

# L'omessa dichiarazione dei redditi delle cooperative esclude il diritto alle agevolazioni?

di Livia Salvini

**L**a questione esaminata dalla Corte di cassazione con la **sentenza n. 8140 del 2011** concerne la possibilità di fruire delle **agevolazioni** fiscali da parte di una **cooperativa** che abbia **omesso** di presentare la **dichiarazione** dei redditi ed abbia omesso di tenere o abbia irregolarmente tenuto la **contabilità**. Più in particolare, se, nonostante tali violazioni, essa possa essere ammessa a **provare** di avere **diritto** alle **agevolazioni** o se, al contrario, la **constatazione** delle **violazioni** sia di per sé sufficiente a **precludere** la spettanza delle **agevolazioni**. L'attuale collocazione al di fuori dell'ambito tributario della disciplina dei requisiti mutualistici, che è il portato della **riforma societaria**, impone quantomeno di ripensare molti orientamenti consolidati sotto la previgente disciplina, e, tra questi, il fondamento sistematico della totale **svalutazione** della funzione, ai fini fiscali, della **vigilanza cooperativa** che istituzionalmente ne controlla il rispetto.

La stringata esposizione del fatto nella sentenza della Corte di cassazione n. 8140 del 2011 (1) permette solo di comprendere che il contribuente è una cooperativa di produzione e lavoro e che le agevolazioni ad esso astrattamente spettanti per IRPEG ed ILOR 1994 ai sensi degli artt. 11 e 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (esenzione da IRPEG del reddito) e 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 (esclusione da IRPEG degli utili accantonati alla riserva indivisibile) sono state negate dall'Amministrazione finanziaria a causa della irregolare e parzialmente omessa tenuta della contabilità e dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. La pronuncia della Commissione tributaria regionale, favorevole alla cooperativa, è stata cassata senza rinvio dalla Corte di cassazione, che per rigettare il ricorso introduttivo si è basata su propri numerosi precedenti.

Nella sostanza, la Commissione regionale aveva ritenuto che il possesso dei requisiti formali di mutualità previsti dall'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973 (presenza nello statuto delle clausole mutualistiche indicate dall'art. 26 del D.Lgs.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 ed iscrizione all'albo delle cooperative) sia sì condizione necessaria, ma

anche sufficiente per fruire delle agevolazioni fiscali; pertanto una cooperativa che possiede tali requisiti ha diritto alle agevolazioni, anche se non ha dichiarato in tutto o in parte il «relativo» reddito (2). Ne segue che per negare le agevolazioni è necessario che l'Amministrazione finanziaria provi che la cooperativa non possiede i suddetti requi-

**Livia Salvini** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università LUISS G. Carli di Roma - Avvocato in Roma

#### Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 1951.

(2) La principale agevolazione delle cooperative ha ad oggetto gli utili accantonati alla riserva indivisibile, totalmente esenti all'epoca cui si riferiscono i fatti oggetto della sentenza (ex art. 12 della legge n. 904/1977), ed oggi esenti solo parzialmente, ai sensi dell'art. 1, comma 460, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. In alcune ipotesi, le violazioni rilevanti ai fini fiscali (per esempio, omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi) si riflettono anche nella rilevazione, ai fini civilistici e fiscali, di un utile minore di quello effettivo. In altri casi (per esempio, ineducibilità di costi per difetto di inerenza), alla violazione fiscale non corrisponde alterazione del risultato civilistico; tale violazione non esplica dunque nessun effetto sull'ammontare dell'esenzione (ma, nel caso fatto, la necessità di operare una variazione in aumento del reddito). Nessun effetto ai fini di tale esenzione hanno invece, come è evidente, le violazioni in materia di IVA. Su tali temi si tornerà oltre.

# Agevolazioni

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

siti formali, ovvero che in fatto non abbia osservato le clausole mutualistiche presenti nello statuto. Di opinione nettamente contraria è stata la Cassazione, la quale ha in primo luogo richiamato la propria giurisprudenza sulla natura presuntiva dei suddetti requisiti per poi affermare che tale presunzione è vinta «dall'aver determinato da parte della cooperativa una situazione di impossibilità allo svolgimento di quel compito di controllo ed accertamento che doverosamente compete all'Amministrazione finanziaria, costituendo il bilanciamento del diritto all'esenzione concesso». Ribadiscono poi i Supremi giudici che alla «insussistenza dei presupposti che consentono di ritenere l'esistenza in concreto del principio di mutualità ... deve ritenersi equiparata l'impossibilità, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto accertamento a causa, come nella specie, sia della mancanza o della irregolare tenuta delle scritture contabili (quali il registro dei cespiti ammortizzabili, il registro IVA delle vendite ed il registro delle retribuzioni), sia del pacifico occultamento dei redditi conseguiti nell'anno di imposta in esame». I precedenti cui la Corte si richiama attengono due diversi «filoni».

