

# AIUTI DI STATO IN MATERIA FISCALE

a cura di  
LIVIA SALVINI



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2007

## LE MISURE FISCALI PER LA COOPERAZIONE

di LIVIA SALVINI

SOMMARIO: 1. Il *favor* per la cooperazione nelle costituzioni europee... - 2. (segue): e nei documenti della CE. - 3. L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 3525 del 26 gennaio 2006. - 4. Il procedimento pendente dinanzi la Commissione Europea nei confronti delle cooperative di consumo italiane. - 5. I precedenti della Commissione Europea su misure fiscali speciali per le società cooperative. - 5.1. La riduzione dell'aliquota IRAP per le cooperative siciliane. - 5.2. Il caso delle cooperative agricole spagnole. - 6. Considerazioni sulle misure fiscali speciali previste dal nostro ordinamento e sulla loro compatibilità con l'art. 87 del Trattato CE.

### 1. IL FAVOR PER LA COOPERAZIONE NELLE COSTITUZIONI EUROPEE

...

Il regime fiscale delle società cooperative, in Italia ma anche in altri Paesi europei, è connotato da alcune misure speciali, intese a dare riconoscimento alla peculiarità della cooperazione ed al suo valore sociale. Nel nostro Paese, il *favor*, anche fiscale <sup>(1)</sup>, per la cooperazione a carattere di mutualità ha valore costituzionale, essendo sancito dall'art. 45 Cost., per il quale "*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*".

Tale *favor* è espresso anche da altre Carte costituzionali di Paesi comunitari.

Secondo l'art. 129.2 della Costituzione spagnola, "*I pubblici poteri promuovono efficacemente le diverse forme di partecipazione*

---

<sup>(1)</sup> Le agevolazioni tributarie sono state definite come la "*forma primigenia di intervento statale in favore della cooperazione*" da A. BASSI, *Cooperazione*.

*all'attività imprenditoriale e, mediante una legislazione adeguata, le società cooperative; facilitano altresì la partecipazione dei lavoratori alla proprietà dei mezzi di produzione*". Vengono dunque messe in stretta relazione le finalità socialmente ed economicamente rilevanti (quali la partecipazione dei singoli all'attività imprenditoriale – in forma individuale o associata – e la partecipazione dei lavoratori alla proprietà dei mezzi di produzione) con l'impresa cooperativa; in questa logica la Costituzione si propone di "*promuovere efficacemente*" la cooperazione.

Ai sensi dell'art. 61 della Costituzione portoghese "*A tutti è riconosciuto il diritto alla libera costituzione di cooperative, purché siano osservati i principi cooperativi. Le cooperative sviluppano liberamente le loro attività nel quadro della legge e possono associarsi in unioni, federazione e confederazioni, nonché in altre forme di organizzazione legalmente previste. La legge determina le specificità organizzative delle cooperative a partecipazione pubblica.*" I riferimenti alla cooperazione sono rinvenibili anche altrove nell'ampia Costituzione portoghese ed essi mostrano una matrice unitaria, ravvisabile nell'intento di apprestare strumenti giuridici di tutela a favore del fenomeno cooperativo nelle sue varie forme. L'assenza di un espresso riferimento alla promozione e al *favor* verso le imprese cooperative è ampiamente colmata dalla interpretazione univoca cui quelle disposizioni costituzionali si sono prestate, dando vita ad una significativa azione legislativa di sostegno e di impulso alle imprese cooperative. Azione che ben si coglie nel Codice Cooperativo del 1996 e nella speciale legislazione fiscale del 1998 (L. n. 85 del 16 dicembre 1998).

La Costituzione greca del 1975, radicalmente revisionata nel 1986, detta alcune disposizioni in tema di cooperazione. Ai sensi dell'art. 12.5 "*Le cooperative agricole e urbane di qualsiasi genere hanno un'amministrazione autonoma, alle condizioni fissate dalla legge e dai loro statuti, sotto la protezione e la tutela dello Stato che è tenuto a vigilare sul loro sviluppo*". Il successivo comma prevede poi la possibilità che lo Stato istituisca "*cooperative a partecipazione obbligatoria con lo scopo di raggiungere obiettivi di utilità o di interesse pubblico*". Nella prospettiva del Legislatore costituente greco, dunque, la cooperazione è meritevole di "*protezione e tutela*"; le imprese cooperative rappresentano la forma di organizzazione economica più idonea a conseguire "*obiettivi di utilità o di interesse pubblico*", il che mette in evidenza la funzione sociale che è ad esse connaturata.

Come si vedrà, anche in alcuni di tali Paesi il *favor* per la cooperazione si esprime, tra l'altro, in norme fiscali speciali.

