbe preludere ad un'inversione di tendenza sul sindacato di compatibilità del regime fiscale italiano con la disciplina degli «aiuti di Stato», dato che il valore sociale delle cooperazioni non è più insito e peculiare soltanto nella struttura costituzionale italiana ma è ormai «comunitarizzato» <sup>(60)</sup>.

#### ***4. Segue: sul principio di uguaglianza.***

Ma vi è anche un'altra via che secondo la dottrina conduce a superare l'equivoco comunitario che vede le disposizioni fiscali in esame rispondenti ad una mera *ratio* agevolativa.

Partendo ancora una volta dal dato giurisprudenziale si rileva come la Corte Costituzionale, riguardo al principio della «eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge» enunciato all'art. 3, ha avuto modo di precisare che <sup>(61)</sup>:

*«...questo principio non va inteso nel senso, che il legislatore non possa dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse, adeguando così la disciplina giuridica agli svariati aspetti della vita sociale. Ma lo stesso principio deve assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento, quando eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione. La valutazione della rilevanza delle diversità di situazioni in cui si trovano i soggetti dei rapporti da regolare non può non essere riservata alla*

---

<sup>(59)</sup> FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 203; PAOLUCCI, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, cit., 383; SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO, *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, 340.

<sup>(60)</sup> In tal senso v. anche DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR-F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, 2005, 88.

<sup>(61)</sup> Cfr. la sentenza della Corte Costituzionale n. 3 del 26 gennaio 1957 su <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>

*discrezionalità del legislatore, salva l'osservanza dei limiti stabiliti nel primo comma del citato art. 3 ».*

Lettura che, trasposta in materia tributaria, impone al legislatore di configurare una tassazione uguale di situazioni uguali sotto il profilo della capacità contributiva, e trattamenti diseguali ove la capacità contributiva sia diversa, spettando alla Corte il sindacato su scelte irragionevoli <sup>(62)</sup>.

Quindi, anche laddove il Costituente non avesse voluto ricordare tra i principi fondamentali in materia di rapporti economici la cooperazione a carattere di mutualità, favorendone l'incremento con l'art. 45, e quindi se pure non fosse stata invocabile nella diatriba comunitaria la *ratio* dei «fini sociali», è evidente che, alla luce di quanto sopra ricordato, sarebbe stata comunque irragionevole ed incostituzionale per il nostro ordinamento una tassazione uguale per le società cooperative e le altre imprese a fronte delle macroscopiche differenze nel loro modo di essere ed operare, tassazione uguale censurabile, pertanto, ai sensi dell'art. 3 della Costituzione.

Se a ciò si aggiunge che:

a) secondo costante giurisprudenza <sup>(63)</sup>:

*«...le disposizioni legislative le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'an, ma anche in ordine al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni»*

che

---

<sup>(62)</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol.1-Parte generale, Torino, 2011, 75.

<sup>(63)</sup> Cfr. Corte Costituzionale Sentenza n. 108 del 1983 *sul sito* <http://www.giurcost.org/decisioni/index.html>.

b) la stessa dottrina ha schematizzato la valutazione sulla natura agevolativa o meno di una norma, ordinando il processo interpretativo in *primis* sulla *verifica del suo carattere derogatorio* <sup>(64)</sup>

gli studiosi, su queste premesse, appaiono concordi nell'affermare la natura non agevolativa della disciplina fiscale cooperativa e, dunque, la sua compatibilità con la normativa comunitaria sugli aiuti di stato <sup>(65)</sup>, dato che il regime fiscale ordinario alla luce del quale verificare la «deroga» non può essere quello applicato alle società lucrative.

Il fatto che l'impresa cooperativa non venga colpita da un tributo *ad hoc*, ma, invece, dal medesimo tributo che colpisce le imprese lucrative (IRPEG, prima, IRES dopo la riforma), infatti, non vale a ricondurre ad unità i due sistemi, ma è una semplice scelta di tecnica legislativa. Il sistema fiscale delle cooperative «costituzionalmente meritevoli» si discosta dalla normativa di carattere generale, concernente IRES, IVA, registro, ecc. ..., dando luogo ad una normativa specifica, che ha una sua autonomia totale - e non è quindi derogatoria, né tanto meno agevolativa - in quanto mira a compensare i «costi sociali della cooperazione» <sup>(66)</sup>.

Ciò pare ancor più vero prendendo in esame le «entità economiche» del tutto peculiari e tipiche del settore cooperativo quali ad esempio i ristorni, di cui si dirà più diffusamente nel prosieguo, o, se ci si sofferma sulle logiche di limitazione del prelievo, sugli utili

---

<sup>(64)</sup> PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009, 23.

<sup>(65)</sup> Per un'analisi della suddetta posizione in dottrina si rinvia a SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., 938; SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., 497; DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, cit., 88; PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, cit., 281.

<sup>(66)</sup> Così PAOLUCCI, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, cit., 383.



destinati a riserva indivisibile <sup>(67)</sup>, arrivando a valorizzare quanto la dottrina più risalente aveva già voluto sostenere parlando più propriamente di «*agevolazioni produttive*», ossia affermando la necessità di predisporre condizioni legislative di sostegno al fine di «*aiutare la società cooperativa a prosperare e diventare, non un'impresa rachitica, bensì un'impresa più utile a sé e alla società*» e quindi a scongiurare il rischio legato alla «*deleteria concezione dell'utile sociale come indistinto*» che oggi come ieri potrebbe portare alla paradossale conseguenza che «*per evitare non intelligentemente che lo strumento della cooperazione divenga strumento di speculazione economica, si finisca per impedire che esso diventi strumento di sviluppo*» <sup>(68)</sup>.

### **5. La pronuncia della Corte di Giustizia.**

L'otto settembre 2011, la Corte di Giustizia UE, a distanza di un anno e mezzo dall'udienza di discussione tenutasi l'11 marzo 2010 e dopo più di un anno dalle conclusioni presentate dall'Avvocatura Generale <sup>(69)</sup>, ha preso posizione sul regime fiscale delle cooperative italiane e sulla sua configurabilità, o meno, come Aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, del Trattato CE – oggi art. 107 TFUE - <sup>(70)</sup>.

Si tratta di una decisione che non può non implicare un momento di meditazione per chi su questa problematica sperava che si fosse raggiunto un chiarimento definitivo.

---

<sup>(67)</sup> SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., 497; COTRONEI, *Agevolazioni alle cooperative e aiuti di Stato*, in *Rivista della Cooperazione*, n. 4, 2001, p. 18.

<sup>(68)</sup> E' quanto sostenuto da SIMONETTO, *Il lucro nell'impresa cooperativa: utile e risparmio di spesa* in *Rivista delle Società*, 1970, 273.

<sup>(69)</sup> V. BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop. sono legittime* in *Coop. Cons.*, 2010, 11, 11 ss.

<sup>(70)</sup> Corte di Giustizia UE, Sez. I, 8 settembre 2011 – cause riunite nn. C-78/08, C-79/08 e C-80-08 – Pres. A. Tizzano- Rel. J.J. Kasil – Ministero dell'Economia e delle Finanze ed altri c. *Paint Graphos* Soc. coop. a r.l. ed altri.

Se, infatti, l'Avvocato Generale era stato estremamente chiaro nel sottolineare che le misure fiscali a favore delle cooperative sono giustificate dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario italiano e che la differenza rispetto al regime delle società lucrative è pienamente lecita tenendo conto degli obiettivi prioritari diversi delle une e delle altre imprese, la sentenza, tuttavia, pur facendo propri questi elementi di differenziazione, sulla base del principio che è compito della Corte fornire ai giudici nazionali gli elementi interpretativi che consentano loro di pronunciarsi sui casi concreti, ha rilanciato sostanzialmente la palla a questi ultimi per un definitivo giudizio di compatibilità.

E proprio in questo «rinvio» è stato individuato il *tallone di Achille* della sentenza in commento, definita da autorevoli autori «*palesemente pilatesca*», di «*prudente argomentazione*», e quasi certamente «*fonte di notevoli problemi in futuro*»<sup>(71)</sup>.

Senza dubbio importante è, però, il fatto che la Corte, facendo riferimento al Regolamento CE n. 1435/2003 relativo allo Statuto della Società Cooperativa Europea del 2006, abbia chiaramente affermato che le cooperative sono rette da principi di funzionamento peculiari e quindi hanno caratteristiche specifiche rappresentate soprattutto:

- dalla preminenza della partecipazione personale, con le particolari disposizioni in tema di ammissione, recesso ed esclusione del socio;
- dalla devoluzione in caso di liquidazione, dell'attivo netto e delle riserve ad altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi;

---

(71) Così PAOLUCCI in *Atti del Convegno: Cooperative e società: differenze strutturali e di scopo e logica di un trattamento fiscale agevolato* - Bologna 30 settembre 2011.

- dalla gestione non per il lucro di investitori esterni;
- dal voto per testa e dall'indivisibilità delle riserve;
- dall'attività di servizio a favore del socio utente che si avvantaggia in proporzione agli scambi con la società;
- dal fatto che le cooperative non hanno accesso al mercato dei capitali, per cui il loro sviluppo dipende dai propri fondi e dal credito con la conseguenza che il margine di profitto di questo specifico tipo di società è di conseguenza nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze di mercato.

Pur mancando una conclusione specifica sul punto, quindi, si può osservare come, sulla base dell'espresso richiamo di questi *considerando*, la sentenza abbia in linea di principio voluto negare che vi siano le condizioni di cui all'art. 87 n. 1 CE, che farebbero ricadere le agevolazioni fiscali sotto accusa nella definizione di aiuto di Stato con caratteristiche di selettività ed effetti di distorsione del mercato.

## ***6. Le linee guida.***

E' necessaria, tuttavia, una valutazione più profonda e dettagliata demandata al nostro Giudice nazionale in materia di cooperative, riguardo soprattutto alle ragioni ed alle finalità del loro regime impositivo.

Le questioni rimesse ora al vaglio della Corte di Cassazione, infatti, si riferiscono più in generale alle previsioni del dpr. 29 settembre 1973, n. 601 (e succ. modifiche), ma, più nello specifico, all'applicazione dell'art. 11 *ivi* contenuto che, come noto, esplica la sua valenza di esenzione fiscale totale o parziale da Ires ed Irap, nei confronti delle cooperative di produzione e lavoro.

Al di là delle percentuali e degli elementi prettamente contabili (cui si dirà nel proseguio) questa agevolazione si è caratterizzata nel tempo per le sue condizioni di applicazione vincolate all'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci, ed al fatto che questi esercitino l'arte o il mestiere corrispondenti alle specialità proprie dell'impresa, condizioni che, evidentemente, non sono altro che espressione di quella peculiare struttura storica del movimento cooperativo che lo distingue dalle altre forme organizzative.

Si tratta, in sostanza, sempre di quelle regole di condotta che sin dalle origini sono state anima e coscienza di imprenditori particolari, perché imprenditori di se stessi, come sono i cooperatori.

Proprio questo elemento di differenziazione che sempre ritorna, e che la stessa Corte di Giustizia non ha mancato ancora una volta di sottolineare, potrà forse permettere di sgombrare il campo una volta per tutte dai dubbi di selezione e di discriminazione tra imprese, perché il Giudice nazionale non potrà non ribadirlo.



## **CAPITOLO III – LA LEGISLAZIONE ITALIANA IN MATERIA COOPERATIVA.**

SOMMARIO: 1. *Premessa: i principi dell'identità cooperativa.* 2- *L'interventismo statale-* 3. *Il periodo aureo della legislazione italiana in materia cooperativa.* 4. *Continua: il codice civile e il concetto di mutualità.* 5. *Cooperazione e Costituzione.*

### ***1. Premessa: i principi dell'identità cooperativa.***

L'indagine sulla legislazione italiana in materia cooperativa si inquadra nel vasto campo della storia economica, sociale e culturale del nostro paese. Affonda le proprie radici nel nostro vissuto, nella nostra memoria nazionale che racconta di successi, insuccessi e di insegnamenti legati a questo modello di società fin dai primi passi, quando nella cooperazione di consumo - il cui centro iniziale di diffusione fu il Piemonte – si ritrovavano i tratti originari della distribuzione tra i ceti più popolari e disagiati dei generi alimentari a prezzi più bassi, piuttosto che la realizzazione di strutture competitive sul mercato.

Ciò che costituiva fattore di impulso e di coesione era la volontà di sottrarsi allo sfruttamento degli imprenditori «ordinari» svolgendo un'azione sociale che dapprima venne mal valutata dal «potere» e non ritenuta, pertanto, meritevole di considerazione giuridica.

Successivamente, i cambiamenti che interessarono il nostro paese, legati soprattutto al miglioramento delle condizioni di vita e alla maggiore democratizzazione della società, imposero una nuova

definizione di cosa la cooperazione potesse e dovesse fare per rispondere al suo ruolo istituzionale di operare nell'interesse dei soci e della collettività, consentendole così di maturare nel perseguimento della sua originaria «missione», anche se a volte gli economisti tradizionali ebbero a sostenere uno snaturamento dei principi cooperativi, dirottati -a loro dire- verso interessi economici non più soltanto a sfondo sociale, assunzione che venne comunque subito contrastata da altri autori che ritennero, invece, di riconoscere nei progressi compiuti dalla cooperazione sul piano della imprenditorialità, un naturale rinnovamento da connotati difensivi tipici dell'associazionismo dell'ottocento a connotati di tipo propositivo <sup>(72)</sup>.

I valori tradizionali, in sostanza, non erano stati affatto dimenticati ma soltanto posti insieme ad esigenze nuove che obbedivano allo stato delle cose, alla nuova realtà economica e politica del paese.

Senza qui seguire lo sviluppo che ebbe la discussione nelle varie formulazioni particolari, ci si limita a rilevare che l'equivoco evidentemente si annidava, e si annida forse ancora oggi, nel voler ritenere a tutti i costi negative le metamorfosi della mutualità ed una convincente smentita a questo ordine di idee la ritroviamo soprattutto nelle parole di chi ha affermato che *«in questa evoluzione il movimento cooperativo ha conservato inalterata la propria identità storica. Esso rimane, come alle origini, un fatto di auto-gestione popolare dell'attività di produzione e di scambio, in vista di un minor costo della vita, di maggiori occasioni di lavoro, di un maggior salario. L'evoluzione risiede nel fatto che il movimento cooperativo ha*

---

<sup>(72)</sup> Cfr. BONFANTE, *La legislazione cooperativistica in Italia dall'Unità ad oggi* in: (a cura di Sapelli), *Il movimento cooperativo in Italia. Storia e problemi*, Torino, 1981, 250 ss.

*acquistato coscienza delle cause profonde del costo della vita, della disoccupazione, dello sfruttamento. Perciò l'auto-gestione sta, progressivamente, allargando la sfera dei propri obiettivi fino a tradursi in gestione popolare di politiche economiche atte a combattere le strategie della sotto-occupazione delle risorse e della crisi economica»<sup>(73)</sup>. Ci si può riferire quindi correttamente ad una cooperazione che «pur basandosi sempre sulla gestione diretta e a carattere democratico personale di un'impresa da parte di coloro che abbisognano della sua esistenza, con eliminazione dell'intermediario speculatore, opera in una prospettiva diversa pur sempre espletando una funzione calmieratrice sul mercato, e pertanto meritevole anch'essa di essere riguardata con favore»<sup>(74)</sup>.*

Su questo fronte si colloca evidentemente anche l'autorevole opinione di chi ritiene imprescindibile, al fine di comprendere il senso delle «manovre» legislative cooperativistiche italiane che nel tempo si sono succedute, «partire dal dato di base della conoscenza della particolare struttura della cooperativa, quale aggregato di modelli politici e sociali (cosiddetti principi) ed economici (l'impresa) non conciliabili fra loro, se non al prezzo di mediazioni più o meno complesse»<sup>(75)</sup> e non si corre quindi il rischio di apparire scontati se a tale stregua, e senza la pretesa di addentrarsi nel vastissimo argomento che porterebbe lontano dal nostro tema, si volge lo sguardo al «monte dei principi» cui tutta la legislazione

---

<sup>(73)</sup> GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, in *Nuovo dir. Agrario* 1977, 411.

<sup>(74)</sup> Così VERRUCOLI, *Lo sviluppo della legislazione cooperativa italiana e le sue prospettive di riforma* in *La riforma della legislazione sulle cooperative*, a cura di Bucci e Cerrai, Milano, 1979, 9. Sul punto v. anche GALGANO-GENGHINI, *Il nuovo diritto societario. Le nuove società di capitali e cooperative*, in *Trattato di diritto commerciale* Galgano (diretto da), XXIX, t. 1. Padova, 2004, 502, ove si ribadisce che la formazione di cooperative fra gli stessi imprenditori (agricoli, dettaglianti, fra società che gestiscono ad esempio grandi centri commerciali, supermercati, ipermercati) «ancora si presenta, al pari che nelle sue originarie manifestazioni, come l'espressione organizzata di ceti economicamente deboli, quali sono gli agricoltori rispetto agli industriali o quali sono i dettaglianti rispetto ai grossisti. C'è invece un salto di qualità oltre le originarie finalità dell'organizzazione cooperativa, quando questa viene utilizzata dalla grande distribuzione, come strumento di approvvigionamento collettivo dei prodotti».

<sup>(75)</sup> V. sempre, BONFANTE, *La legislazione cooperativistica in Italia dall'Unità ad oggi* cit., 250.



cooperativa ha attinto, a quei valori di riferimento «*summa*» e «*distillato*» di tale esperienza <sup>(76)</sup> così come aggiornati e riaffermati dall'Alleanza Cooperativa Internazionale in occasione del Congresso di Manchester del 1995, con la convinzione che questo richiamo ci renderà meglio preparati ad affrontare lo studio delle norme che da essi si sono generate.