Il primo, nel quale si annoverano molte pronunce, attiene - per come viene richiamato - la questione se sia o meno condizione necessaria per la legittimità di un avviso di accertamento che l'Amministrazione finanziaria acquisisca il previo parere degli organi di vigilanza cooperativi, ai sensi dell'art. 14, ultimo comma, cit.

Il secondo si riferisce specificamente alle cooperative di produzione e lavoro, quale è quella interessata, e ribadisce che la spettanza delle agevolazioni è subordinata anche al rispetto degli specifici requisiti previsti dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973, attinenti il rapporto quantitativo tra l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci lavoratori e l'ammontare di tutti gli altri costi (3) della cooperativa.

## Requisiti, accertamento e onere della prova dell'agevolazione per le cooperative nell'ordinamento previgente

La questione sottoposta alla Corte e da essa risolta è dunque la seguente: può fruire delle agevolazioni fiscali una cooperativa che abbia omesso di presentare la prescritta dichiarazione dei redditi ed abbia omesso di tenere o abbia irregolarmente tenuto la

contabilità? E, più in particolare, nonostante tali gravi violazioni essa può essere ammessa a provare di avere diritto alle agevolazioni, o al contrario la constatazione delle violazioni è di per sé sufficiente a precludere la spettanza delle agevolazioni? Invero, dalla lettura della sentenza non emerge se la cooperativa abbia offerto in giudizio specifici elementi di prova a proprio favore; emerge invece che l'omessa o irregolare tenuta della contabilità aveva ad oggetto anche un registro nodale per una cooperativa di lavoro (per quanto non obbligatorio ai fini fiscali) quale il libro paga. In questa situazione, la Cassazione afferma in modo *tranchant* che le violazioni commesse rendono impossibile l'accertamento del rispetto in concreto dei requisiti di mutualità e che quindi le agevolazioni - quella specifica, cioè l'esenzione del reddito prevista dall'art. 11 cit., e quella generale, cioè l'esclusione da IRPEG degli utili accantonati alla riserva indivisibile ai sensi dell'art. 12 della legge n. 904/1977 - non spettano. Per quanto dunque i giudici di legittimità si muovano sul piano della prova e del relativo onere, l'equiparazione stabilita tra mancato possesso dei requisiti e impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertarne il possesso a causa delle violazioni commesse dalla cooperativa sposta la soluzione sul piano sostanziale: omessa dichiarazione e/o omessa contabilità = non spettanza delle agevolazioni.

La situazione pare però più complessa di come questa soluzione lasci intuire. Basti rilevare come sul punto si annoveri almeno un precedente contrario della Corte, non citato nella sentenza in rassegna: Cass. n. 10966 del 2007 (4), infatti, in un caso di omessa presentazione della dichiarazione aveva riconosciuto in linea di principio il diritto/onere della cooperativa di dimostrare in giudizio la sussistenza dei requisiti per fruire delle agevolazioni (anche se poi in concreto tale onere non era stato soddisfatto).

### Note:

(3) Più precisamente, l'art. 11, cit. prevede che i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'IRPEG se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50%, ma non al 25% dell'ammontare complessivo degli altri costi l'IRPEG è ridotta alla metà.

(4) In *Banca Dati BIG, IPSOA*.

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

**SOLUZIONI OPERATIVE****Onere della prova**

L'applicazione in sede di **dichiarazione dei redditi del regime agevolativo** proprio delle cooperative vale a **spostare sull'Amministrazione finanziaria l'onere** di contestarne la spettanza. Ove una tale **contestazione** vi sia, grava sulla **società l'onere di dimostrare il possesso** dei relativi requisiti. Dunque nel caso in cui la dichiarazione non sia stata presentata l'Amministrazione finanziaria può certamente basarsi su tale solo fatto per contestare la spettanza delle agevolazioni.

In breve, i termini della questione possono essere così illustrati, avvertendo subito che queste considerazioni si riferiscono al sistema normativo vigente fino al 2003, oggetto dell'esame della Corte. Nel paragrafo successivo si svolgeranno invece alcune osservazioni sul sistema attuale.