## 2. (SEGUE): E NEI DOCUMENTI DELLA CE.

Venendo ora agli orientamenti generali emersi in sede comunitaria sulla fiscalità delle società cooperative, si deve rilevare in primo luogo che nel punto (16) dei *considerando* del Reg. n. 1435/2003 - che reca lo Statuto della società cooperativa europea (SCE) - il Consiglio precisa che il Regolamento "*non include altri settori del diritto quali la fiscalità, la concorrenza, la proprietà intellettuale o l'insolvenza. Pertanto nei settori su indicati e in altri settori non contemplati dal presente regolamento si applicano le disposizioni normative degli Stati membri e comunitarie*". Pertanto, viene espressamente escluso che la disciplina uniforme comunitaria di tale tipo societario si estenda all'ambito fiscale e si riconosce la piena autonomia degli Stati membri sul punto.

La peculiarità del fenomeno cooperativo, in ragione della sua funzione sociale ed economica, è comunque riconosciuta e favorita in sede comunitaria, nonché in sede ONU, in modo sostanzialmente analogo a quanto viene fatto in molti ordinamenti costituzionali degli Stati membri. Ed infatti, nei *considerando* del citato Regolamento si afferma in primo luogo che "*la Comunità, nell'intento di assicurare pari condizioni di concorrenza e contribuire al proprio sviluppo economico, dovrebbe dotare le cooperative, enti comunemente riconosciuti in tutti gli Stati membri, di strumenti giuridici idonei a facilitare lo sviluppo delle loro attività transnazionali. Le Nazioni Unite hanno esortato tutti i governi a garantire un contesto favorevole, in cui le cooperative possono operare in condizioni di parità rispetto ad altre forme di imprese*" (punto 6). Si riconosce poi che *le cooperative sono innanzi tutto gruppi di persone o persone giuridiche disciplinati da principi di funzionamento particolari, diversi da quelli applicabili agli altri operatori economici, tra cui il principio della struttura e del controllo democratici e la distribuzione degli utili netti d'esercizio su base equa* (punto 7). Queste peculiari regole di funzionamento si rinvergono, naturalmente, nello statuto della SCE recato dal Regolamento.

In alcuni documenti la Commissione Europea, sul solco degli orientamenti poi manifestati in sede regolamentare e che si sono naturalmente maturati nel corso dei relativi lavori preparatori, prende una precisa posizione sul riconoscimento della funzione sociale della cooperazione e sui rapporti tra tale funzione e su possibili misure incentivanti di carattere fiscale.

Nel “Documento di lavoro dei servizi della Commissione: Le cooperative nell’impresa Europa” <sup>(2)</sup> viene effettuata un’accurata analisi del fenomeno dell’impresa cooperativa in Europa, evidenziando tra l’altro i vantaggi e gli svantaggi della struttura cooperativa rispetto a quella lucrativa (punti 2.7 e 2.8). È significativo, al riguardo, rilevare che mentre molti dei vantaggi sono essenzialmente di tipo sociale o solo indirettamente economico (risposta ai bisogni degli utenti, innovazione, maggiore motivazione dei lavoratori, sostenibilità delle decisioni, ecc.), gli svantaggi sono tutti, direttamente o indirettamente, di tipo economico (difficoltà nell’allocazione ottimale delle risorse, limitato accesso al capitale esterno, lentezza dei processi decisionali, scarsi investimenti da parte dei soci, ecc.).

Alla luce delle considerazioni effettuate, la Commissione afferma che *“la concessione di benefici a favore delle cooperative si giustifica con il perseguimento di obiettivi non meramente economici nell’interesse di tutte le parti interessate”* (punto 2.9.2.). *“Le cooperative – prosegue la Commissione (punto 3) – hanno il diritto di pretendere un trattamento equo e leale sul mercato. Per compensare i loro potenziali svantaggi sono possibili due diversi approcci:*

- *può essere applicato un regime più flessibile, per esempio permettendo loro di accedere al capitale esterno oppure di dotarsi di un sistema di voto proporzionato alla quota di partecipazione*
- *potrebbe essere applicato un contesto normativo più rigido il cui rispetto giustifichi alcuni vantaggi o deroghe.”* Vantaggi o deroghe che – viene opportunamente specificato – debbono *“costituire una risposta misurata alle restrizioni implicite nella forma cooperativa”*.

Venendo poi specificamente al profilo fiscale, la Commissione rileva che *“in dieci Stati membri le cooperative (o almeno alcuni tipi di cooperative) godono di alcuni vantaggi legislativi, soprattutto di carattere fiscale”*. *“Lo scopo di questi benefici è di favorire la formazione di capitale delle imprese cooperative e con questo si intende controbilanciare le restrizioni derivanti dalla scelta di una forma cooperativa.”* Nel documento in esame, dunque, si dà atto dell’esistenza, negli ordinamenti degli Stati europei, di un preciso orientamento diretto a compensare gli indicati svantaggi – e soprattutto quello relativo alla

---

<sup>(2)</sup> Consultabile online all’indirizzo:  
[http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/coop/consultation/doc\\_it.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/coop/consultation/doc_it.pdf)

difficoltà di conseguire una adeguata capitalizzazione per cause tanto endogene quanto esogene – mediante misure di carattere fiscale.