#### 1° Principio: Adesione libera e volontaria.

*Le cooperative sono organizzate volontarie aperte a tutti gli individui capaci di utilizzarne i servizi offerti e desiderosi di accettare le responsabilità connesse all'adesione, senza alcuna discriminazione sessuale, sociale, razziale, politica o religiosa.*

#### 2° Principio: Controllo democratico da parte dei soci.

*Le cooperative sono organizzazioni democratiche, controllate dai propri soci che partecipano attivamente alla definizione delle politiche e all'assunzione delle relative decisioni. Gli uomini e le donne eletti come rappresentanti sono responsabili nei confronti dei soci. Nelle cooperative di primo grado, i soci hanno gli stessi diritti di voto (una testa, un voto), e anche le cooperative di altro grado sono ugualmente organizzate in modo democratico.*

#### 3° Principio: Partecipazione economica dei soci.

*I soci contribuiscono equamente al capitale delle proprie cooperative e lo controllano democraticamente. Almeno una parte di questo capitale è, di norma, proprietà comune della cooperativa. I soci, di norma, percepiscono un compenso limitato sul capitale sottoscritto come condizione per l'adesione. I soci destinano gli utili ad alcuni o a tutti gli scopi: sviluppo della cooperativa, possibilmente creando delle riserve, parte delle quali almeno dovrebbero essere indivisibili; erogazione di benefici per i soci in proporzione alle loro transazioni con la cooperativa stessa, e sostegno ad altre attività approvate dalla base sociale.*

#### 4° Principio: Autonomia ed indipendenza.

---

<sup>(76)</sup> ZAN, *L'economia dell'impresa cooperativa: peculiarità e profili critici*, Torino, 1990, 5.

*Le cooperative sono organizzazioni autonome, di mutua assistenza, controllate dai soci. Nel caso in cui esse sottoscrivano accordi con altre organizzazioni (incluso i governi) o ottengano capitale da fonti esterne, le cooperative sono tenute ad assicurare sempre il controllo democratico da parte dei soci e mantenere l'autonomia della cooperativa stessa.*

5° Principio: Educazione, formazione ed informazione.

*Le cooperative s'impegnano ad educare ed a formare i propri soci, i rappresentanti eletti, i manager e il personale, in modo che questi siano in grado di contribuire con efficienza allo sviluppo delle proprie società cooperative. Le cooperative devono attuare campagne di informazione allo scopo di sensibilizzare l'opinione pubblica, particolarmente i giovani e gli opinionisti di maggiore fama, sulla natura e i benefici della cooperazione.*

6° Principio: Cooperazione tra cooperative.

*Le cooperative servono i propri soci nel modo più efficiente e rafforzano il movimento cooperativo lavorando insieme, attraverso le strutture locali e nazionali, regionali ed internazionali.*

7° Principio: Interesse verso la comunità.

*Le cooperative lavorano per uno sviluppo durevole e sostenibile delle proprie comunità attraverso politiche approvate dai propri soci.*

## 2. *L'interventismo statale.*

A grandi linee, non essendo questa la sede per approfondire la storia delle singole manifestazioni del fenomeno, e rimandando per questo alla copiosa letteratura, è possibile affermare che il modello cooperativo italiano, nato adeguandosi ai modelli europei, seppure con un certo ritardo, si è sviluppato sia nelle aree depresse che in quelle più avanzate, sia in tempi di grande arretratezza che in tempi di grande benessere, e non è stato un patrimonio di una sola ideologia, ma si è dimostrato compatibile anche a posizioni tra loro contrastanti<sup>(77)</sup>.

---

(77) Come è noto la prima cooperativa italiana fu il «Magazzino di previdenza» della Società generale degli operai di Torino fondato nel 1854, anche se l'esempio «più luminoso» viene individuato nella «Associazione artistico-vetraia» di Altare in Liguria, prima società cooperativa di produzione e lavoro costituita nel 1856 dagli stessi artigiani in difesa della occupazione e della loro secolare tradizione. Sul punto v. BRIGANTI in *Il Movimento cooperativo in Italia, 1854-1925*, Roma-Bologna, 1976, 21; v. anche PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, Milano, 1974, 2, *ove* ampi riferimenti bibliografici.

Seguirono celebri esperienze come quella di Como del 1864, con la cooperativa di consumo a sistema inglese; l'«Alleanza cooperativa» di Sampierdarena del 1865; la «Cooperativa di Imola» dedita alla fabbricazione di maioliche e stoviglie del 1874 e, come testimoniano gli Atti del I° Congresso dei Cooperatori Italiani tenutosi a Milano il 10 ottobre del 1886, contestualmente fu tutta una fioritura di vita cooperativa, non soltanto nelle città, ma anche nelle realtà periferiche dove la miseria era maggiore. V. sul punto MAFFI, *Venticinque anni di vita della cooperazione*, Milano, 1911, 14.

Matrice essenziale fu il Mutuo Soccorso autorizzato dallo Statuto Albertino e, successivamente, fondamentale fu il seme gettato dal Mazzini che predicava il riscatto dei lavoratori attraverso l'associazione, l'unione del capitale e del lavoro. Seguirà l'importante contributo del Luzzatti che promosse le cooperative soprattutto di credito e di consumo e le Banche popolari (la prima a Lodi nel 1864), assieme al contributo di Francesco Viganò che, oltre ad ispirare a Como la prima cooperativa di consumo a modello inglese, fu anche il primo presidente della «Federazione Nazionale delle Cooperative e Mutue» fondata col primo congresso dei cooperatori italiani tenutosi a Milano il 10 ottobre 1886. Con l'intento di aiutare il mondo agricolo, la prima Cassa rurale antenata delle BCC, venne fondata nel 1883 da Leone Wollemborg a Loreggia (in provincia di Padova) ma il pensiero cooperativo non fu soltanto liberale e apolitico, perchè accanto al contributo dei suddetti intellettuali, l'orientamento socialista predicava la sconfitta della borghesia e la redenzione dei lavoratori come classe, soprattutto nell'Emilia e nel ravennate di Andrea Costa e Camillo Prampolini. Nel 1892 al Congresso di Genova venne fondato il Partito dei Lavoratori, che l'anno dopo divenne il Partito socialista italiano. Papa Leone VIII, intanto, sensibile alla questione sociale e disapprovando i propositi di rivoluzione, il 15 maggio del 1891 proclamò l'Enciclica *Rerum Novarum* richiamando ai propri diritti e doveri di giustizia e carità tanto gli operai quanto i padroni. Grande impulso arrivò allora

Si tratta di un successo le cui ragioni vanno certamente ricercate, come si diceva, nella continua rielaborazione della propria connotazione etica e sociale, ma è altrettanto innegabile che la cooperativa italiana ha potuto crescere e svilupparsi dalla propria infanzia, oltre che con la forza morale dei sacrifici dei soci (riduzione dei salari, risparmi personali versati alla cooperativa ecc.) anche con l'appoggio dello Stato attraverso le forze politiche (esenzioni e agevolazioni fiscali, ammissione ai pubblici appalti ecc.) per avere assicurata l'accumulazione necessaria alla sopravvivenza <sup>(78)</sup>.

I protagonisti del superamento della separazione fra Stato e società civile infatti, come sostenuto da autorevole dottrina <sup>(79)</sup>, non sono soltanto le grandi concentrazioni finanziarie e industriali, le grandi banche e le grandi industrie, ma anche le masse dei lavoratori con la loro azione, che appaiono sulla scena politica e sociale con il peso del proprio patrimonio di lotta e di capacità organizzativa.

---

all'associazionismo e solidarismo cattolico (cooperative agricole, di lavoro, latterie, cantine sociali) ed alla diffusione di Casse rurali soprattutto nei paesi di campagna, ma maggiormente al nord rispetto che al centro Italia ed al meridione. E' da ricordare, tuttavia, la nascita della cassa rurale di Caltagirone, voluta da Don Luigi Sturzo (fondatore del Partito Popolare italiano) nel 1896, nella sua città natale. Dopo i governi Crispi e Di Rudini, caratterizzati da profonda crisi e recessione, la situazione cambia con l'avvento di Giolitti che ritiene indispensabile la dialettica sociale tra industriali e operai, socialisti e cattolici al motto «né reazione né rivoluzione». Tale indirizzo, in materia di cooperazione, fruttò il riconoscimento della personalità giuridica ai consorzi di cooperative di produzione e lavoro, l'ammissione alle gare d'appalto, agevolazioni fiscali ad erogazione di altri sussidi.

La retorica fascista, pur esaltando i principi della cooperazione, si preoccuperà di strumentalizzarla agli interessi del regime ma, le forze politiche della Resistenza, includeranno il movimento cooperativo tra le forze che avrebbero contribuito alla rinascita e allo sviluppo di un'Italia prospera, libera e democratica. v. ZANGHERI, GALASSO, CASTRONOVO, *Storia del movimento cooperativo in Italia, 1886-1986*, Torino 1987, 5 ss. FORNASARI, ZAMAGNI, *Il movimento cooperativo in Italia. Un profilo storico-economico (1854-1992)*, Firenze 1997, 9 ss.

<sup>(78)</sup> V. NARDI, *Per una conoscenza storico-sistematica della cooperazione* in *Il Movimento cooperativo nella storia d'Italia 1854-1975*, a cura di Fabbri, Milano, 1976, 696.

<sup>(79)</sup> Si riporta il pensiero di CAVAZZUTI, *Lineamenti della legislazione cooperativa e prospettive di riforma* in *Giur. comm.*, 1976, I, 674.

Le richieste di vita migliore, di uguaglianza nelle condizioni materiali della esistenza, hanno strappato sostanziose concessioni agli ordinamenti borghesi e se il sindacato ne è stato il portavoce più rilevante, l'esperienza cooperativa ne costituisce tuttavia un momento non secondario.

Anche un rapido sguardo sul panorama degli interventi legislativi in materia, del resto, consente di cogliere subito la portata di questa affermazione e ci permette di comprendere, altresì, quella più che nota difficoltà, invero mai superata, che, nel momento stesso in cui la società cooperativa stava per fare ingresso nelle nostre leggi, veniva espressa dal Guardasigilli <sup>(80)</sup> con la convinzione che la vera essenza di tale esperienza, difficilmente si sarebbe potuta ingabbiare in una formula giuridica.

Va poi chiarito che, sebbene le provvidenze di indole tributaria siano quelle di origine più antica e forse anche per questo quelle più richiamate e stigmatizzate, ad una più attenta analisi appare chiaro che la tipologia delle forme di intervento dello Stato, sia dirette che indirette, in favore delle cooperative, è stata estremamente varia nel corso del tempo e si è arricchita di un'infinita gamma di colori, spesso di peso economico ben più cospicuo, come le concessioni di mutui agevolati, le garanzie per finanziamenti, a concessioni di contributi in capitale, di beni demaniali in uso, di diritti di preferenza a parità di condizioni, di diritti di esclusiva, e ancora lo svolgimento di attività di promozione, la partecipazione alla formazione del capitale,

---

<sup>(80)</sup> DE FERRA, *Principi costituzionali in materia di cooperazione a carattere di mutualità*, in *Riv. soc.* 1964, 776.

l'assistenza amministrativa e tecnica nonché la costruzione di impianti ed attrezzature da trasferire poi a queste società <sup>(81)</sup>.

Non v'è dubbio quindi che il benefico patronato si è irradiato in tutte le direzioni contribuendo ad alleggerire quelle zavorre che avrebbero forse condannato le cooperative ad un infelice destino.

### ***3. Il periodo aureo della legislazione italiana in materia cooperativa.***

La forma più classica di intervento dello Stato in favore delle cooperative è rappresentata dalle agevolazioni tributarie.

Più propriamente il fenomeno cooperativo venne preso in considerazione per la prima volta nella legislazione italiana con l'esenzione dal dazio di consumo nei comuni *c. d. aperti*, con l'art. 5 della l. 11 agosto 1870 n. 5784 e, successivamente, ancora e soltanto in materia fiscale, con l'art. 26 della l. 13 settembre 1874, n. 2077 e con l'art. 20 della l. pari data n. 2076, che esentavano dalle tasse di registro e di bollo gli atti di gestione limitatamente al primo quinquennio e al capitale non superiore a 30.000 lire <sup>(82)</sup>.

A onor del vero tale debutto era stato prospettato già in sede di preparazione del Codice civile del 1865 ma, la natura ancora acerba del movimento, seppur prossimo ad una piena maturazione, non meritò considerazione legislativa <sup>(83)</sup>.

---

<sup>(81)</sup> V. MINERVINI, *La cooperazione e lo Stato*, in *Riv. Dir. Civ.*, Padova, 1969, I, 620.

<sup>(82)</sup> V. sempre PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, cit., 1 ss.

<sup>(83)</sup> VERRUCOLI, *Lo sviluppo della legislazione cooperativa italiana e le sue prospettive di riforma*, cit. 4.

La prima disciplina di carattere sostanziale arrivò con il codice di commercio del 1882 che dedicò alle società cooperative dieci articoli di legge (tit. IX, sez. VII, artt. 219-228), evitando però qualsiasi definizione e limitandosi soltanto a fissare alcune regole sulla loro struttura che non venne, pertanto, ancora distinta sulla base della mutualità <sup>(84)</sup>. Nello specifico, si stabilì che la società cooperativa poteva costituirsi in una qualunque delle forme di società commerciali con la caratteristica propria della variabilità del capitale e, contestualmente, fu previsto un limite massimo della partecipazione di capitale dei soci (£ 5000) per tentare evidentemente di contenere il fenomeno dal punto di vista dimensionale <sup>(85)</sup>.

Questa impostazione, tuttavia, che rifletteva chiaramente i timori di degenerazioni speculative, finì con l'accentuare forzatamente soltanto il momento imprenditoriale, rivelandosi ben presto fallimentare a fronte dell'avvento della trasformazione industriale e del ruolo sociale svolto più che mai in quel contesto dalla cooperazione <sup>(86)</sup>.

L'*impasse* riconducibile a questa scelta, però, fu presto superata da una conversione al protezionismo che interessò le forze culturali e politiche italiane e sfociò, insieme a tutta una legislazione sociale, anche in una nuova legislazione speciale in materia cooperativa col compito anche di prevenire un'eventuale egemonia socialista sul movimento. I lavoratori, infatti, secondo la visione giolittiana, non dovevano essere più considerati nemici dello Stato,

---

<sup>(84)</sup> Sul contenuto dei singoli articoli v. VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958, 24.

<sup>(85)</sup> VERRUCOLI, *Lo sviluppo della legislazione cooperativa italiana e le sue prospettive di riforma*, cit. 6.

<sup>(86)</sup> BONFANTE, *La legislazione cooperativistica in Italia dall'unità ad oggi*, cit., 196.

ma possibili alleati per la costruzione di un paese liberale e democratico.

Fu così il momento di ammettere agli appalti dei lavori pubblici anche le cooperative di produzione e lavoro con la l. 11 luglio 1889, n. 6216 e il momento di riconfermare l'esenzione dalle tasse di bollo e registro coi testi unici del 20 maggio e del 4 luglio 1897.

Nel giro di pochi anni le cooperative triplicarono di numero sul nostro territorio passando da 2199 nel 1902 a 7429 nel 1914 <sup>(87)</sup> e, nello stesso arco temporale, furono ben quindici i provvedimenti che riguardarono queste società a cominciare dalla prima legge organica sulle case popolari che agevolava il settore edilizio nel ricorso al credito (c.d. Legge Luzzatti del 31 marzo 1903, n. 254).

Seguirono in ordine cronologico <sup>(88)</sup>:

- la l. 31 marzo 1904, n. 140, sui provvedimenti a favore della Basilicata riguardanti le cooperative agrarie;
- la l. 12 maggio 1904, n. 178, sempre in tema di appalti, che modificò *in melius* le precedenti disposizioni e affidò la vigilanza sul funzionamento delle cooperative assegnatarie dei lavori alle commissioni provinciali già istituite con il regolamento 9 giugno 1898;
- la l. 11 luglio 1904, n. 338, intesa a favorire la piccola impresa enologica esercitata dalle Cantine Cooperative;
- la l. pure dell' 11 luglio 1904, n. 378, intesa a promuovere e sviluppare le cooperative tra pescatori;

---

<sup>(87)</sup> Tali dati sono riportati e approfonditi in ZANGHERI, GALASSO, CASTRONOVO, *Storia del movimento cooperativo in Italia 1886-1986*, cit, p. 279.

<sup>(88)</sup> La puntuale ricostruzione è tratta da MAFFI, *Venticinque anni di vita della cooperazione*, cit., 82.



- la l. 29 marzo 1906, n. 100, che istituì il credito agrario in Sicilia;
- la l. 19 aprile 1906, n. 126, che ampliò ancora in *melius* le condizioni di ammissibilità ai pubblici appalti delle cooperative di produzione e lavoro;
- la l. 7 luglio 1907, n. 596, recante disposizioni a favore delle piccole cooperative agricole;
- la l. 7 luglio 1907, n. 429, che fissò l'ordinamento delle Ferrovie dello Stato;
- la l. 7 luglio 1907, n. 533, sulle associazioni tontinarie, autorizzate a favorire il credito alle società cooperative;
- la l. 19 luglio 1907, n. 549, contenente provvedimenti a favore della Calabria;
- la l. 10 novembre 1907, n. 844, contenente provvedimenti a favore della Sardegna;
- la l. 27 febbraio 1908, n. 89, ancora sulle case popolari;
- la l. 25 giugno 1909, n. 422, che autorizzò le cooperative di produzione e lavoro a riunirsi in consorzi per l'assunzione di lavori pubblici sino a 2 milioni di lire, purchè il loro capitale complessivo non superasse le 200 mila lire e previa approvazione dello Statuto con decreto reale, con conseguenti agevolazioni tributarie. Una compiuta indagine su tale linea deve poi porre l'attenzione sul r.d. 12 febbraio 1911, n. 278 (recante il regolamento di attuazione della suddetta legge 422/1909), che divenne punto di riferimento in materia, perché, su un piano di assoluta novità, stabilì che gli utili potevano essere destinati a scopi di previdenza, di mutualità, di cooperazione e di istruzione, introducendo in tal modo la distinzione tra sfera dei rapporti interni e proiezione sociale; garantì la tutela al principio della porta aperta, prevedendo la possibilità di ricorrere agli organi di controllo per

rifiuto di ammissione e considerò giuridicamente il c.d. *sistema del ristorno*.<sup>(89)</sup> Inoltre anzidetto impose la vigilanza sui bilanci delle cooperative appaltatrici già monitorate mediante registrazione prefettizia (secondo il disposto del r.d. 23 agosto 1890, n. 7040).

Paiono sufficienti queste considerazioni per rendersi conto di come la legislazione di epoca giolittiana abbia contribuito a concretizzare ciò che serviva alla cooperazione, affiancandosi alla disciplina «neutrale» del codice del 1882 che pure rimaneva. Senza dimenticare però che la legislazione agevolativa sin qui raccontata, dai suoi primi esordi non si è limitata soltanto a «sostenere», ma contemporaneamente ha fissato obblighi di adempimenti esterni per le cooperative, quale ad esempio l'iscrizione in appositi registri, ed ha introdotto anche limiti interni alla vita societaria arrivando progressivamente ad una forte «irreggimentazione burocratica» che raggiunse il suo apice nel periodo fascista ove la cooperativa finì per retrocedere ad un mero strumento organizzativo guidato<sup>(90)</sup>.