Certamente corretto è il principio di fondo che permea in modo espresso o implicito tutta la giurisprudenza sul tema - compresa la sentenza in esame - per il quale, vertendosi in materia di agevolazioni fiscali, l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi requisiti spetta al contribuente. Sempre in termini generali, l'applicazione in sede di dichiarazione dei redditi del regime agevolativo proprio delle cooperative vale a spostare sull'Amministrazione finanziaria l'onere di contestarne la spettanza. Ove una tale contestazione vi sia, grava sulla società l'onere di dimostrare il possesso dei relativi requisiti. Dunque in un caso, come quello in esame, in cui la dichiarazione non sia stata presentata l'Amministrazione finanziaria può certamente basarsi su tale solo fatto per contestare la spettanza delle agevolazioni. Tuttavia, poiché né in modo esplicito, né in modo implicito sembra esistere una regola incontrovertibile per cui la dichiarazione è l'unica sede in cui il diritto alle agevolazioni per le cooperative può essere fatto valere, si apre a questo punto la questione della prova a carico del contribuente. La sentenza in rassegna, preso atto dell'omissione della dichiarazione, sarebbe dunque dovuta passare a stabilire se la cooperativa avesse o meno fornito una tale prova. Probabilmente non avrebbe invece dovuto affermare in modo involuto - sulla base di precedenti che trattavano della diversa situazione in cui, essendo stata presentata la dichiarazione, è onere dell'Amministrazione finanziaria fornire la prova della non spettanza delle agevolazioni - che anche in caso di omessa dichiarazione l'onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria, ma che a tale prova è equiparata l'omessa presentazione della dichiarazione (con la conse-

guenza che il contribuente non sarebbe ammesso a fornire in giudizio la prova della spettanza delle agevolazioni). La questione sottoposta alla Corte sembrava dunque risolvibile già sul piano dei principi generali, senza interessare le specifiche questioni esaminate dalla giurisprudenza citata nella sentenza, ed attinente il sistema dei requisiti previsti per l'applicazione alle società cooperative delle agevolazioni in materia di imposta sul reddito (5).

Tale sistema è costruito dal D.P.R. n. 601/1973 su due diversi piani.

**Requisito soggettivo**

L'art. 14 prevede un requisito cd. soggettivo, costituito dal rispetto dei principi della mutualità, come prescritto dall'art. 45 Cost. Il requisito della mutualità si presume esistente in presenza di due condizioni formali e di una sostanziale. Le due condizioni formali sono: la presenza nello statuto della cooperativa delle clausole mutualistiche prescritte dall'art. 26 del D.Lgs.C.P.S. n. 1577/1947 (cd. legge Basevi), attinenti essenzialmente il divieto di distribuire utili ai soci, eccedenti determinati limiti, sia durante la vita della società che all'atto dello scioglimento e l'obbligo di devolvere il patrimonio residuo ai fondi mutualistici; l'iscrizione nello schedario della cooperazione. Inoltre è prevista la condizione sostanziale dell'osservanza in fatto dei requisiti mutualistici. Come si può rilevare, l'osservanza delle condizioni formali e sostanziali è collocata dal legislatore sul piano della prova, poiché essa consente l'operare di una presunzione a favore della cooperativa, quella dell'esistenza del requisito della mutualità, che con-

**Nota:**

(5) Tali requisiti sono richiesti per la fruizione sia delle esenzioni totali o parziali del reddito previste dallo stesso D.P.R. n. 601/1973, sia dell'esclusione dall'imposta sul reddito degli utili accantonati alla riserva indivisibile dall'art. 12 della legge n. 904/1977 e successive modificazioni.

# Agevolazioni

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

sente l'accesso alle agevolazioni.

## **Requisiti di carattere oggettivo**

Le singole disposizioni che prevedono le agevolazioni possono poi disporre dei requisiti ulteriori, di carattere oggettivo, essenzialmente riguardanti la natura dell'attività, ovvero le modalità del suo svolgimento. Ad esempio, l'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 esenta, per le cooperative agricole, solo il reddito derivante dall'attività agricola svolta con determinate modalità (quelle previste per la qualificazione ai fini IRPEF del reddito come agrario) e l'art. 11 - quello di cui si tratta nella sentenza in rassegna - esenta in tutto o in parte il reddito delle cooperative di produzione e lavoro solo se sussiste un determinato rapporto quantitativo tra le retribuzioni dei soci e l'ammontare degli altri costi della cooperativa, esclusi quelli per le materie prime e sussidiarie.