In relazione alle suddette ingerenze statali vale la pena riferire le osservazioni dottrinali concernenti le cooperative edilizie che come visto, sin dal 1903 hanno usufruito di agevolazioni di accesso al credito per la costruzione di case popolari.

La contropartita ha implicato frequenti e penetranti limiti da parte dell'amministrazione statale, limiti e controlli tali da far

---

<sup>(89)</sup> FORNASARI-ZAMAGNI, *Il movimento cooperativo in Italia, cit.*, 91.

<sup>(90)</sup> Sul punto v. CAVAZZUTI, *Lineamenti della legislazione cooperativa e prospettive di riforma, cit.*, 676.

Gli anni immediatamente successivi al regolamento del 1911, infatti, non furono caratterizzati dall'emanazione di provvedimenti legislativi di pari respiro. Dopo *l'età giolittiana* il Fascismo contrappose al modello cooperativo sin'allora conosciuto, un modello nuovo, fortemente controllato dallo Stato, affidando al Ministro per l'economia nazionale i poteri di vigilanza, ed istituendo l'Ente nazionale per la cooperazione come unico organismo con potere di rappresentanza, il tutto con l'emanazione del r.d.l. 30 dicembre 1926, n. 2288.

intravedere le tipiche caratteristiche di un servizio pubblico: l'attività del concessionario, infatti, se deve essere in primo luogo indirizzata a realizzare l'interesse pubblico, corrispondente al servizio compiuto, non esclude affatto il suo interesse privato che è così soltanto postergato <sup>(91)</sup>.

#### ***4. Continua: il codice civile e il concetto di mutualità.***

Se nel Codice di commercio mancava qualsiasi riferimento allo *scopo mutualistico*, il codice civile del 1942 ne fece l'elemento caratterizzante delle cooperative, prescrivendo, per la prima volta, che soltanto le imprese che direttamente lo avessero perseguito potevano costituirsi in tale forma.

«*Le imprese che hanno scopo mutualistico possono costituirsi come società cooperative a responsabilità illimitata e limitata...*» secondo la versione definitiva dell' art. 2511 <sup>(92)</sup>.

La società cooperativa, quindi, era ora regolata come un tipo a sé rispetto alle società ordinarie e non più soltanto come una sovrastruttura di queste.

Tuttavia, tale disciplina si rivelò inadatta a favorire l'espansione del modello nel contesto economico e sociale di riferimento, dato che il nuovo schema legale pur facendo perno, sotto il profilo causale, sulla mutualità, non ne precisò il contenuto

---

<sup>(91)</sup> PAOLUCCI, *Le cooperative nell'edilizia*, in *Riv. Dir. Civ.* 1970, 634.

<sup>(92)</sup> Le norme sulle società cooperative vennero racchiuse nel Titolo VI, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*, del Libro V, *Del lavoro*, dall'art. 2511 all'art. 2548.

configurando in tal modo una cooperativa neutra e incolore senza una sicura immagine di sé<sup>(93)</sup>.

Dal punto di vista dottrinale, fu allora che si pose il problema di approfondire questa «astratta finalità» non chiarita espressamente dal legislatore, che nel brano n. 1025 della Relazione di accompagnamento al Codice, era stata definita «nel fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato»<sup>(94)</sup>.

Sulla base di questa premessa, gli interpreti elaborarono innanzitutto il concetto di *mutualità interna*, ossia di *gestione di servizio* dell'impresa sociale, affermando l'esistenza in capo ai soci di un vero e proprio diritto a fruire delle prestazioni della società.

Da questa prospettiva, tale diritto avrebbe dovuto costituire il vero dato caratteristico delle cooperative ma, secondo un diverso orientamento, per altro oggi maggioritario, ciò finiva per rinnegare la genesi e la storia stessa dell'*istituto*, dato che, neppure nella originaria concezione di Rochdale, la coincidenza della qualità di socio con la qualità di beneficiario dell'attività economica della società significava destinazione esclusiva di quest'ultima ai soci, *essendo affermato dai*

---

<sup>(93)</sup> CAVAZZUTI, *Lineamenti della legislazione cooperativa e prospettive di riforma*, cit., 677; v. anche VERRUCOLI, *Lo sviluppo della legislazione cooperativa italiana e le sue prospettive di riforma*, cit., 6.

<sup>(94)</sup> Negli ordinamenti europei è una costante il vincolo che si stabilisce tra il modello cooperativo ed il suo necessario carattere mutualistico ma, è altrettanto comune, l'assenza di ogni intento di definire legislativamente il concetto di mutualità tanto che l'attenzione degli studiosi è stata - e continua ad essere - sempre assorbita dal problema dell'*evanescenza* di questo termine e dalla corrispondente volontà di riuscirne a individuare contenuto e limiti. Le ragioni di questo «*agnosticismo definitorio*» sono state ricollegate dalla dottrina soprattutto al timore di racchiudere troppo il concetto, correndo il rischio di lasciare fuori alcune delle sue distinte manifestazioni. Sul punto v. per tutti PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, Padova, 2004, 4.

*pionieri medesimi il principio della «porta aperta» per il quale era resa possibile la compera a tutti* <sup>(95)</sup>.

La stessa Società Cooperativa Europea, del resto, ha vocazione di società con accesso aperto <sup>(96)</sup>, poiché la vera essenza della mutualità è individuata anche dalla dottrina moderna nella finalità di incremento del cooperativismo e quindi anche nella sua accezione *esterna* <sup>(97)</sup>.

---

<sup>(95)</sup> Così LEO, *La legge sulle casse rurali artigiane e l'essenza della cooperativa*, *Rivista delle Società*, 1966, 556.

Come specificato da BELVISO in *Le cooperative a mutualità prevalente in Banca Borsa e Titoli di credito*, 2007, I, 2 ss. «volere definire lo scopo mutualistico della società cooperativa, richiamando il par. 1025 della Relazione al codice civile, sempre e comunque come gestione dell'impresa sociale rivolta ad assicurare condizioni di particolare favore ai soci significava dimenticare che, di sicuro, la mancanza di una definizione nel codice civile della mutualità cooperativa non era dovuta a dimenticanza o insipienza del legislatore, ma alla sua precisa scelta di non ingabbiare in una definizione normativa un fenomeno che nella realtà economica si presentava in continua evoluzione, e aveva di fatto assunto diverse configurazioni: sì da poter essere colto solo nello «stadio di sviluppo» volta a volta raggiunto.

*Si affermava, quindi, che potevano definirsi mutualistiche anche quelle cooperative, che realizzavano lo scopo di assicurare «a condizioni più vantaggiose» rispetto a quelle praticate dal mercato, beni e servizi non solo ai soci, ma a tutti «gli utenti in quanto tali», ovvero, come anche si diceva, di estendere ai non soci le stesse condizioni dei soci, riconoscendo peraltro a questi ultimi la pretesa di essere preferiti, a parità di condizioni, ai terzi negli scambi con la società. In tal modo – in forza di un'opinione che trovava larghe adesioni, e che tutt'oggi appare largamente condivisa – si finiva con il ritrovare proprio in questa legittima pretesa dei soci a essere preferiti ai terzi negli scambi d'impresa l'essenza giuridica della mutualità, riducendo a ben poca cosa la gestione di servizio della mutualità tradizionale.*

*Sul piano macroeconomico, si osservava invece, almeno da chi apprezzava positivamente questa metamorfosi della mutualità, che le società cooperative, che si aprivano all'esterno, contribuivano a calmerare i prezzi dei beni e dei servizi, assolvendo a compiti, in senso lato pubblicistici, a favore dei ceti sociali meno abbienti (e di qui anche l'introduzione, accanto all'espressione mutualità esterna, dell'espressione mutualità sociale per indicare questo tipo di mutualità)».*

Per uno studio approfondito della vicenda dottrina in materia, v. PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, cit., 1 ss.; BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, 106 ss.

<sup>(96)</sup> Per approfondimenti sull'importante istituto sopranazionale v. DABORMIDA, *La cooperativa europea finalmente in porto*, in *La Rivista della Cooperazione*, n. 3/2003, 123; BENETTI, *A proposito di Società cooperativa Europea. Scopo mutualistico e modalità di costituzione* in *La Rivista della Cooperazione*, n. 2/2004, 10.

<sup>(97)</sup> «...come scopo che trascende gli interessi dei soci e si pone in diretta relazione con finalità che riguardano al pubblica utilità», così PAOLUCCI, *Le società cooperative*, Milano, 1999, 7. Lo stesso a. rileva come questo secondo aspetto della mutualità appare confermato da quanto disposto dalla l. n. 59/1992, che ha introdotto l'obbligo di destinare il tre per cento degli utili netti annuali ad appositi «fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione» (art. 2545-*quater*, 2° comma), costituiti e gestiti dalle associazioni nazionali di rappresentanza del movimento cooperativo (art. 11, 1° comma, l. 59/1992). Le

L'espresso riferimento del legislatore del 1942 allo scopo mutualistico, quindi, pur in assenza di una chiara precisazione e con i limiti che ne abbiamo visto derivare, permise, comunque, di superare l'antica impostazione del Codice di commercio del 1882, legata alla sola variabilità del capitale <sup>(98)</sup>, riconoscendo alla cooperativa un'autonoma configurazione, e stimolò altresì un'approfondita meditazione da parte degli studiosi del settore e la successiva emanazione di norme contenute in leggi speciali e non, che secondo una autorevole classificazione <sup>(99)</sup> vengono raggruppate in quattro categorie, e più precisamente:

**A) Leggi speciali regolanti aspetti generali dell'istituto cooperativo:**

- **a1) il d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577** (dal titolo *Provvedimenti per la cooperazione*, ma più noto come «*legge Basevi*»), nel testo modificato dalla l. 18 maggio 1949, n. 285 e dalla l. 2 aprile 1951, n. 302;
- **a2) la l. 17 febbraio 1971, n. 127**, contenente anche modifiche alla «*legge Basevi*»;
- **a3) la l. 12 aprile 1973, n. 256** (*Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata*) e in particolare l'art. 9, ed il d.m.18 giugno 1979;

---

cooperative non aderenti alle associazioni riconosciute e quelle aderenti ad associazioni che non abbiano costituito il fondo, effettuano il versamento direttamente al Ministero del lavoro, o se sottoposte alla vigilanza delle Regioni speciali, nell'apposito fondo regionale (art. 11, 6° e 7° comma, l. 59/1992).

<sup>(98)</sup> «La variazione era, su un piano formale, tutt'altro che secondaria prestandosi a sottolineare, a differenza del regime precedente, la particolarità dello scopo sociale della cooperativa» così BONFANTE, *La legislazione cooperativa*, cit., 129.

<sup>(99)</sup> BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, cit., 187 ss.

Accanto e in aggiunta a queste norme, vi è poi la legislazione fiscale che sarà oggetto del successivo capitolo.

- **a4) la l. 17 luglio 1975, n. 400** (*Norme intese ad uniformare ed accelerare la procedura di liquidazione coatta amministrativa degli enti cooperativi*);
- **a5) la l. 19 marzo 1983, n. 72** (*Rivalutazione monetaria dei beni e del capitale delle imprese; disposizioni in materia di imposta locale sui redditi concernenti le piccole imprese; norme relative alle banche popolari, alle società per azioni e alle cooperative, nonché disposizioni in materia di trattamento tributario dei conti interbancari*): per la precisione, gli artt. 17, 18, 20 e 21 di questa;
- **a6) la l. 31 gennaio 1992, n. 59** (*Nuove norme in materia di società cooperative*), che contiene anche modifiche alla legge precedente;
- **a7) la l. 8 novembre 1991, n. 381** (*Disciplina delle cooperative sociali*).

**B)** Norme regolanti singoli aspetti o profili particolari della materia cooperativa, ma non contenute in leggi speciali aventi ad oggetto espressamente la cooperazione, alludendo, in particolare a:

- **b1) il r.d. 16 marzo 1942, n. 267** (*Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa*) soprattutto gli artt. 1, 2, 146, 147 (ult. comma), 151 e 152;
- **b2) la l. 9 dicembre 1977, n. 903** (*Parità di trattamento fra uomini e donne in materia di lavoro*);
- **b3) la l. 27 febbraio 1985, n. 49** (*Provvedimenti per il credito alla cooperazione e misure urgenti a salvaguardia dei livelli di occupazione*) ed in particolare, gli artt. 1, 11, 14 e 19, nonché il d.m. 26 luglio 1986, contenente interpretazione per la determinazione delle quote di proprietà delle società finanziarie partecipanti al capitale sociale delle cooperative di cui alla l. 27 febbraio 1985, n. 49;
- **b4) la l. 28 febbraio 1986, n. 44** (*Misure straordinarie per la promozione e lo sviluppo della imprenditorialità giovanile nel Mezzogiorno*) e successive modificazioni;

- **b5) la l. 7 agosto 1997, n. 266** (*Interventi urgenti nell'economia*), ed in particolare l'art. 21 che ha nuovamente introdotto la «piccola società cooperativa».

**C)** Norme contenute nelle leggi di settore, e cioè quei provvedimenti relativi a singoli rami (merceologici) di attività cooperativa, le più importanti delle quali sono quelle regolanti le cooperative agricole, le cooperative di produzione e lavoro, le cooperative edilizie, le cooperative di consumo, le cooperative editoriali, le cooperative sociali, le cooperative di credito.

**D)** Norme contenute nella legislazione regionale che riguarda soprattutto gli aspetti dell'incentivazione ed altri profili strumentali.

### ***5. Cooperazione e Costituzione.***

I principi informatori del nostro ordinamento giuridico in materia di cooperazione arrivano da lontano e insistono sui valori di portata generale e universale ricordati in queste pagine, gli stessi che sono omaggiati nelle due proposizioni in cui si articola la disposizione dell'art. 45 della Costituzione italiana:

*« La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata.*

*La Legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità»*

Dai lavori preparatori dell'Assemblea Costituente, rileva che fin da subito si sottolineò la necessità che la Carta della Repubblica contenesse nel Titolo III, relativo ai rapporti economici, un articolo



che riconoscesse espressamente la «meritevolezza» della cooperativa, impegnando il legislatore a favorirne per questo la diffusione <sup>(100)</sup>.

Dalla chiarezza adamantina alla complessa ambiguità, l'esegesi di questa norma ha suscitato da subito contrastanti posizioni, e l'interrogativo principale che gli interpreti si posero riguardò soprattutto la definizione del concetto di «funzione sociale» ritenuto da alcuni indeterminabile, perché legato indissolubilmente al continuo evolversi della realtà sociale <sup>(101)</sup> e da altri, invece, chiaro e comprensibile alla luce del più vasto disegno costituzionale inteso a realizzare, in condizioni di libertà ed eguaglianza, l'effettiva partecipazione dei cittadini e dei lavoratori all'organizzazione economica e sociale del paese <sup>(102)</sup>.

Quest'ultima tesi, maggiormente sostenuta in dottrina, ritiene quindi che la funzione sociale «*esprima l'idoneità della cooperazione qualificata, a soddisfare con la sua stessa esistenza interessi fondamentali della collettività*» <sup>(103)</sup> o ancora, come si esprime la giurisprudenza «*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*» <sup>(104)</sup>.

Ciò significa, in termini concreti, che l'art. 45 della Costituzione ha preso atto, facendone il fondamento della disciplina ad essa riservata, che l'attività economica cooperativa, ed essa soltanto tra le

---

<sup>(100)</sup> BIFULCO, CELOTTO, OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino 2006, 915.

<sup>(101)</sup> Sulle diverse posizioni dottrinali sul tema v. BUQUICCHIO, *La funzione sociale della cooperazione alla luce dei principi costituzionali*, in *Riv. Coop.*, 1983, 76 ss, il quale ritiene che si possa parlare di funzione sociale in *re ipsa* a proposito della cooperazione.

<sup>(102)</sup> GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, in *Nuovo dir. Agrario*, 1977, 415.

<sup>(103)</sup> Così CASTELLO, *Tutela costituzionale della cooperazione e cooperazione di credito*, Padova, 1984, 10.

<sup>(104)</sup> Corte Costituzionale Sentenza n. 408/1989.

attività economiche esercitate dai privati, è qualificata dall'assumere a criterio e parametro fondamentale del suo svolgimento lo sviluppo nel soddisfacimento dei bisogni della società <sup>(105)</sup> e, nel momento stesso in cui si arriva a questo riconoscimento non può che ritenersi svincolata la cooperazione stessa dalle «strettezze ed angustie» della gestione di servizio <sup>(106)</sup>.

In sostanza, sebbene il «nodo eterno» sia rimasto ancora una volta legislativamente indefinito, se ancora una volta non sono stati svelati il contenuto ed i limiti della mutualità, alla luce del dettato costituzionale possiamo pensare allo «scopo solidaristico» ( e in quanto tale antispeculativo) come motore insopprimibile perché l'impresa cooperativa possa operare senza limiti nel mercato generale praticando a chiunque le condizioni più favorevoli compatibili con la economicità della gestione <sup>(107)</sup>.

In base ad esso, l'ordinamento italiano garantisce alle cooperative non soltanto la libertà (*ex art. 41 comma 1 Cost.*) ma ne promuove e favorisce l'incremento tramite l'assicurazione della riserva dei «mezzi più idonei» <sup>(108)</sup>.

---

<sup>(105)</sup> CESQUI, *La funzione sociale della cooperazione nel progetto costituzionale*, *Riv. Soc.* 1995, 1176.

<sup>(106)</sup> Così NIGRO, *Rapporti economici in Commentario alla Costituzione* a cura di Branca, III, Bologna- Roma, 1980, sub art. 45, 27.

<sup>(107)</sup> NIGRO, *op. ult. cit.*, 35 Sulla connotazione solidaristica v. anche RACUGNO, *La società cooperativa*, in *Trattato di Diritto commerciale* diretto da Bonocore, Torino 2006, 4; CESQUI, *La funzione sociale della cooperazione nel progetto costituzionale*, cit., 1179.

<sup>(108)</sup> Questo ruolo riconosciuto al livello giuridico più alto giustifica l'esistenza di una vera e propria riserva di legge posta nella seconda parte della norma sia per quel che riguarda la promozione e l'incentivazione, sia per quel che riguarda il controllo. Meno pacifico è invece il problema della natura relativa o assoluta della riserva stessa anche se l'orientamento prevalente, optando per la prima soluzione, ritiene che il legislatore ordinario possa limitarsi ad enunciare i principi attribuendo alla pubblica amministrazione un certo margine di discrezionalità.