## **Profilo procedimentale**

Per quanto poi concerne il profilo procedimentale, l'art. 14, ultimo comma, cit. prevede che «i presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del lavoro e gli altri organi di vigilanza». È proprio quest'ultima disposizione a carattere procedimentale ad aver maggiormente accentrato l'attenzione, talvolta a discapito di una visione complessiva del sistema, come dimostra anche la sentenza in esame. Nella sostanza, la giurisprudenza ritiene che la previa acquisizione del parere sia obbligatoria; tuttavia, essa è tale solo laddove l'Amministrazione finanziaria intenda vincere la presunzione di possesso dei requisiti mutualistici soggettivi di natura formale e negare per questo motivo la mutualità della cooperativa e la spettanza delle agevolazioni

## **SOLUZIONI OPERATIVE**

### **Profilo procedimentale**

La disciplina sulle agevolazioni a favore delle cooperative di produzione e lavoro prevede che i **presupposti di applicabilità delle agevolazioni** sono accertati dall'Amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del lavoro e gli altri organi di vigilanza. La nuova legge sulla vigilanza delle società cooperative prevede che l'attività ispettiva è finalizzata all'**accertamento dei requisiti mutualistici** ed è riservata, in via esclusiva, al Ministero dello sviluppo economico. Poiché la norma sulle agevolazioni fiscali alle cooperative non è stata adeguata alla nuova disciplina civilistica e sulla vigilanza, è questa l'unica disposizione che ora regola tali rapporti, attribuendo una **competenza esclusiva alla vigilanza cooperativa** per quanto attiene «l'accertamento dei requisiti mutualistici», il cui possesso è condizione per la fruizione delle agevolazioni fiscali come prevede il codice civile.

fiscali. Laddove invece si tratti di contestare le agevolazioni per quanto attiene a) il rispetto dei requisiti oggettivi come sopra individuati e/o b) il rispetto in fatto delle clausole mutualistiche, nessun onere di carattere procedimentale grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale quindi ben può autonomamente accertarne il mancato rispetto senza acquisire il parere degli organi di vigilanza (6). In realtà, l'art. 9 della legge Basevi, che ha disciplinato le ispezioni degli organi di vigilanza fino all'entrata in vigore dell'attuale D.Lgs. 2 agosto 2002, n. 220, prevede come oggetto di tali ispezioni proprio «l'esatta osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche», nonché «la sussistenza dei requisiti richiesti da leggi generali e speciali per le agevolazioni tributarie o di altra natura di cui fruisce

l'ente». E non vi è dubbio che proprio a queste disposizioni il legislatore fiscale intendeva riferirsi nel dettare l'art. 14, ultimo comma (7), che richiede

### **Note:**

(6) Si tratta di un orientamento assolutamente consolidato. Tra le tante, oltre a quelle citate dalla sentenza in esame, tra le quali si segnala Cass., 2 aprile 2007, n. 8202, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 28 gennaio 2005, n. 1797, *ivi*, tutte con ampi richiami ai precedenti. Constano tuttavia anche pronunce recenti parzialmente difformi, tra cui Cass., 14 maggio 2007, n. 10966, cfr. nota 4, per la quale l'acquisizione del parere è obbligatoria anche per l'accertamento del mancato rispetto in fatto dei requisiti soggettivi, nonché per il mancato rispetto dei requisiti oggettivi, poiché l'art. 14, ultimo comma, prescrive la necessità di acquisire il richiamato parere con riferimento a tutti i requisiti per la fruizione delle agevolazioni, senza distinzioni.

(7) Secondo quanto previsto dall'art. 45 Cost. vi è una stretta correlazione tra la vigilanza sui requisiti di mutualità e la fruizione delle misure a favore della cooperazione, tra cui le agevolazioni fiscali. È per questo motivo che la legge Basevi, coeva alla Costituzione, ha disciplinato congiuntamente questi aspetti e che essi si trovano ancora inscindibilmente connessi nell'art. 14, ultimo comma, cit.

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

un coordinamento tra le due funzioni ispettive aventi lo stesso oggetto.

**Possibili connessioni tra violazioni fiscali e violazioni delle clausole mutualistiche**

Si noti anche, al riguardo, che solo in alcuni casi vi è una possibile o probabile connessione tra alcune violazioni di carattere fiscale e la (presunta) violazione delle clausole mutualistiche, ed in particolare di quella fondamentale che vieta la distribuzione di utili ai soci. Ed infatti, l'occultamento di ricavi sia ai fini contabili che fiscali può far ritenere in via presuntiva che di detti utili si siano appropriati direttamente i soci o alcuni di essi, in violazione appunto della suddetta clausola mutualistica (8) (9). Per altri tipi di violazioni, e tipicamente quelle che operano solo sulle variazioni fiscali (ad esempio, in materia di competenza ed inerenza), manca ogni collegamento anche indiretto tra l'ambito fiscale e quello civilistico. Ancora diversa è poi la situazione, ricorrentemente affermata in sentenze appartenenti a questo filone giurisprudenziale, in cui l'Amministrazione finanziaria accerti che la veste mutualistica funge da «copertura» ad una normale attività imprenditoriale (10), il che può conseguire dalla ripetuta commissione di violazioni fiscali di carattere sostanziale, ovvero dalla simulazione del rapporto sociale (o, come si direbbe ora, dall'abuso della forma cooperativa) (11).

Sembra, in sostanza, che dopo aver un po' troppo acriticamente affermato in via di principio generale che l'acquisizione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del parere dell'autorità di vigilanza è obbligatorio - mentre una tale obbligatorietà poteva forse essere negata sulla base della lettera della legge - la giurisprudenza cerchi di recuperare la flessibilità del sistema, a favore dell'Amministrazione finanziaria, delimitando in modo ad avviso di chi scrive eccessivo l'ambito della (asserita) obbligatorietà dell'acquisizione. In altri termini, sarebbe probabilmente più lineare riconoscere

**SOLUZIONI OPERATIVE**

**Bipartizione delle cooperative**

Con la riforma del diritto societario la **spettanza delle agevolazioni fiscali a favore delle cooperative a mutualità prevalente non è più subordinata al possesso del requisito di mutualità a sua volta basato su presunzioni, ma sul rispetto delle condizioni oggettive e soggettive previste dal codice civile**. La scelta del legislatore della riforma del diritto societario «piega» la disciplina civilistica ad esigenze fiscali attraverso la **bipartizione tra cooperative a mutualità prevalente e a mutualità non prevalente, che trova la sua «ratio» nella riserva a favore delle prime delle agevolazioni fiscali**.

che l'acquisizione del previo parere non è mai obbligatoria, piuttosto che affermare che lo è esclusivamente nel caso (che invero si crede rarissimo) in cui l'Amministrazione finanziaria intenda contestare alla cooperativa la mancanza dei requisiti soggettivi formali; requisiti la cui mancanza risulta peraltro immediatamente evidente proprio per essere essi di natura formale. Del tutto non esplorata appare invece la potenzialità dell'art. 14, ulti-

**Note:**

(8) Come ha precisato l'Amministrazione

finanziaria, non si tratta tuttavia di una presunzione automaticamente operante: cfr. risoluzione 22 agosto 2007 n. 232/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(9) Nel sistema previgente qui in esame, creato dall'art. 26 della legge Basevi e ripreso dall'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973, la mutualità veniva presunta se la cooperativa rispettava le condizioni formali e sostanziali previste da queste norme, di cui sopra si è detto. Il che lasciava aperto il fondamentale problema (su cui cfr. per tutti G. Bonfante, *Imprese cooperative*, Bologna-Roma, 1999, pag. 20 ss.) di stabilire quale fosse il concetto costituzionale e civilistico di mutualità sottostante alle presunzioni, ovvero se fosse possibile ritenere che, nonostante il mancato rispetto delle suddette condizioni, i principi di mutualità fossero comunque rispettati. Perlomeno sotto il profilo fiscale - si ricordi al riguardo che l'art. 26, cit., cioè l'unica norma che si occupasse di fornire, sia pure nei suoi limiti, un concetto di mutualità era dettata ai (soli) fini fiscali - si tendeva a ritenere che il concetto sostanziale di mutualità coincidesse con il possesso ed il rispetto dei requisiti mutualistici di cui alle norme citate, e dunque che le presunzioni recate dall'art. 26 fossero assolute.

(10) Ad esempio, Cass., 20 giugno 2005, n. 13280, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(11) Cfr. Cass., Ord. 8 febbraio 2008, n. 3030, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, con la quale sono state rimesse alla Corte di giustizia UE alcune questioni pregiudiziali, attinenti proprio le agevolazioni accordate alle cooperative di produzione e lavoro oggetto anche della sentenza in rassegna; la nostra Corte chiede di sapere se tali agevolazioni violino i principi comunitari in materia di aiuti di Stato e se l'utilizzo della forma cooperativa, anche al di fuori dei casi di simulazione o di frode, possa essere ritenuto abusivo ove ispirato da motivi di risparmio fiscale. La Corte di giustizia UE non si è ancora pronunciata, ma l'Avvocato generale, nelle sue conclusioni (8 luglio 2010, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, in *Dialoghi Tributari* n. 6/2010, pag. 635, con commento di D. Stevanato, M. Paterlini, R. Lupi), ha ritenuto che tutte le questioni sono irricevibili e, in subordine, che le agevolazioni di cui si tratta non sono, in linea di principio, aiuti di Stato.

# Agevolazioni

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

mo comma, ai fini di un coordinamento tra l'attività dei due organi ispettivi, posto che, come si è accennato, gli illeciti fiscali sono spesso connessi con violazioni delle clausole mutualistiche: in questa ottica, la funzione della norma in esame potrebbe essere proprio quella di assicurare che tali violazioni non restino prive di conseguenze sotto il profilo della vigilanza cooperativa e dei relativi provvedimenti sanzionatori.