Questa chiave di lettura richiede una ulteriore specificazione ai fini del presente lavoro, ossia interrogarsi su quale sia stato e dovrà essere il mezzo legislativo più idoneo al suddetto scopo.

Rispondiamo con le parole d'auspicio di una cooperativa legislativamente trattata per quella che è, per ciò che di specifico essa presenta, che già nel 1977 riecheggiavano in dottrina <sup>(109)</sup>.

O, se il concetto si vuole esprimere in termini negativi, l'auspicio di una legislazione che non inquina il fenomeno cooperativo, o che valga a rendergli la vita più dura, sottoponendolo a regole giuridiche modellate secondo i caratteri dell'impresa capitalistica.

---

<sup>(109)</sup> GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, cit., 422.



## **CAPITOLO IV – SULLA VIGENTE DISCIPLINA FISCALE COOPERATIVA.**

*SOMMARIO: 1. Premessa: il «sistema» italiano del trattamento fiscale delle cooperative. - 2. Segue: quadro generale. – 3. Il requisito della prevalenza. – 4. La non imponibilità delle riserve indivisibili. - 5. Disposizioni settoriali. - 6. Segue: i ristorni.*

### ***1. Premessa: il «sistema» italiano del trattamento fiscale delle cooperative.***

Le conclusioni che a questo punto è possibile trarre, discendono logicamente da quanto fin qui analizzato.

Dalle cooperative figlie del bisogno a quelle più mature, il legislatore italiano ha sempre riconosciuto la loro positiva diversità e l'opportunità di inserimento nella Carta Costituzionale, come visto, fu unanimemente riconosciuta dai costituenti proprio in virtù di una migliore attuazione in chiave economica dei principi sociali fondamentali dello Stato.

Nella galassia delle attività economiche italiane il modello cooperativo non consentiva assimilazioni finalistiche con nessun'altra esperienza societaria, e questa contrapposizione, riprodotta fedelmente nelle leggi, ha permesso e permette di superare l'opinione che enfatizza una posizione *privilegiata* all'interno di un *corpus* di regole che sarebbe comune alle società lucrative.

La copiosa normativa ricordata in queste pagine, infatti, rende evidenti, non soltanto le aspettative che il nostro ordinamento ha riposto nella cooperazione, ma anche l'esistenza di un sistema *pro cooperazione* autonomo, che vede la Costituzione al suo vertice di importanza; un sistema autonomo e, per questo, non derogatorio e selettivo, riconosciuto dalla «Repubblica», volendosi intendere con l'utilizzazione specifica di questo termine l'accezione più ampia e completa del concetto di Stato, secondo l'interpretazione della migliore dottrina <sup>(110)</sup>.

L'art. 45 ha impresso, quindi, un impulso dal quale non ci si può discostare e destinato, per questo, a temperare anche il rigore dei paradigmi economici comunitari. Da quanto precedentemente esposto, infatti, è evidente che il porsi della cooperazione quale terzo interlocutore nel dialogo dell'economia, non ha rappresentato soltanto un'aspirazione storica del movimento, ma un'aspirazione profonda della stessa cultura giuridica italiana, che non può essere sottovalutata nel giudizio di verifica della compatibilità delle disposizioni fiscali con i principi comunitari in tema di aiuti di stato.

In definitiva, ogni forma di intervento andrà valutata nell'ottica di un più vasto disegno, poiché non v'è dubbio che, sul solco degli orientamenti addietro richiamati, l'Unione è tenuta a rispettare i valori essenziali che fondano e caratterizzano le Costituzioni interne, i quali si pongono come un limite *ex ante* alla sua stessa attività.

---

<sup>(110)</sup> BUQUICCHIO, *La funzione sociale della cooperazione alla luce dei principi costituzionali*, cit., 89.

## ***2. Segue: quadro generale.***

Posto che il *Costituente* italiano non ha delimitato i mezzi da impiegare per promuovere e favorire l'incremento della cooperazione, purchè gli stessi risultassero «idonei» a tale scopo, in questo ambito hanno inciso in maniera significativa i provvedimenti di carattere tributario.

Non è dubbio, infatti, che, proprio per perseguire tali finalità è stata varata, a suo tempo, la tutt'ora vigente disciplina fiscale contenuta, per la maggior parte, nelle disposizioni del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, nonché all'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904 (e loro successive modificazioni e integrazioni) sulle quali è stato sollevato il problema di incompatibilità a livello europeo.

E' certamente vero che il complesso di dette norme ha rappresentato il *volano* della cooperazione italiana, ma è altrettanto vero che ciò è avvenuto in una logica non di sleale pratica di favore, ma bensì, come avallato anche da dottrina e giurisprudenza maggioritarie, soltanto come mezzo per ristabilire una posizione paritaria sul mercato a fronte di debolezze intrinseche, che certamente ponevano e pongono il socio in una posizione peculiare differenziata e non paragonabile a quella in cui si trovi ogni altro soggetto che svolge la medesima attività al di fuori dall'ambito cooperativo <sup>(111)</sup>.

Ciò appare ancor più chiaro da una analisi più attenta delle suddette disposizioni, rilevando, però, che detto quadro legislativo è

---

<sup>(111)</sup> V. SCHIANO DI PEPE – GRAZIANO, *Appendice de La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova 1997, 325 ss. ove è richiamata l'ordinanza n. 362/1989 della Corte Costituzionale che in tal senso si esprime, 345.

stato oggetto, a partire dal 2002, di una serie di interventi culminati nelle modifiche apportate dal d.l. 138/2011 convertito dalla l. 148/2011, che hanno pesantemente ridotto gli effetti agevolativi fiscali.

L'evoluzione normativa si è sviluppata da un sistema che, prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, esigeva il rispetto delle clausole di cui all'art. 26 della *legge Basevi* <sup>(112)</sup> da cui fiscalmente si desumeva l'esistenza della mutualità per la fruizione di soluzioni volte ad assicurare prelievi che fossero semplicemente coerenti con le caratteristiche della gestione e quindi volti ad escludere, ad esempio, una doppia imposizione nel caso delle cooperative agricole *ex art. 10* del d.p.r. n. 601/1973, ad incentivare l'utilizzo di mano d'opera, come per le cooperative di produzione e lavoro *ex art. 11* del medesimo decreto, o ancora a favorire il rafforzamento patrimoniale delle cooperative non tassando gli utili volti ad alimentare le riserve indivisibili *ex art. 12* della l.n.904/1977.

Il risultato dell'applicazione di queste previsioni non è stato, quindi, la violazione della libera concorrenza e, di conseguenza, dei precetti comunitari, ma quello di assicurare l'esistenza e la

---

<sup>(112)</sup> Si tratta del già richiamato d.lgs. C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, dal titolo *Provvedimenti per la cooperazione*, che nella sua disposizione più nota, appunto l'art. 26, soltanto ai fini fiscali individuò i requisiti di mutualità formali e tassativi, da prevedere negli statuti e da osservare al fine di garantire tutela agli organismi che fossero autentici rispetto a quelli fittizi. Si trattava di una norma riservata alle sole cooperative iscritte al registro prefettizio che volessero usufruire dei benefici fiscali, attraverso:

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

Doveva trattarsi di una manovra d'emergenza che finì, invece, per assolvere ad una funzione ben diversa; si è trattato, infatti, di un provvedimento che «*si è sempre più incollato*



conseguente operatività dell'intera categoria societaria cooperativa nell'ottica del sistema fin'ora raccontato.

Il Codice Civile riformato ha poi ridefinito in termini più restrittivi i presupposti per l'accesso alle agevolazioni fiscali, richiedendo la prevalenza dello scambio con i soci rispetto all'attività con i terzi e, in virtù della disposizione contenuta nell'art. 2514, a tali difficoltà si accompagna l'obbligo del rispetto dei requisiti mutualistici che determinano *ex se* una garanzia certa dell'esistenza di uno scopo lucrativo attenuato <sup>(113)</sup>.

La ritrovata centralità civilistica del modello agevolato è stata in ultimo recepita nelle disposizioni fiscali ad opera della l. n. 311/2004, *c.d. Finanziaria 2005*, cui hanno fatto seguito le manovre correttive apportate dai decreti legge nn. 112/2008 e 138/2011 <sup>(114)</sup>.

### ***3. Il requisito della prevalenza.***

Come è stato autorevolmente osservato, per comprendere il concetto di mutualità prevalente è necessario partire dal dato di fatto che le cooperative, per esigenze di competizione sul mercato,

---

*sulla pelle della cooperazione e a distanza di anni è ancora l'asse portante della legislazione cooperativa»,* così BONFANTE, *La legislazione cooperativistica in Italia dall'Unità ad oggi*, cit., 161.

<sup>(113)</sup> BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, in GRAZIANO-UCKMAR (a cura di) *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, Padova, 2005, 51.

<sup>(114)</sup> Si parte quindi da una normativa di riferimento che è quella contenuta nel d.p.r. n. 601/73, al tempo stesso norma di sistema e settoriale, e nella l. 904/77, che sancisce l'intassabilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili. L'evoluzione legislativa degli ultimi anni è stata poi attuata attraverso l'emanazione delle seguenti norme: d.l. 15 aprile 2002, n. 63, art. 6, convertito dalla l. 15 giugno 2002, n. 112; l. 30 dicembre 2004, n. 311, commi 460 e ss.; d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla l. 6 agosto 2008, n. 133; d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla l. 14 settembre 2011, n. 148. Ripercorre il tutto MARRO, *Nel mirino gli sgravi alle coop. Il governo torna all'attacco*, in *Corriere della sera*, 23 agosto 2011; V. anche BELLINAZZO, *Attacco a elusione e coop. Sotto tiro le società di comodo e le agevolazioni alla mutualità*, in *Il sole 24 ore*, 30 agosto 2011; TOSONI, *La coop paga il 10% in più*, in *Il sole 24 ore*, 2 settembre 2011.

normalmente operano non soltanto con i soci, ma anche con i terzi<sup>(115)</sup>.

L'essenza dello scopo mutualistico, infatti, come illustrato nelle precedenti pagine, non può essere individuato soltanto nello scopo di fornire beni, servizi ed occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più favorevoli di quelle che otterrebbero sul mercato (la c.d. *mutualità interna*), ma anche come scopo che trascende gli interessi immediati dei soci e si pone in diretta relazione con finalità che riguardano la pubblica utilità (c.d. *mutualità esterna*).

La stessa giurisprudenza ha ribadito che:

*« ... lo scopo mutualistico proprio delle cooperative può avere gradazioni diverse, che vanno dalla cosiddetta mutualità pura, caratterizzata dall'assenza di qualsiasi scopo di lucro, alla cosiddetta mutualità spuria che, con l'attenuazione del fine mutualistico, consente una maggiore dinamicità operativa anche nei confronti di terzi non soci, conciliando così il fine mutualistico con una attività commerciale e con la conseguente possibilità per la cooperativa di cedere beni o servizi a terzi a fini di lucro »*<sup>(116)</sup>.

Così nella normalità avviene che le cooperative di consumo vendano a quanti, soci e non soci, accedano ai loro punti vendita; che le cooperative di lavoro utilizzino oltre al lavoro dei soci, anche quello di lavoratori esterni etc., tanto che il legislatore della riforma avrebbe finito col disconoscere la realtà, se avesse riservato i benefici di rango

---

<sup>(115)</sup> V. GALGANO, *Le nuove società di capitali e cooperative*, cit, 510.

<sup>(116)</sup> Cass. 8 settembre 1999, n. 9513 in *Giur. Comm.* 2000, II, 317 con nota di Fauceglia.

costituzionale soltanto alle cooperative «pure» <sup>(117)</sup>.

Da ciò è derivato che il requisito della prevalenza è stato individuato all' art. 2512 c.c. in riferimento alle cooperative che:

- a) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi (cooperative di consumo);
- b) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci (cooperative di lavoro);
- c) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci (cooperative di produzione).

Agli artt. 2513 e 2514 c.c., sono stati stabiliti, poi, i requisiti di natura operativa e di carattere statutario da rispettare, che corrispondono in concreto ai parametri quantitativi attraverso i quali amministratori e sindaci devono documentare nel bilancio lo scambio prevalente con i soci ed alle clausole di non lucratività da introdurre negli statuti <sup>(118)</sup>.

Nello specifico viene richiesto che:

- a) per le cooperative di consumo: i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci siano superiori al cinquanta per

---

<sup>(117)</sup> Parte della dottrina, tuttavia, ha ritenuto che il criterio di prevalenza accolto nella nuova norma, tenendo in considerazione soltanto le “realtà minori”, possa rappresentare un grosso limite per la realizzazione dello scopo mutualistico, quanto meno sotto il profilo della mutualità esterna, perchè finisce con l'obbligare a scelte fra il mantenimento delle condizioni di prevalenza, per conservare le agevolazioni, o il loro superamento, per raggiungere livelli dimensionali superiori e competere nel mercato. *Cfr.* PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, in *Società*, 2bis, 2003, 398, ss.

<sup>(118)</sup> V. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2003, p. 470; ID., *Il nuovo diritto societario*, in *Tratt. dir. comm. dir. pubbl. econ.*, diretto da Galgano, XXIX, Padova,

cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'art. 2425, primo comma, punto A1, del codice civile;

b) per le cooperative di lavoro: il costo del lavoro dei soci sia superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, primo comma, punto B9, del codice civile <sup>(119)</sup>.

c) per le cooperative di produzione: 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'art. 2425, primo comma, punto B7, del codice civile, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, primo comma, punto B6, del codice civile.

Questi criteri sono poi integrati dalla previsione che, quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali sopra indicate ( art. 2513, secondo comma, c.c.).

Infine, proprio in considerazione del fatto che le cooperative, operando anche con i terzi conseguono dei veri e propri utili al pari delle società lucrative, l'art. 2514 c.c., riprendendo in sostanza criteri

---

2003, 498; BASSI, *Le società cooperative*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Buonocore, Torino, 2003, 234.

<sup>(119)</sup> Tenuto conto anche delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 310/2004, v. MONTUSCHI-TULLINI, *Le cooperative ed il socio lavoratore - La nuova disciplina*, Torino 2004, 13, ss.

ormai tradizionali nel nostro ordinamento<sup>(120)</sup> stabilisce di introdurre statutariamente i divieti di:

- a) distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- b) remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- c) il divieto di distribuire riserve (divisibili) fra i soci cooperatori;
- d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

La perdita della qualifica, che si determina quando per due esercizi consecutivi non vengono rispettate le suddette previsioni, comporta l'obbligo di redigere un apposito bilancio per determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili (art. 2545 *octies*) in funzione della sua successiva destinazione ai Fondi mutualistici nel caso di trasformazione della cooperativa in società ordinaria o in consorzio (art. 2545 *decies* e 2545 *undecies*) o di suo scioglimento (art. 2514, lett. d).

Va ricordato in ultimo che, le cooperative a mutualità

---

<sup>(120)</sup> Si tratta, infatti, delle limitazioni già presenti nella nostra legislazione all'art. 26 della *Legge Baseni* (cfr. nota 3), cui si è aggiunto il divieto di cui all'art. 2414 lettera b) in relazione alla nuova facoltà della società cooperativa di emettere strumenti finanziari che

prevalente devono essere iscritte nell'apposita sezione dell'Albo Nazionale (art. 223 *sexiesdecies* disposizioni di attuazione del c.c.) istituito con d.m. 23 giugno 2004 e tenuto dal Ministero dello Sviluppo economico, in stretto rapporto organizzativo con le Camere di Commercio, alle quali è riservato il compito di raccolta delle domande e della relativa documentazione <sup>(121)</sup>.

---

attribuiscono la qualità di soci finanziatori. Tali clausole sono introdotte e soppresse con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria.

<sup>(121)</sup> Anche le società cooperative «diverse» sono iscritte nello stesso registro, ma in una sezione speciale. In esse i dividendi sono in larga parte divisibili tra i soci e l'atto costitutivo indica, oltre che le modalità della ripartizione, la percentuale massima (a meno che l'indebitamento ecceda un quarto del patrimonio netto della società – limite legale art. 2545 *quinquies*, comma 2°, c.c., in modo da salvaguardare il patrimonio sociale). L'atto costitutivo può inoltre autorizzare l'assemblea ad assegnare ai soci le riserve disponibili mediante emissione di strumenti finanziari o mediante aumento gratuito del capitale sociale. Non possono essere invece distribuite, anche in caso di scioglimento della società, le riserve indivisibili, che sono utilizzabili solo per la copertura di perdite dopo che si sono esaurite le altre riserve.

Pur nella distinzione, tuttavia, come si è rilevato nel precedente paragrafo, si ritiene che la riforma abbia mantenuto una visione unitaria della cooperativa, agevolata e non, in funzione dello scopo mutualistico, coerentemente con i principi dell'art. 45 Cost., visione unitaria che appare con tutta evidenza considerando una serie di elementi che sempre contraddistinguono il modello cooperativo. Così PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, cit. 400. L'A. allude, soprattutto, al limite massimo della partecipazione del socio alla società, al limite minimo posto al numero dei soci, alla variabilità del capitale e al principio “una testa un voto”, ma anche ad altri elementi rimasti comuni alle cooperative a mutualità prevalente ed a quelle “diverse”, quali, la previsione, all'art. 2516 c.c., che “nella costituzione e nell'esecuzione dei rapporti mutualistici deve essere rispettato il principio della parità di trattamento”; l'obbligo di indicare nell'atto costitutivo (come previsto dall'art. 2521, comma 3, n. 8 c.c.) “le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni”, strettamente collegato al disposto ex art. 2545-*sexies* c.c., che a sua volta, prevede al primo comma che vengano determinati “i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici”. E poi anche la previsione ex art. 2521, ultimo comma, c.c., in base alla quale “i rapporti tra la società e i soci possono essere disciplinati da regolamenti che determinano i criteri e le regole inerenti allo svolgimento dell'attività mutualistica tra la società e i soci” regolamenti che “quando non costituiscono parte integrante dell'atto costitutivo, sono predisposti dagli amministratori e approvati dall'assemblea con le maggioranze previste per le assemblee straordinarie”. Ed ancora l'obbligo di stabilire nell'atto costitutivo (art. 2527, comma 1, c.c.) “i requisiti per l'ammissione dei nuovi soci e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori coerenti con lo scopo mutualistico e l'attività economica svolta”, norma che mira ad introdurre e tutelare il principio solidaristico e la “porta aperta” e quindi l'aspettativa dell'aspirante socio ad essere ammesso in cooperativa; Infine l'obbligo di “riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche” (art. 2545-*sexies*, comma 1, c.c.) e l'obbligo per gli amministratori

#### ***4. La non imponibilità delle riserve indivisibili.***

Le disposizioni fiscali ridisegnate in materia di cooperative a mutualità prevalente non formano un unico corpo, ma si distinguono a seconda che siano riferite alla generalità o a specifiche tipologie di esse.