## L'ordinamento attuale

Nonostante la persistente vigenza formale dell'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973, il sistema normativo cui faceva riferimento la giurisprudenza in esame è radicalmente mutato (12).

Sotto il profilo fiscale, le presunzioni recate dall'art. 26 della legge Basevi e dall'art. 14, cit. sono state sostituite, con la riforma del diritto societario, da una disciplina civilistica del tipo cooperativo che distingue tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative a mutualità non prevalente. Le prime si connotano per il congiunto possesso dei requisiti statuari della mutualità (art. 2514 c.c.) - aventi un oggetto grosso modo coincidente con quello dei requisiti già previsti dall'art. 26, cit. - e del requisito oggettivo, costituito dalla prevalenza quantitativa dello scambio mutualistico con i soci rispetto a quello con i non soci (artt. 2512 e 2513). Ed è lo stesso codice civile a prevedere (art. 223-*duodecies* disp. att. c.c.) che le agevolazioni fiscali spettano solo alle cooperative a mutualità prevalente.

La spettanza delle agevolazioni fiscali non è più dunque subordinata al possesso del requisito di mutualità a sua volta basato su presunzioni, ma sul rispetto delle condizioni oggettive e soggettive previste dal codice civile. Inoltre, mentre precedentemente si assisteva ad una sorta di inversione nei rapporti tra disciplina civilistica e disciplina fiscale, poiché come si è detto una sia pure indiretta

## IL PROBLEMA APERTO

### Requisiti oggettivi

Con la riforma societaria i requisiti oggettivi della mutualità delle cooperative si misurano sul **bilancio**, che consente di determinare la **percentuale di prevalenza dello scambio mutualistico con i soci** rispetto allo scambio con i non soci. Ed infatti gli amministratori e sindaci documentano nella **nota integrativa** la condizione quantitativa di prevalenza facendo riferimento ad alcune **specifiche voci** di bilancio. Il che ripropone per le cooperative la **questione** di carattere più generale, ancora **non definitivamente chiarita**, della **competenza** dell'Amministrazione finanziaria al **controllo** e all'**accertamento** (incidentale) del rispetto delle norme e dei principi in tema di **bilancio**.

nozione di mutualità veniva fornita dall'art. 26 della legge Basevi ai soli fini fiscali, la scelta del legislatore della riforma del diritto societario è andata in senso opposto, «piegando» la disciplina civilistica ad esigenze fiscali attraverso la bipartizione tra cooperative a mutualità prevalente e a mutualità non prevalente, che trova la sua *ratio* appunto nella riserva a favore delle prime delle agevolazioni fiscali (13).

Ciò comporterà inevitabilmente la necessità di ragionare secondo parametri molto diversi da quelli evidenziati nella giurisprudenza sin qui esaminata e riferita al previgente ordinamento, sia sotto il profilo sostanziale che sotto

quello procedimentale.

Si consideri per esempio, al riguardo, che i requisiti oggettivi della mutualità si misurano ora sul bilancio, che consente di determinare la percentuale di prevalenza dello scambio mutualistico con i soci rispetto allo scambio con i non soci. Ed infatti, l'art. 2513 c.c. prevede che gli amministratori e sindaci documentano nella nota integrativa la condizione quantitativa di prevalenza facendo riferimento ad alcune specifiche voci di bilancio indicate dalla norma stessa. Il che naturalmente riproporrà per le cooperative la questione di carattere più generale, sin qui non definitivamente chiarita, della competenza dell'Amministrazione finanziaria al controllo e all'accertamento (incidentale) del rispetto delle norme e dei principi in tema di bilancio.

### Note:

(12) Per eventuali approfondimenti cfr. L. Salvini, «La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative», in *Rass. trib.*, 2003, pag. 839.

(13) Dato lo strettissimo collegamento tra disciplina civilistica e disciplina fiscale delle cooperative, dimostrata da tutta la loro storia (A. Bassi, «La cooperazione vista attraverso il diritto tributario», in G. Bucci e A. Cerrai, *La riforma della legislazione sulle cooperative*, Milano, 1979, pag. 381), non sembrano esistere alternative alla sovrapposizione tra i due piani, che in questo momento vede la prevalenza di quello civilistico.