Nel primo gruppo, si deve certamente evidenziare l'intervento sull'art. 12 della legge n. 904/1977 che, come già ricordato nelle pagine precedenti, dal momento della sua entrata in vigore e nel corso dei decenni, escluse integralmente dal reddito imponibile delle cooperative e dei loro consorzi «le somme» mandate a riserva indivisibile <sup>(122)</sup>, favorendo in maniera decisiva la patrimonializzazione.

Il vincolo di indivisibilità altro non era che uno strumento di difesa della mutualità, dato che avrebbe garantito alla cooperativa la sicurezza di risorse proprie via via maggiori, al contempo, scoraggiando, esso stesso, l'afflusso del capitale di rischio, che, senza il correttivo della detassazione, avrebbe finito soltanto col penalizzare il socio cooperatore rispetto a quello capitalistico.

E' noto, infatti, che mentre nelle società lucrative l'azionista ha un diritto sugli utili mandati a riserva, perché si tratta sostanzialmente di redditi a distribuzione differita, nelle cooperative, le somme mandate a riserva appartengono alla società e, in senso più ampio, al movimento mutualistico attraverso lo strumento della devoluzione interessata dell'attivo netto di bilancio.

---

e i sindaci (art. 2545, c.c.) di specificare nella relazione “i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico”.

In sostanza il vantaggio del cooperatore consegue alla non imponibilità degli utili accantonati a riserva - che peraltro non percepirà mai - mentre il vantaggio dell'azionista deriva dall'aspettativa di un reddito futuro che fa aumentare il valore delle azioni <sup>(123)</sup>.

La stessa giurisprudenza ha confermato il carattere sistematico di tale esenzione, ritenendola pensata ed applicata al solo fine di *favorire l'attività economica svolta dalle società cooperative, la quale viene normalmente vista in funzione della produzione di redditi d'impresa anziché di quelli di investimento capitalistico, per i quali verrebbe meno il motivo per concedere l'agevolazione* <sup>(124)</sup>.

Si tratta, quindi, di una norma di portata generale, applicabile, oggi, a tutte le cooperative (anche a quelle diverse), espressione anch'essa di quel modo di essere in profondo distacco col sistema lucrativo e per questo, anche ad avviso della dottrina tributaria dominante, lontana da ogni soluzione meramente agevolativa, considerata la totale inattitudine di quegli utili a rappresentare indice di capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost., in combinato disposto con gli artt. 3 e 45 della Costituzione <sup>(125)</sup>.

---

<sup>(122)</sup> L'esclusione da imposizione degli utili accantonati alla riserva indivisibile fu originariamente prevista al 100% e si utilizzava il termine più ampio di «somme», v. *amplius* LOLLI, *Le riserve divisibili e indivisibili nelle società cooperative*, Milano, 2010, 1ss.

<sup>(123)</sup> V. sempre LOLLI, *op. loc. ult. cit.*, 133; V. anche SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione, cit.*, 487.

<sup>(124)</sup> Cass, 8 febbraio-29 maggio 1984, n. 3276 in *Fisco* 1985, 2912.

<sup>(125)</sup> Sul punto v. DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità* in SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, cit.*, 271.

Più a ritroso COSTA, *La riserva legale nelle cooperative e l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904*, in *Giur. Comm.*, 1986, II, 315, ritiene che la norma in questione sia solo apparentemente agevolativa collocandola sistematicamente ed individuandone la ragion d'essere all'interno del sistema fiscale dei dividendi tracciato dal legislatore nella stessa legge. L'A. rileva come con l'introduzione del "credito di imposta", l'allora Irpeg fosse divenuta una sorta di acconto dell'imposta sui dividendi percepiti dai soci *durante societate*



Muovendo da questo punto di vista concordemente raggiunto da studiosi e operatori, non ci si può, infine, esimere dal richiamare la lettera della normativa che trova oggi applicazione a seguito delle modifiche e delle integrazioni intervenute sull'assetto originario, rilevando che è ora l'art. 2545-ter c.c., comma 1°, a definire indivisibili *«le riserve che per disposizioni di legge o di statuto non possono essere ripartite tra i soci nemmeno in caso di scioglimento della società»* <sup>(126)</sup> mentre la restrizione rilevante ai fini Ires rimane sempre disciplinata dall'art. 12, l. n. 904/1977, per il quale continuano a non concorrere a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi *«le somme destinate alle riserve indivisibili a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento»*.

Tale disposizione, tuttavia, come si diceva, già a seguito delle modifiche introdotte dal d.l. n. 63/2002 ha subito un forte ridimensionamento e trova oggi, soprattutto con l'entrata in vigore della l. 148/2011, un'applicazione soltanto parziale in quanto le nuove norme si sono preoccupate di garantire un importo minimo da assoggettare ad imposizione, pari al 40% dell'utile netto annuale realizzato dalla società, indipendentemente dalla sua destinazione,

---

o in sede di liquidazione, con la conseguenza che ove, come nella specie, gli utili non venivano mai distribuiti tra i soci, una loro tassazione non potesse trovare giustificazione. Secondo l'a. quindi, il legislatore tenendo in considerazione l'esistenza di questa realtà e, ritenendo ingiustificata, alla luce di quel nuovo sistema, la tassazione di detti utili, ha introdotto l'art. 12, quale norma "perequativa". V. anche GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit, 278.

ammettendo, pertanto, che solo la restante quota di utili possa continuare a godere dell'esenzione Ires, a condizione sempre che le somme siano destinate a riserve indivisibili o ad altre ipotesi di deducibilità <sup>(127)</sup>.

Per le cooperative di consumo e loro consorzi, invece, la quota rilevante ai fini Ires è stata individuata nel 65%, mentre per quelle agricole, della piccola pesca e loro consorzi nel 20% <sup>(128)</sup>.

### ***5. Disposizioni settoriali.***

Tra le disposizioni settoriali che, invece, prescrivono determinati requisiti in capo alle cooperative ed ai relativi soci al fine del godimento delle agevolazioni fiscali, sicuramente d'annoverare è

---

<sup>(126)</sup> Nel nuovo assetto codicistico sono gli artt. 2545-ter, quater e quinquies che, rispettivamente, definiscono l'indivisibilità, distinguono le categorie possibili e indicano come e quando il socio goda di un diritto alla distribuzione delle riserve.

<sup>(127)</sup> Sempre alla luce della l. 148/2011, tuttavia, l'utile destinato a riserva minima obbligatoria non è più irrilevante ai fini Ires, come prevedeva il decreto n. 63 del 2002, ma è ora tassato di un decimo, e ciò vale per tutte le cooperative, incluse quelle agricole e sociali. Pertanto, per le cooperative a mutualità prevalente vi è un aumento della base imponibile del 3% (10% del 30% che è la quota minima di utili da destinare alla riserva legale), ovvero del 7% per le banche di credito cooperativo. Riguardo alle altre ipotesi di deducibilità: l'art. 7, l. 31.1.1992, n. 59, dispone che la quota di utili destinata dalle cooperative e loro consorzi ad aumento del capitale sociale (nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale annuo dei prezzi al consumo) non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette. In base all'art. 11 della stessa legge, poi, i versamenti effettuati dalle società cooperative ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, sono esenti da imposte e sono deducibili nei limiti del 3% dalla base imponibile del soggetto che effettua l'erogazione.

<sup>(128)</sup> Con la l. 148/2011 sono state quindi modificate le percentuali degli utili comunque assoggettati ad Ires previste dall'art. 1, comma 460, della l. 311/2004.

In particolare, come visto, la percentuale del 30% che si applicava alla generalità delle cooperative è stata aumentata al 40%, mentre la percentuale del 55% prevista prima per le cooperative di consumo è stata aumentata al 65%. Non sono state invece interessate dall'aumento del 10% della base imponibile le cooperative agricole e della piccola pesca, le quali continuano a tassare soltanto il 20% degli utili di bilancio.

Nelle cooperative non a mutualità prevalente non concorre a formare il reddito imponibile la quota pari al 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto. Sono inoltre deducibili le somme versate ai fondi mutualistici nella misura pari al 3% degli utili. V. TOSONI, *Coop nel labirinto delle esenzioni*, SO, 9.4.2011.

l'art. 10, d.p.r. 601/1973, modificato prima e con l'ultima riforma.

Se è vero, infatti, che la platea delle cooperative agricole è molto ampia e che tutte possono godere delle agevolazioni fiscali «generiche» in considerazione del carattere della mutualità prevalente <sup>(129)</sup>, solo alcune di esse (e loro consorzi) possono godere dell'esenzione da Ires, sulla base di quanto disposto dal suddetto articolo e, più precisamente, con riferimento ai redditi conseguiti, quelle che esercitano la loro attività mediante:

- l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci;
- la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci <sup>(130)</sup>.

Il modello costruito dalla norma, sin dalle origini, tiene conto, con tutta evidenza della combinazione dell'elemento-impresa con

---

<sup>(129)</sup> Per le cooperative agricole che esercitino le attività di cui all'art. 2135 c.c., l'art. 111 *septies* (disp. att.), dispone che le stesse «sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni di cui al terzo comma dell'art. 2513 del codice» quindi «se la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti».

Si deve rilevare, poi, che il decreto interministeriale del 30.12.2005 (Ministero delle attività produttive di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze) ha introdotto regimi derogatori al criterio di determinazione della mutualità prevalente e, con specifico riferimento alle cooperative di allevamento, ha disposto che detto criterio è rispettato «quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso».

<sup>(130)</sup> La norma in esame dispone: «Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi, i redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci».

*I redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi. Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne».*

l'elemento-attività agricola, che ne forma l'oggetto.

Poiché lo scopo delle cooperative, in questo campo, è quello di trasformare il prodotto dei singoli soci attraverso lo svolgimento di attività che sono ricomprese nel reddito agrario degli stessi, l'agevolazione è stata proprio basata sul superamento dello schermo della personalità giuridica per evitare una duplice tassazione della stessa ricchezza <sup>(131)</sup>.

Il nuovo testo della norma, così come modificato dall'art. 2, comma 8, l. 24.12.2003, n. 350 (*Finanziaria 2004*), ha in sostanza ampliato l'ambito della propria operatività ricomprendendo, rispetto alla versione precedente, le attività delle cooperative agricole rivolte alla mera “*conservazione*” e “*valorizzazione*” dei prodotti agricoli, e prevedendo l'esenzione anche per lo svolgimento delle stesse con prodotti conferiti dai soci in misura “*prevalente*”.

È stato inoltre abrogato il 2° comma dell'art. 10, che richiedeva che i prodotti conferiti non superassero i limiti di potenzialità dei terreni dei soci.

L'art. 1, 461° comma, l. 311/2004, tuttavia, ha ridotto la portata originaria dell'agevolazione che oggi non può trovare applicazione in riferimento alla quota di reddito prevista dall'art. 1, 460° co., lett. a) della stessa legge, pari al 20% dell'utile netto annuale,

---

<sup>(131)</sup> È chiaro che per gli agricoltori, l'associarsi in società cooperative comporterebbe, *ove* questa esenzione non fosse prevista, un netto svantaggio fiscale. L'agricoltore che conferisce i propri prodotti, infatti, resterebbe assoggettato ad Irpef sulla base della rendita catastale per il solo fatto di possedere un terreno agricolo (come ogni altro agricoltore), ed in più la cooperativa, e tramite di essa il socio, resterebbe assoggettata ad Ires sugli utili conseguiti dalla trasformazione, vendita, ecc, dei prodotti stessi. Sul punto v. SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa*, cit., 382

come ricordato in precedenza.

La medesima disciplina si applica alle cooperative della piccola pesca e ai loro consorzi, ovvero quelle dedite all'esercizio professionale della pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8, d.p.r. 2.10.1968, n. 1639 o all'esercizio professionale della pesca in acque interne.

L'art. 11, d.p.r. 601/1973 disciplina, invece, la materia delle agevolazioni spettanti alle cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi, e prevede l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora Ires) e dall'imposta locale sui redditi (ora soppressa con l'avvento dell'Irap), al concorrere di determinate condizioni.

Tale agevolazione, però, come si vedrà, è applicabile esclusivamente ai fini Ires, e non anche ai fini Irap, perché l'esenzione dall'imposta locale sui redditi (imposta abrogata dall'art. 36, 1° co., lett. b), d.lg. 466/1977) contenuta nello stesso art. 11, non viene considerata come un'esenzione dell'imposta sulle attività produttive<sup>(132)</sup>.

Si tratta della misura fiscale sulla quale maggiormente si è imposta la necessità di verifica della compatibilità con la disciplina

---

<sup>(132)</sup> Come chiarito dalla risoluzione n. 130/E del 26 settembre 2005 dell'Agenzia delle Entrate. Tale norma, nella versione originaria, non ancorava l'esenzione dall'imposta sul reddito alla quota Irap e la cooperativa beneficiava così di un'esenzione piena dall'Ires, ovvero ridotta alla metà, a seconda che l'ammontare di retribuzioni corrisposte ai soci fosse superiore al 50% o compreso tra il 25% e il 50% del totale degli altri costi (disposizione rimasta invariata qualora la cooperativa sociale sia anche di produzione e lavoro). Anche a seguito della riforma, comunque, si delinea come una deduzione significativa dato che per questa tipologia di cooperative l'Irap è notoriamente una voce fondamentale di costo nel bilancio.

sugli aiuti di Stato, per le ragioni che la stessa Corte italiana ha rilevato al momento di investire della questione il Giudice Comunitario.

Nell'ordinanza n. 3030 dell'8 febbraio 2008, infatti, la Cassazione ha fatto specifico riferimento a quelle pratiche improprie dello strumento mutualistico che annalierrebbero il lavoratore fino a farlo aderire «... *senza conoscere talvolta neanche la denominazione della cooperativa (...)* e ove, *lungi dal corrispondere al lavoratore un surplus (...)* non rispettano neppure i “*minimi*” salariali»<sup>(133)</sup>.

Ed invero, nello stesso senso si è levata la voce di autorevoli studiosi ed, in tempi non sospetti, il problema era stato sollevato anche dagli *Atti* dell'inchiesta parlamentare sulle condizioni dei lavoratori in Italia, risalente agli anni 50<sup>(134)</sup>.

Questa stessa inchiesta, tuttavia, non aveva potuto esimersi dal rilevare che «*come vi sono le imprese e le cooperative serie, così vi sono le*

---

<sup>(133)</sup> Il richiamo è alla «*procedura pregiudiziale*» attivata dalla Corte di Cassazione con le ordinanze nn. 3030, 3031 e 3030 dell'8.2.2008 con le quali, come ricordato in queste pagine, si è chiesto alla Corte di Giustizia :

1) se le misure fiscali agevolative delle cooperative previste dagli artt. 10-11-12-13 e 14 del D.P.R. 601 del 1973, siano compatibili con la disciplina della concorrenza e, in specie, siano qualificabili come “*aiuti di Stato*” ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE, soprattutto in presenza di un non adeguato sistema di vigilanza e correzione degli abusi previsto dal D. Lgs. C.P.S. n. 1577 del 1947;

2) se, ai fini della qualificazione delle misure fiscali agevolative in contestazione come “*aiuti di Stato*”, le stesse possano ritenersi “*proporzionate*” rispetto ai fini assegnati all'impresa cooperativa e se il giudizio di proporzionalità possa riguardare, oltre che alla singola misura, il vantaggio attribuito dalle misure fiscali nel loro complesso, con conseguente alterazione della concorrenza;

3) se, ai fini della risposta ai precedenti quesiti, va tenuto conto del fatto che il sistema di vigilanza risulta gravemente ed ulteriormente indebolito dalla riforma societaria, specie in relazione alle cooperative a mutualità prevalente;

4) se, a prescindere dalla qualificabilità delle misure agevolative in questione come “*aiuto di Stato*”, l'utilizzazione della forma della societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come “*abuso di diritto*” ove il ricorso ad essa avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale.

<sup>(134)</sup> V. *amplius* IMBERTI, *Il socio lavoratore di cooperativa: disciplina giuridica ed evidenze empiriche*, Milano 2012, 87.

*imprese e le cooperative di comodo»* che servono – queste ultime – soltanto «*ad individui di pochi scrupoli per trarre un lucro attraverso l'elusione dei contratti e delle leggi sociali»*(<sup>135</sup>).

E le cooperative di lavoro serie, invece, si distinguono per l'effettiva ed irripetibile peculiarità «*...di non realizzare il classico schema del datore di lavoro soggetto diverso, e negli interessi contrapposto rispetto al prestatore di lavoro, ma che invece vede coincidere il datore (com)proprietario rispetto al prestatore di lavoro»*(<sup>136</sup>) richiedendo, per questo, una diversa regolamentazione rispetto ad altre aziende, anche per ciò che concerne il trattamento fiscale.

E proprio il peculiare intreccio dei rapporti associativo/di lavoro, del resto, ha suscitato l'ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale approdato nei principi cardine della riforma del 2001 (<sup>137</sup>) che hanno chiarito come, in questo tipo di cooperativa, il rapporto mutualistico ha ad oggetto la prestazione di attività

---

(<sup>135</sup>) V. sempre IMBERTI, *op.loc.cit.*, 88.

(<sup>136</sup>) Così ARAGIUSTO, *Il lavoro nelle cooperative: luci e soprattutto ombre*, in *Contr. Impr.* 2010, 301. In giurisprudenza v. Trib. Salerno, 30 gennaio 2009 ove si legge che «*Nelle cooperative di lavoro, il servizio che a favore dei soci la società svolge, non consiste nella attribuzione diretta e materiale dell'oggetto dell'attività di impresa, ma nell'acquisizione di occasioni di lavoro e di adeguata remunerazione mercè un'attività d'impresa svolta sul mercato mediante negoziazione con terzi. Il fine mutualistico, dunque, è tutto interno alla duplice serie, indicata, di rapporti tra cooperativa e soci, e nell'attribuzione ai soci dell'utile risultato dall'attività di impresa, sia sul piano delle possibilità di lavoro, sia su quello della remunerazione del lavoro in base alla quantità e qualità dello stesso, anziché in base a criteri di remunerazione del capitale. Questa finalità si persegue anche escludendo, nella prestazione e nella remunerazione del lavoro, l'intermediazione e la speculazione capitalistica»* in *De Jure*, Giuffrè.

(<sup>137</sup>) Sul principio cardine della duplicità dei rapporti associativo e di lavoro v. DE LUCA, *Il socio lavoratore di cooperativa: la nuova normativa (l. 3 aprile 2001 n. 142)* *Foro It.*, 2001, V, col. 236. In giurisprudenza v. Trib. Milano, 1 febbraio 2003 n. 303 in *Riv.it.dir.lav.*, 2003, II, pag. 543, ove si chiarisce che proprio sulla base dalla suddetta distinzione, ciascun rapporto deve essere valutato e disciplinato secondo le regole proprie.

lavorative da parte del socio il quale:

- concorre alla gestione dell'impresa partecipando alla formazione degli organi societari e alla definizione della struttura di direzione e conduzione dell'impresa;
- partecipa alla elaborazione dei programmi di sviluppo e alle decisioni concernenti le scelte strategiche, nonché alla realizzazione dei processi produttivi dell'azienda;
- contribuisce alla formazione del capitale sociale e partecipa al rischio di impresa, ai risultati economici ed alle decisioni sulla loro destinazione;
- mette a disposizione le sue capacità professionali anche in relazione al tipo e allo stato dell'attività svolta, nonché alla quantità delle prestazioni di lavoro disponibili per la cooperativa stessa.
- Socio che deve essere lavoratore ed esercitare l'arte o il mestiere corrispondente alla specialità della cooperativa e non può esercitare in proprio imprese concorrenti <sup>(138)</sup>.

Queste prese di posizione non sono di poco conto, espressione di gestione diretta, decentrata e democratica e portano, per questo, a condividere il punto di vista di chi ritiene che solamente una visione distorta e ristretta dell'attività lavorativa possa far ritenere equivalenti il lavoro come *facere* -tipico del lavoratore dipendente- e il lavoro

---

<sup>(138)</sup> L'art. 11 richiama i requisiti dei soci di cui alla lettera dell'art. 23, d.lg.c.p.s. 14.12.1947, n. 1577 e successive modificazioni.



come *agere*- tipico del socio lavoratore di cooperativa <sup>(139)</sup>.

Si tratta, in sostanza, di riconoscere al socio lavoratore quella specificità elevata a principio Costituzionale che contribuisce ad inverare il disegno di una «*Repubblica democratica fondata sul lavoro*» (comma 1) al cui interno ciascuno può e deve *svolgere secondo le proprie possibilità e la propria scelta un'attività o una funzione concorrendo contemporaneamente alla crescita materiale e spirituale della società* (art. 4, comma 2).

Finalità alle quale evidentemente lo stesso art. 11 è vocato <sup>(140)</sup>:

- rendendo esenti da IRES i redditi conseguiti dalle cooperative sociali di produzione e lavoro e loro consorzi o consentendo la riduzione dell'aliquota IRES al 50% (diminuendola al 16,5%) qualora l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci non sia inferiore rispettivamente al 50% e al 25% di tutti gli altri costi;
- rendendo esente l'imponibile limitatamente all'IRAP per le cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi o consentendone la esenzione al 50% qualora l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci non sia inferiore rispettivamente al 50% ed al 25% di tutti gli altri costi.

---

<sup>(139)</sup> ZAMAGNI, *Esigenza di forme nuove di capitalizzazione e identità cooperativa*, in *Riv. Coop.*, n. 3/2000, 9.

<sup>(140)</sup> V. AA.VV., *Il regime fiscale e il regime contributivo-assicurativo delle cooperative in Società cooperative e consorzi* (a cura di) Macri, Saladini, Zannoni, Milano 2013, 324 ss.

## 6. Segue: *i ristorni*.

Completa questa analisi, una seppur breve riflessione sull'istituto del ristorno, le cui caratteristiche, secondo quanto ritenuto dalla dottrina, possono essere delineate partendo dal fondamentale rilievo che trova slancio e giustificazione nel disposto dell'art. 2511 c.c. – nuova versione – il quale non lascia più dubbi sul fatto che lo scopo mutualistico sia l'elemento causale essenziale di tutte le cooperative <sup>(141)</sup>.

Rilevato ciò, bisogna considerare che il collegamento tra contratto di società e contratto di scambio – che caratterizza, (quest'ultimo) il rapporto mutualistico – si manifesta soprattutto nel momento della determinazione del prezzo dei beni e della retribuzione delle prestazioni <sup>(142)</sup>.

In sostanza il “vantaggio” sottratto all'intermediario speculatore di cui si appropria il socio può essere realizzato attraverso due tecniche distinte: il *c.d.* vantaggio immediato oppure vantaggio differito - o ristorno.

Ricorre la prima ipotesi, quando la società, al momento dello scambio con il socio applica prezzi inferiori (cooperativa di consumo) o compensi superiori (cooperativa di produzione) a quelli previsti dal

---

<sup>(141)</sup> MARASA', *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, 649; ROSSI, *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in *Riv. dir. civ.* n. 5/2004, 759.

<sup>(142)</sup> E' stato a tal proposito rilevato che entrambi i rapporti, sociale e mutualistico, assumono una valenza causale nella cooperativa, in quanto attraverso l'esplicazione del secondo il socio può conseguire il vantaggio mutualistico concretizzantesi nel ristorno, mentre dal primo derivano le risorse iniziali necessarie per lo svolgimento dell'attività d'impresa. V. RACUGNO, *La società cooperativa, cit.*, 2006, 16 ss.

mercato per lo stesso tipo di prestazione. Ricorre la seconda ipotesi, quando la cooperativa - normalmente in occasione dell'approvazione del bilancio, che è la sede in cui l'organo amministrativo è in grado di valutare con completezza i costi sostenuti per l'attività svolta - 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 al capitale ma alla quantità di scambi intercorsi con la cooperativa.

In questo modo la società restituisce ai soci - e soltanto ai soci che hanno realizzato con essa concretamente il rapporto mutualistico - le somme che ha percepito in eccesso al momento degli scambi, avendo praticato prezzi sostanzialmente corrispondenti a quelli di mercato, e su questo terreno si manifesta in maniera più evidente la diversa funzione dell'impresa cooperativa rispetto a quella lucrativa <sup>(143)</sup>.

Essendo, tuttavia, il ristorno un "vantaggio" di natura patrimoniale, si è posto il problema della sua assimilazione all'utile che ha trovato, però, smentite anche in campo giurisprudenziale <sup>(144)</sup>, ed è

---

<sup>(143)</sup> V. PAOLUCCI, *I ristorni nelle cooperative in Società* 1999, 43.

<sup>(144)</sup> Si è chiesto, in particolare, se il *quantum* percepito dalla società a fronte di acquisti effettuati dai soci a prezzi superiori ai costi o a fronte di retribuzioni più basse - su cui praticare poi il ristorno - potesse considerarsi «utile» in senso stretto, e quindi, di conseguenza, in caso di risposta affermativa, se andasse applicata la medesima disciplina.

In dottrina, per far chiarezza sul punto, si riparte dal dettato costituzionale che, come visto, in campo cooperativo non ammette né favorisce la "speculazione privata", ricollegando la "*finalità sociale*" proprio alla mancanza dello scopo di massimizzare il guadagno.

Chiarito ciò, si è riflettuto sul fatto che il lucro in genere, e l'utile in specie, non possono implicare di per sé volontà di speculazione, perché se così fosse, dovremmo concludere che le cooperative, essendo *in primis* delle società per volere del codice civile, risulterebbero fuori dalla tutela costituzionale, dato che impresa e fine di lucro "*si*

stato escluso, altresì, che la sua stessa assegnazione possa configurarsi alla stregua di un diritto soggettivo del socio<sup>(145)</sup>.

Senza qui seguire lo sviluppo che ebbe la discussione nelle varie formulazioni particolari, ci si limita a rilevare che benché la disciplina fiscale del ristorno <sup>(146)</sup> non sia rientrata nell'oggetto della recente

---

*avvicinano talmente tanto da pressoché identificarsi tra loro*" (così SIMONETTO, *Il lucro nell'impresa cooperativa: utile e risparmio di spesa*, 266).

Sarebbe quindi corretto affermare che "la cooperativa non implica depressione dell'utile, ma una sua devoluzione a fini mutualistici" e che in essa il lucro è costituito dal c.d. *risparmio di spesa* (per le cooperative di consumo) e dalla maggiore retribuzione (nelle cooperative di lavoro).

Da ciò dovrebbe conseguire, altresì, secondo altro autorevole punto di vista, che le somme pagate in più dai soci rispetto al costo delle merci o dei servizi, o il minor salario da essi percepito, non costituiscono un "utile" per la società, bensì un "falso utile", un "autoutile", perché realizzato a carico dei soci stessi, e quindi un *debito* che verrà soddisfatto col ristorno, ed in questa differenza risiederebbe la caratteristica più intima della mutualità. Cfr. BUCCI, *Utili e ristorni*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1976, II, 404.

In giurisprudenza, la suprema Corte nella sentenza n. 9513 dell'8 settembre 1999 ha affermato che « i ristorni vanno tenuti distinti dagli utili in senso proprio, in quanto questi ultimi costituiscono remunerazione del capitale e sono perciò distribuiti in proporzione al capitale conferito da ciascun socio » e che « la sola caratteristica che hanno è l'aleatorietà in quanto la società potrà distribuire ristorni, solo se la gestione si è chiusa con un'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi » cfr. in *Società*, 2000, p. 43;

<sup>(145)</sup> V. sempre, cassazione, 8 sett. 1999, n. 9513 ed App. Milano, 15 novembre 1996, in *Società* 1997, p. 668.

<sup>(146)</sup> Questo strumento cooperativo ha interessato da sempre il legislatore fiscale secondo un *excursus* normativo che trova origine sin dal 1911 con il r.d. 278/1911. Agli artt. 7 e 8, sui consorzi di cooperative ammissibili ai pubblici appalti. Successivamente anche nel d.lgs. 7 maggio 1948, n. 1235, sui consorzi agrari.

Nel codice civile, invece, il ristorno non ha conosciuto specifica disciplina fino alla riforma attuata con il d.lgs. 6/2003- modificato dalla legge 311/2004- ove per la prima volta viene citato agli artt. 2521, comma 3, n. 8, e 2545<sup>sexies</sup>.

La deducibilità dei ristorni è stata espressamente prevista da due disposizioni contenute nel titolo III del d.p.r. 601/1973 che, inizialmente, prevedevano « la deducibilità dal reddito delle cooperative di consumo e dei loro consorzi delle somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte della merce acquistata » (art. 12), e « la deducibilità delle somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20% » (art. 11, 3° co.). Tali disposizioni sono state, però, modificate/integrate successivamente dalla l. 23.12.2000, n. 388 (legge finanziaria per il 2001) e dal d.l. 15.4.2002, n. 63, e più precisamente:

– l'art. 6, l. 388/2000 ha esteso sia l'ambito soggettivo che quello oggettivo di applicazione dell'art. 12, applicabile ora a tutte le cooperative e ai loro consorzi in relazione alla restituzione di una parte del prezzo pagato ai soci per acquisti anche di servizi (non più solo di beni) nonché delle somme ripartite tra i soci sotto forma di maggior compenso per i conferimenti effettuati;

– l'art. 6, 2° co., d.l. 63/2002, convertito dalla L. n. 112 del 15 giugno 2002 (confermato dal comma 460 dell'art. 1, l. 311/2004) ha previsto che la destinazione del ristorno al

istruttoria comunitaria, il clima di *caccia alle streghe* ha, tuttavia, alimentato dubbi e valutazioni di negatività a fronte di realtà imprenditoriali più consistenti, ed ha posto di nuovo la necessità di chiarire che non può darsi rilevanza al rischio, pur evidenziato, che una cooperativa possa rinnegare di fatto la sua *missione* di società di servizio distribuendo più dividendi che ristorni, allenando quindi i soci operatori a trasformarsi in futuri capitalisti, poiché si tratta di rischio che può riguardare soltanto le cooperative non a mutualità prevalente e quindi non agevolate <sup>(147)</sup>.

In sostanza non rileva affatto porre l'accento sullo svolgimento da parte della cooperativa di attività anche con i terzi – attività, come visto, non soltanto possibile ma anche lecita – e quindi sulla produzione di utili da ripartire tra i soci, dato che è pacifico che la cooperativa è una società e la necessaria presenza in essa del fine mutualistico non esclude e non è affatto incompatibile anche con quello lucrativo (nei limiti stabiliti dalle norme tributarie).

Ma vi è di più perchè, è possibile ragionevolmente affermare che, anche laddove la cooperativa che per poter competere sul

---

capitale sociale della cooperativa implica, nel momento in cui viene effettuata, il non assoggettamento a tassazione ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap in capo al socio.

Bisogna aggiungere, infine, che, per quanto riguarda le cooperative di produzione e lavoro, in base alla l. 3.4.2001, n. 142, l'ammontare del ristorno non può superare oggi il 30% dei trattamenti retributivi complessivamente percepiti.

Si tratta di una disciplina nel suo complesso articolata che si applica tanto alle cooperative a mutualità prevalente che alle “diverse”, disciplina che, ancora una volta, più che ad una logica di selettività, corrisponde alla natura stessa del sistema.

Per approfondita analisi v. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura e sul regime fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2002, p. 1903. V. anche PAOLUCCI, *Novità in tema di ristorni nella Finanziaria 2001*, in *Società* n. 4/2001, p. 392.

<sup>(147)</sup> PAOLUCCI, *Codice delle cooperative*, Torino, 2005, 137.

mercato dovesse non tenere conto della regola della prevalenza e comunque destinasse la maggior parte degli utili a riserve indivisibili dando ai soci prevalentemente ristorni piuttosto che dividendi, e quindi remunerando prevalentemente il servizio mutualistico piuttosto che il capitale investito, sarebbe certamente non meno mutualistica della cooperativa a mutualità prevalente <sup>(148)</sup>.

I rilievi appena svolti, che riassumono acute posizioni dottrinali, ci consentono di chiudere il cerchio. Fanno di colpo placare i dubbi e alle domande da cui questo lavoro è partito e come una sorta di ritorno di fiamma ci riportano a quella *voglia di condivisione* dei da cui, nell'800 a Rochdale, tutto si è generato. Sgombrato il campo da dubbi di alterazione del mercato e di selettività, da pregiudizi e da errate osservazioni, fanno emergere la “mutualità esterna” quale chiave di volta per tutto ciò che si è cercato di comprendere e studiare. Ossia quella condivisione dei vantaggi cooperativi anche con i non soci, utenti e lavoratori, con finalità di carattere generale, di sviluppo e diffusione dello stesso modello cooperativo.

---

<sup>(148)</sup> Così BONFANTE, *La società cooperativa*, in *La riforma del diritto societario*, a cura della Fondazione Centro Internazionale, Milano, 2003, 287.



## **CAPITOLO V – CRESCITA ECONOMICA E BENESSERE COLLETTIVO.**

*SOMMARIO: 1. Il principio costituzionale di solidarietà. - 2. La reciprocità. - 3. Riflessioni conclusive.*

### ***1. Il principio costituzionale di solidarietà.***

Quanto analizzato nel capitolo precedente da conto e ragione di come, negli ultimi anni, il regime fiscale delle cooperative sia stato pesantemente alterato colpendone la patrimonializzazione, con il rischio di snaturare non soltanto un principio costituzionale, ma anche di punire una forma di impresa solidaristica che nel corso della crisi ha continuato ad investire e a difendere il lavoro, il reddito dei soci ed il potere di acquisto delle famiglie, e che ancora, pur col fiato grosso, continua a mantenere un livello di espansione <sup>(149)</sup>.

In questo quadro, la «doverosità sociale» che emerge nel nostro ordinamento già dalle sue fondamenta, sembra esaurirsi nell'adempimento del dovere tributario, piuttosto che incarnare il significato più ampio individuato dagli studi aziendali nella capacità dell'impresa di gestire i rapporti con i lavoratori (umanizzazione) e

---

<sup>(149)</sup> Dai dati resi noti da Confcooperative in occasione dell'Assemblea annuale 2011, la cooperazione italiana ha registrato un +5,5 % di occupazione nel biennio 2010-2011, in



con i terzi ad essa esterni e finanche con l'ecosistema (ambientamento) <sup>(150)</sup>.

Non vi è dubbio, infatti, che oggi, a differenza di quanto accadeva nel passato, l'*humus* necessario in tema di responsabilità sociale non è, e non può più essere, coltivato soltanto dallo Stato, ma si alimenta nella stessa società civile, ove si creano reti di fiducia, servizi alla persona, all'ambiente e ci si spende per lo sviluppo del capitale umano anche grazie all'azione di imprenditori e *management* «diversi».

La stessa dottrina, del resto, ha avuto modo di sottolineare che la petizione costituzionale dei doveri di solidarietà, accanto ai diritti inviolabili, non si limita a preconstituire le condizioni affinché possano essere precisate in via legislativa concrete situazioni giuridiche passive dei cittadini, ma individua altresì «priorità di valore che il legislatore è tenuto a considerare» <sup>(151)</sup>.

La Corte Costituzionale, poi, premettendo che ad essa:

*«non è dato sovrapporre le proprie valutazioni di merito a quelle che spettano e sono riservate al legislatore nelle determinazioni volte a predisporre i mezzi necessari a far fronte alle obbligazioni dello Stato nella materia dei cosiddetti diritti sociali»*

---

controtendenza agli altri settori nel pieno della crisi economica globale. Cfr. su [www.confcooperative.it](http://www.confcooperative.it)

<sup>(150)</sup> La definizione è tratta da MATAACENA, *La cooperativa come impresa socialmente responsabile* in *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, cit., 98.

<sup>(151)</sup> Sul principio di solidarietà vedi *amplius* GIUFFRÈ, *Il principio costituzionale di solidarietà come presupposto della Welfare Community* in *Welfare Community e sussidiarietà* a cura di Belardinelli, Milano, 2005, 47 ss.

nella sentenza del 26 febbraio 1998, n. 27, ha rivendicato

*«nell'esercizio del controllo di costituzionalità sulle leggi la competenza di garantire la misura minima essenziale di protezione delle situazioni soggettive che la Costituzione qualifica come diritti, misura minima al di sotto della quale si determinerebbe, con l'elusione dei precetti costituzionali, la violazione di tali diritti».*

Nello specifico, si poneva il caso di un soggetto che affermava di aver contratto la poliomielite- chiedendo per questo il relativo indennizzo- in conseguenza di una vaccinazione a quell'epoca non ancora obbligatoria, ma ritenuta comunque necessaria e praticata dal medesimo per il bene della collettività.