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

Anche per quanto concerne i rapporti tra l'esercizio dei poteri di controllo ed accertamento dell'Amministrazione finanziaria e quelli degli organi di vigilanza cooperativa la questione si presenta in termini nuovi rispetto al passato (14). Ed infatti, la nuova legge sulla vigilanza prevede che l'attività ispettiva «è finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici. Tale accertamento è riservato, in via esclusiva, al Ministero» dello sviluppo economico (art. 1 del D.Lgs. n. 220/2002). Poiché l'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973, come si è accennato, non è stato adeguato alla nuova disciplina civilistica e sulla vigilanza, è questa l'unica disposizione che attualmente regola tali rapporti, attribuendo come si vede una competenza esclusiva alla vigilanza cooperativa per quanto attiene «l'accertamento dei requisiti mutualistici», il cui possesso è condizione per la fruizione delle agevolazioni fiscali come prevede il codice civile. E se è ben vero che l'interpretazione riduttiva che la giurisprudenza tributaria

ha fin qui dato a questa nozione può portare, se mantenuta, a vanificare sostanzialmente la portata di tale attribuzione esclusiva di competenza, è anche vero che la collocazione al di fuori dell'ambito tributario della disciplina dei requisiti mutualistici, che è il portato della riforma del codice, dovrà imporre quantomeno di ripensare il fondamento sistematico della totale svalutazione della funzione, ai fini fiscali, della vigilanza cooperativa che istituzionalmente ne controlla il rispetto (15).

**Note:**

(14) Cfr., sul punto, M. Travaglione, «Cooperative a mutualità prevalente: coordinamento tra disposizioni civilistiche e normativa fiscale», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 2/2011, pag. 172.

(15) Ed infatti l'Agenzia delle entrate e il Ministero hanno stipulato un accordo che permetterà di intensificare i controlli sulle società cooperative, con l'obiettivo specifico di verificare il rispetto dei requisiti di mutualità previsti dal codice civile (comunicato stampa 28 settembre 2010).

## LA SENTENZA

**Cassazione, Sez. trib., Sent. 11 aprile 2011 (15 dicembre 2010), n. 8140 - Pres. Adamo - Rel. Persico**

Ai fini del **disconoscimento del beneficio fiscale** a favore delle **società cooperative** è necessario e sufficiente che l'Amministrazione finanziaria accerti, in relazione allo **specifico periodo d'imposta**, l'**insussistenza** dei **presupposti** che consentono di ritenere l'esistenza in concreto del principio di mutualità; a tale insussistenza deve ritenersi **equiparata l'impossibilità**, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto **accertamento**, a causa della **mancanza** o della **irregolare tenuta** delle **scritture contabili** (quali il registro dei cespiti ammortizzabili, il registro IVA delle vendite ed il registro delle retribuzioni), o del pacifico **occultamento** dei **redditi** conseguiti nell'anno d'imposta.

**Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle entrate ricorre in cassazione avverso la sentenza, di cui in epigrafe, resa dalla Commissione tributaria regionale competente con la quale era stato rigettato l'appello da esso Ufficio proposto avverso la sentenza resa dalla Commissione tributaria provinciale di Palermo, che in

accoglimento del ricorso proposto dalla soc. cooperativa P.S. contro l'avviso di accertamento IR-PEG ed ILOR anno 1994, aveva affermato che la contribuente aveva diritto alle agevolazioni di cui all'art. 12 della legge n. 904/1977, ad onta della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il ricorso dell'Agenzia in esame è fondato su motivo unico. L'intimata non controdeduce.

**Motivi della decisione**

Con il ricorso in esame l'Agenzia censura l'impugnata sentenza denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 14 del D.P.R. n. 601/1973, dell'art. 12 della legge n. 904/1977, dell'art. 26 del D.Lgs.C.P.S. n. 1577/1947, ed art. 2697 c.c., oltre vizi della motivazione, in quanto i giudici dell'appello, pur dando atto dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della contribuente e pur riconoscendo come pacifiche le violazioni contabili contestate, hanno poi concluso ritenendo che l'Ufficio non era stato in grado di provare la non spettanza delle agevolazioni fiscali con specifico riguardo ad una con-

# Agevolazioni

Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

creta violazione del principio della mutualità o alla mancata iscrizione nei registri previsti della legge.

La censura è fondata in virtù dei principi già enunciati da questa Corte. È stato, infatti, affermato (Cass. n. 10544/2006; conformi n. 23002/2009 e n. 8202/2007) (1) «In tema di agevolazioni tributarie in favore delle società cooperative, la conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità comporta una presunzione di spettanza delle agevolazioni o esenzioni tributarie, sicché il procedimento di verifica dei “presupposti di applicabilità” di cui all’art. 14, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che prevede come obbligatorio il preventivo parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli casi in cui detta presunzione legale non operi, salva la facoltà dell’Amministrazione di disconoscere le agevolazioni, per ogni singolo periodo d’imposta, sulla base di dati concreti, atti a dimostrare che la veste “mutualistica” funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale. In tale ottica, il parere preventivo degli organi di vigilanza riguarda i soli requisiti soggettivi della società cooperativa, mentre l’ordinario potere di accertamento degli Uffici finanziari ha ad oggetto la natura e le modalità di svolgimento dell’attività produttiva della cooperativa stessa».