La Corte a questo proposito ha deciso che:

*«una differenziazione che negasse il diritto all'indennizzo in questo secondo caso si risolverebbe in una patente irrazionalità della legge. Essa riserverebbe infatti a coloro che sono stati indotti a tenere un comportamento di utilità generale per ragioni di solidarietà sociale un trattamento deteriore rispetto a quello che vale a favore di quanti hanno agito in forza della minaccia di una sanzione».*

Si tratta con tutta evidenza di un procedimento interpretativo che rivaluta l'ispirazione solidaristica come istanza etica, prima ancora che giuridica, idonea a proiettarsi, per questo, oltre il rigido dato normativo relativo alla fattispecie concreta conosciuto dal giudice *a quo*, e a segnare, così, il passaggio dalla *Stato sociale assistenzialista*, così come lo abbiamo conosciuto dal secondo dopoguerra ad oggi, alle nuove dimensioni dello *Stato del benessere*.

E' vero infatti che il legislatore fissa le regole, ma non può sostituirsi al corpo sociale di un paese, che certamente non ha futuro se esiste solamente per rispondere alle logiche del «dare per avere» o del «dare per dovere».

L'analisi sviluppata dagli studiosi, cui si è unito dapprima anche il messaggio veicolato dalla Lettera Enciclica "*Caritas in Veritate*" del Sommo Pontefice Benedetto XVI nell'anno 2009 <sup>(152)</sup>, risulta anch'essa del tutto discordante con l'impostazione che intende il mondo economico come universo chiuso ed autonomo retto da leggi indipendenti dalla vita sociale.

«L'autonomia dell'economia è una chimera» <sup>(153)</sup>, si è affermato, e si è aggiunto che:

*«...né la visione liberal-individualista del mondo, in cui tutto (o quasi) è scambio, né la visione statocentrica della società, in cui tutto (o quasi) è doverosità, sono guide sicure per farci uscire dalle secche in cui le nostre società sono oggi impantanate»* <sup>(154)</sup>.

---

<sup>(152)</sup> In cui il Papa ha desiderato ricordare ai governanti impegnati a dare un profilo rinnovato agli assetti economici e sociali del mondo che «*il primo capitale da salvaguardare e valorizzare è l'uomo, la persona nella sua integrità. L'uomo infatti è l'autore, il centro ed il fine di tutta la vita economico-sociale*», cfr. la Lettera Enciclica *Caritas in Veritate* del Sommo Pontefice Benedetto XVI ai vescovi ai presbiteri e ai diaconi alle persone consacrate e ai fedeli laici e a tutti gli uomini di buona volontà sullo sviluppo umano integrale nella carità e nella verità sul sito *asuaimagine*, al punto 25.

<sup>(153)</sup> Così FITOUSSI-LAURENT, *La nuova ecologia politica- Economia e sviluppo umano*, Milano 2009, 70.

<sup>(154)</sup> V. *amplius* BRUNI-ZAMAGNI, *Economia civile. Efficienza, equità, felicità pubblica*, Bologna, 2004.

Il monito del Pontefice emerito, come ricordato, aveva anch'esso rinnegato l'esistenza di un mercato allo stato puro, poiché lo stesso *«trae forma dalle configurazioni culturali che lo specificano e lo orientano e l'economia e la finanza, in quanto strumenti, possono esser mal utilizzati quando chi li gestisce ha solo riferimenti egoistici»* <sup>(155)</sup>, e su questa linea Papa Francesco, in occasione del suo viaggio apostolico in Brasile dal 22 al 29 luglio u.s., richiamando il proverbio secondo il quale *«si può sempre aggiungere più acqua ai fagioli»* ha esortato alla solidarietà ed all'etica per creare un equilibrio e un ordine sociale più umani.

Il tentativo è quello di inserire nel discorso economico la logica del *«dono gratuito»* perché è evidente che efficienza e giustizia da sole non bastano a saziare il bisogno di felicità che è in ognuno di noi.

Gli studi condotti a livello internazionale in questo senso, hanno pienamente dimostrato come i rapporti genuini con gli altri, ossia i cosiddetti «beni relazionali», sono strettamente correlati al nostro benessere reale, e la tesi sostenuta dal premio Nobel dell'economia Amartya K. Sen, pone l'accento sul tema delle «capacitazioni» ovvero delle combinazioni alternative di cui possiamo realmente disporre per perseguire le nostre aspirazioni ed i nostri

---

<sup>(155)</sup> Cfr. sempre, Lettera Enciclica "*Caritas in Veritate*", cit., punto 36.

valori, capaci appunto di renderci pienamente liberi più di qualsiasi altra risorsa materiale <sup>(156)</sup>.

Secondo l'economista indiano, infatti, una concezione adeguata dello sviluppo, deve andare ben oltre l'accumulazione della ricchezza e di altre variabili legate al reddito, ed avere, invece, una stretta relazione con la promozione delle libertà di cui godiamo, la cui espansione non solo rende più ricca e meno soggetta a vincoli la nostra vita, ma ci permette anche di essere in modo più completo individui sociali che esercitano le loro volizioni, interagiscono col mondo in cui vivono e influiscono su di esso <sup>(157)</sup>.

Va da sé che una vita vissuta giorno per giorno senza fiducia nel futuro e negli altri, senza progetti, perché non sono offerte speranze per realizzarli, in una periferia marginale della società della quale non ci si sente parte, svolgendo magari un lavoro ove gli elementi valoriali e motivazionali sono soffocati dalla logica del profitto, difficilmente sarà una vita che ci renderà felici.

Per questo la realizzazione personale commisurata anche al sistema di relazioni instaurate con i propri concittadini o con i propri colleghi di lavoro, con l'effettiva possibilità di fare le proprie scelte, di partecipare alla vita della comunità o alla gestione dell'impresa ove ci

---

<sup>(156)</sup> SEN, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, trad. di Rigamonti, 2000, Milano, 79.

si impiega svolgendo prestazioni che rispecchino il percorso di studi o professionale svolto, deve certamente avere un peso nelle politiche economiche.

Non v'è dubbio, infatti, che il primo capitale da salvaguardare è la persona in tutte le sue dimensioni, ed è innegabile che il bisogno di ritrovare se stessi ed il rapporto con gli altri si è accentuato particolarmente a seguito del faticoso cammino di austerità ancora in corso, e necessita di soluzioni strutturali in grado di ristabilire un equilibrio durevole in tema di occupazione e di miglioramento del tenore di vita dei cittadini

E' necessario un coraggioso cambiamento che ridia centralità all'essere umano, considerato non più come bene di consumo, ed in questa prospettiva si colloca l'opportunità di accostare ai doveri e agli impegni richiesti dalle norme figlie della politica del rigore, gli effetti positivi provenienti dall'applicazione in campo economico di principi quali «*una testa-un voto*», qualunque sia la quota di capitale posseduto; *equa-corretta-giusta* ripartizione dei risultati; «*porta aperta*», ovvero possibilità libera di aderire concessa a tutti i portatori di medesimi bisogni.

---

(157) V. sempre SEN, *op. ult.cit.*, 20.

Il raggiungimento della giustizia sociale, infatti, si conquista soprattutto sul campo, con la pratica di ogni giorno, ove la mano invisibile del mercato non fa miracoli se non ci sono persone che si incontrano, relazionano e condividono.

Si possono quindi richiamare i principi nei quali si riflettono i caratteri storici del movimento cooperativo, nel quale il rapporto sociale è strutturalmente aperto all'adesione di quanti appartengono al medesimo ceto sociale o alla medesima categoria produttiva e laddove ciascun socio conta quanto ciascun altro, poiché considerato soltanto in relazione alla propria appartenenza e non alla propria ricchezza.

Questo significa mettere in discussione, nei fatti, l'individualismo per affermare il valore della solidarietà.

L'imprenditorialità «umana» antepone le persone al denaro, il lavoro al capitale.

E a livello Europeo, del resto, già da tempo si affermava che il modello cooperativo può condurre ad un funzionamento più efficiente dell'economia e generare effetti sociali positivi <sup>(158)</sup>, così

---

<sup>(158)</sup> In tal senso la Risoluzione del Parlamento Europeo del 13 aprile 1983, sul ruolo delle cooperative nella Comunità europea; la Risoluzione del 9 luglio 1987, sul contributo delle cooperative allo sviluppo regionale; la Risoluzione del 26 maggio 1989, sul ruolo delle donne nelle cooperative e nelle iniziative locali per l'occupazione, ed ulteriori provvedimenti che hanno tracciato la strada al Regolamento n. 1435/2003 del 22 luglio 2003, col quale il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato lo Statuto della Società cooperativa Europea. Le differenze rispetto al modello lucrativo sono state ulteriormente sottolineate, come ricordato al paragrafo 3, dal *Documento* della Commissione Europea del 23.2.2004, v. sempre su *eur-lex.europa.eu*.

come a livello internazionale <sup>(159)</sup>, ove in occasione della proclamazione del 2012 quale anno della cooperazione, il segretario generale delle Nazioni Unite, Ban Ki-Moon ha sottolineato che proprio le cooperative ricordano alla comunità internazionale che è possibile conciliare la produttività economica con la responsabilità sociale.

Per contribuire ad alleviare il peso sostenuto dal soggetto pubblico, quindi, si dovrebbe pretendere in questo momento storico più che mai, che l'eticità cooperativa col suo importante contributo alla redistribuzione del reddito ed all'offerta di servizi di utilità sociale, venga maggiormente sostenuta al fine di generare le risorse occorrenti per soddisfare il proprio fabbisogno finanziario.

Il regime fiscale italiano, infatti, non può certamente concorrere ad alterare posizioni concorrenziali sul mercato laddove garantisce la piena realizzazione di un modello accertato e riconosciuto virtuoso a livello sovranazionale <sup>(160)</sup>.

---

<sup>(159)</sup> L'Assemblea generale delle Nazioni Unite, con la Risoluzione n. 56/114, approvata il 19 dicembre 2001, si era già pronunciata sulla capacità delle cooperative di *«incoraggiare l'intera popolazione e specialmente le donne, i giovani, le persone anziane, e i disabili, a partecipare, nel modo più ampio possibile, allo sviluppo economico e sociale e che esse sono in grado di divenire un fattore importante per tutto ciò»*.

L'Alleanza Cooperativa Internazionale ha definito la cooperativa *«un'associazione autonoma di persone unite volontariamente per soddisfare le loro aspirazioni e bisogni economici, sociali e culturali comuni attraverso la creazione di una impresa di proprietà comune e democraticamente controllata»*. Altra celebre definizione a livello internazionale è quella che è stata elaborata dallo *United States Department of Agriculture*, secondo cui *«una cooperativa è un'impresa posseduta e controllata dai suoi utilizzatori, che distribuisce benefici sulla base dell'uso che questi ne fanno»*.

<sup>(160)</sup> DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, cit, 88.



La Commissione CE nella *Comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa*, infatti, ha confermato il carattere peculiare delle cooperative chiarendo che le stesse *operano nell'interesse dei loro membri che sono al tempo stesso utilizzatori, e non sono gestite nell'interesse di investitori esterni. I profitti sono percepiti dai membri in proporzione alle loro transazioni con la cooperativa, le riserve e le altre attività sono detenute in comune, non sono distribuibili e sono utilizzabili nell'interesse comune dei membri*".

In sostanza non v'è dubbio a livello europeo che la società cooperativa quando opera nella completa osservanza dei principi mutualistici non è una impresa nel senso tradizionale, ma un soggetto che opera soltanto nell'interesse di coloro che ne fanno parte.

E' proprio questa particolare natura, del resto, è stata considerata essenziale ed ha giustificato anche la presa di posizione della Corte di Giustizia CE che ha ritenuto compatibili col mercato comune le relative agevolazioni fiscali.

Allora la domanda più radicale dalla quale questo studio è partito, ed alla quale bisogna rispondere in maniera altrettanto radicale in senso affermativo è la seguente:

*è ancora valido il modello cooperativo, è ancora valido e di successo un modello che antepone le persone al denaro, il lavoro al capitale?*

## **2. La reciprocità.**

Il si convinto e deciso arriva anche supportato dai risultati di ricerche condotte a livello internazionale sulle determinanti della felicità delle persone che meritano in questa sede delle riflessioni aggiuntive.

Già nel 1990 il Rapporto sullo sviluppo umano delle Nazioni Unite incluse nella «misura del benessere» assieme al vivere a lungo ed in buona salute, all'essere istruiti ed al disporre delle misure adeguate ad un tenore di vita decoroso anche il godimento della libertà, dei diritti fondamentali ed il rispetto di sé <sup>(161)</sup>.

Risalgono poi agli anni settanta-ottanta rilievi di carattere psicologico che hanno evidenziato come il benessere e la soddisfazione individuali dipendono in primo luogo dalle relazioni interpersonali cioè dai «beni immateriali», piuttosto che da quelli «materiali».

Da queste riflessioni l'economia, nonostante la sua reputazione di «cittadella inattaccabile» non ha potuto astrarsi, riportando al centro del dibattito la questione etica e cercando di affinare indicatori nuovi al fine di formulare politiche più efficaci.

---

<sup>(161)</sup> V. sempre FITOUSSI-LAURENT, *La nuova ecologia politica- Economia e sviluppo umano*, Milano 2009

Lasciando un po' più nello sfondo il Pil, ecco entrare nel paniere della misurazione del benessere questioni quali le ineguaglianze, la sicurezza, i servizi pubblici, ma anche la qualità dell'aria, dell'acqua nonché la felicità, il tempo libero, la partecipazione alla vita della propria comunità.

L'*homo oeconomicus* che si interessa solo di se stesso e suppone che il suo benessere sia del tutto indipendente da quello degli altri si è rivelato ancora una volta un modello fallimentare.

E così il «cambiamento di paradigma» è stato ribadito come necessario dall'OCSE in occasione dei diversi forum organizzati sul tema, e nel Rapporto finale della «*Commissione sulla misurazione della performance economica e del progresso sociale*» del 2009 a cura della cosiddetta commissione Stiglitz-Sen-Fitoussi la quale ha fornito dodici raccomandazioni e tre messaggi che complessivamente insistono sui fattori qualità della vita e sostenibilità del benessere la cui valutazione/misurazione- avvertono- richiede un' attenzione che va ben oltre il normale lavoro degli statistici e/o economisti <sup>(162)</sup>.

La stessa Commissione Europea si espressa conformemente sul tema con la Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo *Non solo Pil. Misurare il progresso in un mondo in cambiamento* datata

---

<sup>(162)</sup> MARTINELLI, *Non solo numeri: il benessere non è solo pil parola di Joseph Stiglitz*, in il *Sole24Ore*, 15 settembre 2009.

20.8.2009 in cui ha ribadito l'impegno nell'attuazione di future politiche volte al raggiungimento in modo sostenibile degli obiettivi sociali economici ed ambientali, attraverso la messa in atto dei nuovi indicatori <sup>(163)</sup>.

Da ultimo è stato poi il *World Happiness Report 2013* pubblicato dall'Onu lo scorso 8 settembre <sup>(164)</sup> ad esortare ad una politica della felicità affermando che «*vi sono ampie prove che popolazioni più serene, che hanno vite più appaganti e che vivono in comunità più soddisfatte hanno maggiori possibilità di avere una salute migliore e di essere più produttivi e connessi socialmente. Il vantaggio che ne deriva beneficia tutti*».

L'attuale crisi economica, quindi, assieme al pesante prezzo da pagare, ha comunque rappresentato una opportunità per accelerare il mutamento e sentire più forte l'esigenza di riforme atte a rinverdire una tradizione di pensiero squisitamente italiana che affonda le sue radici nel pensiero classico e nell'umanesimo cristiano la cui idea centrale consiste nella concezione che guarda all'esperienza della socialità umana e della *reciprocità* all'interno di una normale vita

---

<sup>(163)</sup> Consultabile integralmente sul sito *eur-lex.europa.eu*

<sup>(164)</sup> V. FORADINI, *L'Onu dà la pagella della felicità. Danimarca prima, Italia in caduta al 45° posto*, in *Sole24ore*, 10 settembre 2013.

economica in cui i valori altri dal profitto e dallo scambio strutturale possono trovare posto <sup>(165)</sup>.

Se quindi l'approccio tradizionale era orientato a sostenere che:

*«...non è della benevolenza del macellaio, o da quella del birraio o del fornaio che noi ci attendiamo il nostro pranzo, ma dalla considerazione del loro interesse personale »*, oggi, invece, anche chi agisce nel mercato secondo una logica diversa da quella individualistica e strumentale, la cui ricompensa è intrinseca - prima e indipendentemente dal risultato - ha un ruolo unico e prezioso capace di generare circoli di virtuosità.

L'area della *reciprocità* non contrattuale non è più collocata soltanto sullo sfondo dell'interazione economica ma anch'essa un primo piano, come insostituibile protagonista <sup>(166)</sup>.

E come non pensare alla reciprocità genuina delle cooperative così come in queste pagine le abbiamo raccontate?

Alla reciproca fiducia, alla reciproca conoscenza, alla reciproca appartenenza, ai reciproci valori, sacrifici ed alla reciproca concessione di diritti ai soci.

---

<sup>(165)</sup> V. sempre BRUNI-ZAMAGNI, *Economia civile. Efficienza, equità, felicità pubblica*, cit., 1ss.

<sup>(166)</sup> V *amplius*, BRUNI, *Reciprocità. Dinamiche di cooperazione, economia e società civile*, Milano, 2006.

L'altro come fine e mai come mezzo, la promozione di ognuno al suo interno.

Si tratta di una invincibile virtù di propaganda che continua ad accelerare *il movimento cooperativo*, perchè in qualunque tempo e da qualunque occasione le cooperative sorgano, la loro comune ragione di essere sta nello scopo di porsi al servizio di quelli che ne hanno bisogno <sup>(167)</sup>.

### ***3. Riflessioni conclusive.***

La prima conclusione sicura è che la cooperazione è un soggetto più che mai attuale, ed a questo risultato mi sembra che portino non soltanto le considerazioni di ordine storico-giuridico effettuate, ma anche i rilievi di natura sostanziale attinenti al grande dilemma delle democrazie moderne, legato alla necessità di dovere conciliare crescita economica e giustizia distributiva, libertà individuali e benessere collettivo.