Ed ancora è stato detto (Cass. n. 28358/2005) (2): «In tema di agevolazioni fiscali per la cooperazione ed in base all’art. 11 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (nel testo vigente *ratione temporis*), i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e dai loro consorzi non potevano essere assoggettati, in tutto o in parte, all’IRPEG e all’ILOR se l’ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestavano la loro opera con carattere di continuità non era inferiore al 60 o al 40% dell’ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie ...».

Ed infine questa Corte ha anche affermato (Cass. n. 17110/2007) (2): «Per l’applicazione del beneficio previsto dall’art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, non è sufficiente che la cooperativa possieda tutti i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma occorre accertare se, indipendentemente dall’ammontare dell’utile dei diversi esercizi, figurino o meno nello statuto della società vin-

coli di destinazione degli utili prodotti, tali da rendere impossibile la loro distribuzione ai soci, sia durante la vita dell’ente che all’atto del suo scioglimento, in guisa che per poter derogare a tali vincoli si renda necessaria una modifica dello statuto con deliberazione di assemblea straordinaria e secondo le procedure previste per le modifiche statutarie».

In effetti, come si ricava dai principi ora richiamati, il combinato disposto degli artt. 11 e 14 del D.P.R. n. 601/1973, e dell’art. 12 della legge n. 904/1977, dispone che le cooperative di produzione e lavoro sono esentate dall’IRPEG, non in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma in funzione dell’attività svolta in concreto ed in presenza di determinate tipicità richieste dalle norme. Su entrambi tali requisiti e con riferimento al singolo periodo d’imposta l’Amministrazione finanziaria ha un potere-dovere di vigilanza e controllo. Nella fattispecie in esame il giudice dell’appello ha correttamente esaminato le norme applicabili ed in particolare le condizioni che devono sussistere in capo alla cooperativa per fruire delle agevolazioni concesse dalla legge.

Ha tuttavia non correttamente ritenuto che l’omessa dichiarazione dei redditi e la non corretta tenuta della contabilità fossero ininfluenti a dimostrare una concreta violazione del principio della mutualità.

Non ha infatti considerato che la presunzione sussistente a favore della cooperativa dell’esistenza delle condizioni di mutualità è vinta, per il periodo d’imposta in esame, dall’aver determinato da parte della cooperativa una situazione di impossibilità allo svolgimento di quel compito di controllo ed accertamento che doverosamente compete all’Amministrazione finanziaria, costituendo il bilanciamento del diritto all’esenzione concesso.

Invero, come si evince dalla costante interpretazione (sopra richiamata) di questa Corte, ai fini del disconoscimento del beneficio è necessario e sufficiente che l’Amministrazione finanziaria accerti, in relazione allo specifico periodo d’imposta, l’insussistenza dei presupposti che consentono

#### Note:

(1) Tutte in Banca Dati BIG, IPSOA.

(2) In Banca Dati BIG, IPSOA.



Cass., 11 aprile 2011, n. 8140

di ritenere l'esistenza in concreto del principio di mutualità; a tale insussistenza deve ritenersi equiparata l'impossibilità, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto accertamento a causa, come nella specie, sia della mancanza o della irregolare tenuta delle scritture contabili (quali il registro dei cespiti ammortizzabili, il registro IVA delle vendite ed il registro delle retribuzioni), sia del pacifico occultamento dei redditi conseguiti nell'anno d'imposta in esame.

Da quanto sopra esposto consegue che il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel

merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese vengono regolate come in dispositivo in applicazione del principio della soccombenza.

### P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente. Condanna l'intimato contribuente alle spese di giudizio che liquida in euro 3.000,00 oltre spese prenotate a debito, per il grado di legittimità, ed in euro 1.000,00 oltre spese prenotate a debito, per ciascuno dei gradi di merito.

## RIVISTE

## Trusts e attività fiduciarie

### Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

**Direzione scientifica:** Maurizio Lupoi

**Comitato scientifico:** S.M. Carbone, U. Carnevali, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini



Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i **saggi** dei massimi esperti sull'istituto del trust e dei negozi fiduciarie, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

[www.ipsoa.it/trust](http://www.ipsoa.it/trust)

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 270,00

Ipsoa. pagg. 112

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**

[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)

Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403

- **Agenzia Ipsoa di zona**

([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))

- [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)