Dal momento stesso in cui la società cooperativa stava per fare ingresso nelle nostre leggi, si prendeva atto del fatto che la sua essenza e la sua affidabilità non potevano essere cristallizzate o ingabbiate in una astratta formula giuridica, ma dovevano essere

---

<sup>(167)</sup> Così scriveva il VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, vol. II *Le società commerciali*, Milano, 1923, 365.

invece ricercate soltanto in quella sua “naturale” tendenza a fare impresa.

Qualunque concezione giuridica fosse stata adottata, in sostanza, non avrebbe potuto esprimere a pieno quelle finalità ideali e di solidarietà di gruppo, tipiche di questo modello di società.

La distanza dall'impresa capitalistica è apparsa poi subito chiara, ed anche se oggi è certamente anacronistico parlare di cooperatori che si gestiscono per l'approvvigionamento dei viveri, come accadeva nell'800, tuttavia, è indubbio che nel nostro presente come nel passato, la cooperativa nasce assumendo il soddisfacimento dei bisogni come fine dell'attività, e non come mero tramite per il perseguimento del profitto; che nell'impresa capitalistica i fini degli uni sono diversi da quelli degli altri e la comunanza è riferita esclusivamente ai mezzi, mentre nella cooperativa i soci condividono tutti lo stesso fine: e questo è incontestabilmente un dato che non è mai cambiato.

Affidata alla elaborazione degli interpreti, la caratterizzazione mutualistica della cooperativa ha assunto progressivamente un valore diverso, più “esterno” rispetto a quello tradizionale, tenendo conto della necessità di conciliare il dna iniziale con le esigenze di impresa, e si è sostenuto, al riguardo, che né la remunerazione di capitale (seppur

moderata), né le dimensioni raggiunte, possono scalfire l'intimità dei principi fondatori.

I dubbi da cui questo studio ha preso le mosse, in sostanza, hanno riguardato la validità del modello cooperativo oggi, e la possibilità di considerare sotto l'ala protettrice della Costituzione quella cooperazione che di fatto realizza i bisogni degli associati e, al tempo stesso, ne promuove gli interessi economici-imprenditoriali.

Se le risposte sono, in ambo i casi, affermative, per le ragioni che in queste pagine ho cercato di rilevare, allora non vi è motivo di stigmatizzare il fenomeno, basandosi soltanto su quelle che sono, o possono essere, manifestazioni patologiche del sistema, riconoscendo invece che la cooperativa non risulta affatto appesantita nei suoi caratteri peculiari se si attrezza a competere sul mercato.

Anche i più illustri economisti, del resto, da tempo la considerano quale strumento imprenditoriale come tutti gli altri, sia pure con le sue diversità, e non come "impresa minore".

E' lampante, allora, che le critiche mosse al sistema tributario italiano in materia di società cooperativa, sfociate anche in indagini sovranazionali, hanno posto l'accento soltanto su questo slancio imprenditoriale senza considerare, la contropartita di vincoli che da sempre questo tipo di società sopporta.



Se è vero infatti che il fatto di associare persone, quali consumatori, produttori, lavoratori, o combinazioni di queste categorie al processo decisionale, in quanto proprietari della cooperativa stessa, comporta sicuramente aspetti positivi rispetto ad altri tipi di società come ad esempio:

- l'interesse di un largo gruppo di parti, che può essere canalizzato per creare innovazione, crescita dimensionale e professionalità;
- il fatto che gli utenti siano soci, e quindi una più diretta percezione dei loro stessi bisogni, cambiamenti ed aspettative;
- l'interesse diretto dei soci, che consente un maggiore margine di adattamento alle difficoltà di ordine economico o di altro tipo;
- lo stretto legame con il territorio, con la vocazione a rispondere alle relative esigenze, perché la cooperativa viene costituita dai soci laddove gli stessi vivono e prevedono il loro futuro;
- la capacità di rispondere al bisogno - oggi più che mai primario - del lavoro;
- la maggiore motivazione per i lavoratori, in quanto proprietari, e quindi la valorizzazione delle loro personalità con attenzione al tipo di contratto, all'orario, alla retribuzione, alla sicurezza ambientale, alla valorizzazione dell'apporto individuale, alla formazione, al clima aziendale;
- il processo decisionale democratico che conduce a decisioni sostenibili;

- la non distribuzione delle riserve, così come l'accesso limitato al capitale esterno, che possono portare ad una più stabile base di capitale proprio;

Tuttavia, non bisogna dimenticare che:

- proprio l'attenzione alle esigenze dei soci, può creare difficoltà alla diversificazione dei prodotti e dei servizi, e quindi, può essere d' ostacolo al vantaggio derivante da nuove opportunità;
- le notevoli differenze territoriali nei vari settori ostacolano, in certi casi, l'apertura al mercato globale;
- vi è ancora scarsa competitività negli appalti pubblici;
- la votazione democratica può portare ad una lentezza nei processi decisionali;
- il principio "*una testa-un voto*", che rende impossibile ad un solo socio di determinare le decisioni della società, e quindi garantisce uguaglianza, potrebbe essere un disincentivo all'approvvigionamento di nuovo capitale, dato che il potere decisionale non è commisurato all'importo delle quote;
- il limitato accesso al capitale esterno attraverso i mercati azionari, può portare ad una dipendenza dal capitale a prestito, qualora le risorse dei soci non siano sufficienti;
- scarsi investimenti da parte dei soci possono causare per gli stessi un modesto interesse allo sviluppo dell'impresa;
- la facilità dell'adesione e del recesso può potenzialmente determinare problemi di stabilità dell'impresa a causa dell'uscita

di soci attivi (pensiamo al recesso di un agricoltore da una cooperativa agricola);

- i membri hanno diritti limitati sul patrimonio societario: gli stessi percepiscono profitti in proporzione alle loro transazioni con la cooperativa;
- opera la destinazione preferenziale degli utili ad obiettivi mutualistici interni o esterni (versamento di *bonus* ai membri o a fondi mutualistici esterni e accantonamento degli utili alle riserve e al capitale sociale);
- le riserve delle cooperative normalmente non sono divisibili, esse non possono essere distribuite ai soci al momento della liquidazione della società;

Le norme fiscali cooperative nel nostro paese, a partire dal 1870, non hanno fatto altro che cercare di contro-bilanciare questa situazione: l'altra conclusione certa è questa.

Le agevolazioni cooperative sono state e continuano ad essere agevolazioni produttive, agevolazioni di sostegno, agevolazioni per rimediare agli svantaggi, agevolazioni volte a curare il rachitismo cooperativo, agevolazioni che oggi più che mai andrebbero difese, a fronte del primario bisogno di economia sociale.

Oggi che, a distanza addirittura di secoli, torna attuale la corrente di pensiero secondo la quale l'impresa ed il mercato non possono fare i conti soltanto con parametri di efficienza, ma anche con valori, e che torna, non a caso, nei libri di economia, la parola felicità, come presa d'atto che se l'altro è per me un mero strumento di conseguimento dei miei fini, non potrò mai essere felice!

Se l'economista deve essere come un medico, capace di curare l'economia, prescrivendo un regime di prevenzione per mantenerla in buona salute, in questo caso ci avverte che trasformandoci in tanti mostri di *Greenspan* la nostra realizzazione individuale e collettiva andrà irrimediabilmente distrutta, e da questa ricetta deriva l'ulteriore certezza, la più importante, a conclusione di questo lavoro.

La cooperativa non soltanto è un modello più che mai attuale ma non potrà che avere futuro perché trova in se stessa tutto quello che serve. La cooperativa conosceva la cura prima ancora che si scatenasse la malattia.

Neppure l'Europa offre più pretesti per dubitare, avendo chiarito che è lecito trattare specificamente soggetti economici secondo le loro diversità, nello stesso anno proclamato dall'ONU «Anno internazionale delle cooperazione».

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AA.VV., *Il regime fiscale e il regime contributivo-assicurativo delle cooperative* in *Società cooperative e consorzi* (a cura di) Macrì, Saladini, Zannoni, Milano, 2013.
- ARAGIUSTO, *Il lavoro nelle cooperative: luci e soprattutto ombre*, in *Contratto e impresa*, 2010.
- ARNAUDO, *Le sanzioni della disciplina comunitaria della concorrenza: natura, limiti, prospettive di riforma* in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, I.
- BASSI, *Le società cooperative*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Buonocore, Torino, 2003.
- BELLINAZZO, *Attacco a elusione e coop. Sotto tiro le società di comodo e le agevolazioni alla mutualità*, in *Il sole 24 ore*, 30-8- 2011.
- BELVISO, *Le cooperative a mutualità prevalente* in *Banca Borsa e Titoli di credito*, 2007, I.
- BENAZZO, *Diritti fondamentali, giudici costituzionali e integrazione europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1998.
- BENETTI, *A proposito di Società cooperativa Europea. Scopo mutualistico e modalità di costituzione* in *La Rivista della Cooperazione*, n. 2/2004.
- BIFULCO, CELOTTO, OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino 2006.
- BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, in GRAZIANO-UCKMAR (a cura di) *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, Padova, 2005.
- BONFANTE, *La legislazione cooperativistica in Italia dall'Unità ad oggi* in *Il movimento cooperativo in Italia. Storia e problemi*, (a cura di Sapelli), Torino, 1981.
- BONFANTE, *La società cooperativa*, in *La riforma del diritto societario*, a cura della Fondazione Centro Internazionale, Milano, 2003.
- BONFANTE, *Per l'Avvocato generale le agevolazioni fiscali alle coop. sono legittime* in *Cooperative e Consorzi*, 2010, 11.

- BRIGANTI, *Il Movimento cooperativo in Italia, 1854-1925*, Roma-Bologna, 1976.
- BRIVIO, *Agevolazioni, le maxi-coop sotto tiro dell'Ue, salve le piccole in Il Sole 24 Ore*, 21-9-2007.
- BRIVIO, *Coop nel mirino di Bruxelles in Il Sole 24 Ore*, 2-9- 2006.
- BRIVIO, *L'Ue chiude il caso popolari in Il Sole 24 Ore*, 12-12-2006.
- BRUNI, *Reciprocità. Dinamiche di cooperazione, economia e società civile*, Milano, 2006.
- BRUNI-ZAMAGNI, *Economia civile. Efficienza, equità, felicità pubblica*, Bologna, 2004.
- BUCCI, *Utiles e ristori*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1976, II.
- BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997.
- BUQUICCHIO, *La funzione sociale della cooperazione alla luce dei principi costituzionali*, in *La Rivista della Cooperazione*, 1983.
- CASTELLO, *Tutela costituzionale della cooperazione e cooperazione di credito*, Padova, 1984.
- CAVAZZUTI, *Lineamenti della legislazione cooperativa e prospettive di riforma in Giurisprudenza commerciale*, 1976, I.
- CESQUI, *La funzione sociale della cooperazione nel progetto costituzionale in Rivista delle Società*, 1995.
- CORSO, *Introduzione*, in PALMIERI, *Gli aiuti di stato alle attività produttive e il loro regime comunitario*, Rimini, 1989.
- COSTA, *La riserva legale nelle cooperative e l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904*, in *Giurisprudenza Commerciale.*, 1986, II.
- COTRONEI, *Agevolazioni alle cooperative e aiuti di Stato*, in *Rivista della Cooperazione*, n. 4, 2001.
- CRISCIONE, *Coop e fisco, l'Italia si difende*, in *Il Sole 24 Ore*, 27-10- 2006.

- DABORMIDA, *La cooperativa europea finalmente in porto*, in *La Rivista della Cooperazione*, n. 3/2003.
- DALIA, *Brivido europeo per le cooperative* in *Il Sole 24 Ore*, 23-2-2006.
- DE FERRA, *Principi costituzionali in materia di cooperazione a carattere di mutualità*, in *Rivista delle società*, 1964.
- DE LUCA, *Il socio lavoratore di cooperativa: la nuova normativa (l. 3 aprile 2001 n. 142) Foro It.*, 2001, V, col. 236.
- DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 2007.
- DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1993, 1.
- DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità* in SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova 1997.
- DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR-F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, 2005.
- DRAETTA-PARISI (a cura di), *Elementi di diritto dell'Unione Europea. Parte speciale. Il diritto sostanziale*, Milano, 2010.
- EBNER-GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato in Concorrenza e aiuti di Stato: un osservatorio sulla prassi comunitaria* (a cura di SANTA MARIA), Torino, 2006.
- FATTORI, *Aiuti di Stato, processi di privatizzazione e tutela della concorrenza* in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1995, 1.
- FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.
- FITOUSSI-LAURENT, *La nuova ecologia politica- Economia e sviluppo umano*, Milano, 2009.
- FORADINI, *L'Onu dà la pagella della felicità. Danimarca prima, Italia in caduta al 45° posto*, in *Sole24ore*, 10-9- 2013.

- FORNASARI, ZAMAGNI, *Il movimento cooperativo in Italia. Un profilo storico-economico* (1854-1992), Firenze 1997.
- GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2003.
- GALGANO, *Il nuovo diritto societario*, in *Tratt. dir. comm. dir. pubbl. econ.*, diretto da Galgano, XXIX, Padova, 2003.
- GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, in *Nuovo diritto agrario* 1977.
- GALGANO-GENGHINI, *Il nuovo diritto societario. Le nuove società di capitali e cooperative*, in *Trattato di diritto commerciale Galgano* (diretto da), XXIX, t. 1. Padova, 2004.
- GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- GIUFFRÈ, *Il principio costituzionale di solidarietà come presupposto della Welfare Community in Welfare Community e sussidiarietà* a cura di Belardinelli, Milano, 2005.
- GRAZIANO-UCKMAR (a cura di) *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, Padova, 2005.
- IMBERTI, *Il socio lavoratore di cooperativa: disciplina giuridica ed evidenze empiriche*, Milano, 2012.
- LAROMA JEZZI PHILIP, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, I.
- LEO, *La legge sulle casse rurali artigiane e l'essenza della cooperativa*, *Rivista delle Società*, 1966.
- LOLLI, *Le riserve divisibili e indivisibili nelle società cooperative*, Milano, 2010.
- MAFFI, *Ventacinque anni di vita della cooperazione*, Milano, 1911.
- MARASA', *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in *Rivista di diritto civile*, 2003.



- MARINO, *Gli aiuti di Stato nella recente giurisprudenza comunitaria-2000-2005*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 3/2006.
- MARRO, *Nel mirino gli sgravi alle coop. Il governo torna all'attacco*, in *Corriere della sera*, 23-8- 2011.
- MARTINELLI, *Non solo numeri: il benessere non è solo pil parola di Joseph Stiglitz*, in *il Sole24Ore*, 15-9- 2009.
- MATACENA, *La cooperativa come impresa socialmente responsabile* in SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova 1997.
- MENGOZZI, *Il diritto della Comunità europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia* diretto da Galgano, vol. XV, Padova, 1990.
- MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, Relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" consultabile in versione integrale sul sito [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it).
- MINERVINI, *La cooperazione e lo Stato*, in *Rivista di Diritto Civile*, Padova, 1969, I.
- MONTI, *Concorrenza e regolazione nell'Unione Europea* in AA.VV., *Regolazione e concorrenza*, a cura di Tesouro-D'Alberti, Bologna, 2000.
- MONTUSCHI-TULLINI, *Le cooperative ed il socio lavoratore - La nuova disciplina*, Torino 2004.
- NARDI, *Per una conoscenza storico-sistematica della cooperazione* in *Il Movimento cooperativo nella storia d'Italia 1854-1975*, a cura di Fabbri, Milano, 1976.
- NIGRO, *Rapporti economici* in *Commentario alla Costituzione* a cura di Branca, III, Bologna- Roma, 1980, *sub art.* 45.
- PAOLUCCI, *Codice delle cooperative*, Torino, 2005.
- PAOLUCCI, *I ristorni nelle cooperative* in *Società* 1999.

- PAOLUCCI, *L'influenza del diritto europeo sulle cooperative*, in *Contratto e impresa-Europa*, 1, 2009.
- PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, in *Società*, 2bis, 2003.
- PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, Milano, 1974.
- PAOLUCCI, *Le cooperative nell'edilizia*, in *Rivista di Diritto Civile*, 1970.
- PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, Padova, 2004.
- PAOLUCCI, *Le società cooperative*, Milano, 1999.
- PAOLUCCI, *Novità in tema di ristorni nella Finanziaria 2001*, in *Società* n. 4/2001.
- PAPPALARDO, *Le linee generali della politica di concorrenza in tema di aiuti statali*, in *Manuale di Diritto comunitario*, a cura di E. Pennacchini, R. Monaco, L. Ferrari-Bravo, S. Puglisi, vol. 2, Torino 1984.
- PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano, 2009.
- POLLIO SALIMBENI, *Vantaggi fiscali, le Coop sotto la lente della Commissione UE* in *Il Sole 24 Ore*, 19-12-2007.
- RACUGNO, *La società cooperativa*, in *Trattato di Diritto commerciale* diretto da Bonocore, Torino 2006.
- RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo: norme e funzionamento*, Torino, 1990.
- ROSSI, *Il "buon funzionamento del mercato comune"* Milano, 1990.
- ROSSI, *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in. *Rivista di diritto civile* n. 5/2004.
- RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, 1.

- SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura e sul regime fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2002.
- SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di Salvini, Padova, 2007.
- SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria* n. 3/2006.
- SCHIANO DI PEPE – GRAZIANO, *Appendice de La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- SCHIANO DI PEPE-GRAZIANO, *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.
- SEN, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, trad. di Rigamonti, 2000, Milano.
- SIMONETTO, *Il lucro nell'impresa cooperativa: utile e risparmio di spesa* in *Rivista delle Società*, 1970.
- STROZZI MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Torino 2011.
- TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003.
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol.1-Parte generale, Torino, 2011.
- TOSONI, *Coop nel labirinto delle esenzioni*, in *Il Sole 24 Ore* 9-4-2011.
- TOSONI, *La coop paga il 10% in più*, in *Il sole 24 ore*, 2 -9- 2011.
- VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958.
- VERRUCOLI, *Lo sviluppo della legislazione cooperativa italiana e le sue prospettive di riforma* in *La riforma della legislazione sulle cooperative*, a cura di Bucci e Cerrai, Milano, 1979.
- VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, vol. II *Le società commerciali*, Milano, 1923.

ZAMAGNI, *Esigenza di forme nuove di capitalizzazione e identità cooperativa*, in *La Rivista della cooperazione*, n. 3/2000.

ZAN, *L'economia dell'impresa cooperativa: peculiarità e profili critici*, Torino, 1990.

ZANGHERI, GALASSO, CASTRONOVO, *Storia del movimento cooperativo in Italia, 1886-1986*, Torino 1987.