Il trattamento fiscale delle cooperative è oggetto delle considerazioni della Commissione anche nella “Comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa” (COM (2004)18), in cui si suggeriscono delle azioni idonee a promuovere lo sviluppo delle società cooperative in Europa.

In particolare, in tale documento (punto 3.2.6.) la Commissione osserva che *“alcuni Stati membri (Belgio, Italia e Portogallo) ritengono che le restrizioni inerenti alla natura specifica del capitale delle cooperative richieda un trattamento fiscale particolare. Ad esempio, il fatto che le azioni delle società cooperative non siano quotate in borsa e, pertanto, non siano negoziabili, ha per effetto di rendere pressoché impossibile la realizzazione di plusvalenze; il fatto che le azioni siano rimborsate al valore nominale (non hanno valore speculativo) e che i rendimenti siano in genere limitati, rischia di scoraggiare nuove adesioni. Inoltre, le cooperative sono spesso soggette a prescrizioni rigorose per quanto riguarda le dotazioni di riserva. Un trattamento fiscale particolare può essere accettato, ma in tutti gli aspetti della legislazione sulle cooperative andrebbe rispettato il 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 e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale. Inoltre, ogni altro ‘vantaggio’ concesso non deve permettere a cooperative fittizie di utilizzare la forma cooperativa per eludere i propri obblighi in materia di pubblicità e di governo societario. La Commissione invita gli Stati membri che intendono applicare un trattamento fiscale appropriato e proporzionato per i fondi propri e le riserve delle cooperative, ad assicurarsi che queste disposizioni non creino situazioni anticoncorrenziali”*.

In termini generali <sup>(3)</sup>, la Commissione mostra dunque di ritenere che misure fiscali speciali a favore delle cooperative non siano di per sé contrarie ai principi comunitari, fatto naturalmente salvo il rispetto delle regole sulla concorrenza. Il che rinvia direttamente al tema degli aiuti di Stato.

Del resto, nella “Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese” (doc. 98/C 384/03), la Commissione aveva già affermato *“E’ ovviamente*

---

<sup>(3)</sup> Gli orientamenti della Commissione su alcune specifiche agevolazioni concesse alle società cooperative verranno esaminati oltre *sub* par. 5.

*impossibile riscuotere un'imposta sugli utili qualora questi non esistano. La natura del sistema fiscale può pertanto giustificare il fatto che le imprese senza scopo di lucro, quali le fondazioni o le associazioni, siano specificatamente esentate dall'imposta sugli utili se effettivamente non possono conseguire dei profitti. Inoltre, potrebbe essere giustificato dalla natura del sistema fiscale che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa quando l'imposta viene riscossa in capo ai soci."*

3. L'ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 3525 DEL 26 GENNAIO 2006.

In Italia la questione della compatibilità delle misure fiscali speciali per le società cooperative con la disciplina degli aiuti di Stato è stata posta dalla Corte di Cassazione, la quale – con ord. n. 3525 del 2006 – ha chiesto alla Commissione Europea <sup>(4)</sup> di sapere:

- a) se siano qualificabili come aiuti di Stato le misure di agevolazione fiscale disposte a 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);
- c) quali siano gli elementi per valutare la compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato degli effetti prodotti nell'ordinamento interno di norme (in favore di cooperative) derogatorie del diritto societario e comunitario comune;
- d) quali siano gli elementi alla luce dei quali valutare la compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato di un regime normativo derogatorio, in favore di enti societari in forma cooperativa, che non prevede adeguate forme di controllo esterno sulla sussistenza dei requisiti necessari per poter fruire delle agevolazioni.

---

<sup>(4)</sup> Con il procedimento previsto dalla comunicazione della Commissione n. 95/C 312/97, in GUCE 23 novembre 1995, n. C-312, relativa alla cooperazione fra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato.

La richiesta – che sembra invero esulare dall'ambito di quelle che i giudici nazionali possono formulare alla Commissione in base alla procedura utilizzata dalla nostra Corte <sup>(5)</sup> - è stata riferita ad un vasto ed eterogeneo <sup>(6)</sup> numero di misure fiscali speciali previste per il settore cooperativo dall'ordinamento italiano. Tra di esse spicca per importanza quella relativa all'esclusione da imposizione sul reddito degli utili accantonati dalle società cooperative alle riserve indivisibili <sup>(7)</sup>.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha fatto specifico riferimento alla procedura iniziata dalla Commissione Europea nei confronti delle banche popolari; procedura che tuttavia non ha ad oggetto la natura di aiuti di Stato di agevolazioni fiscali, bensì presunte restrizioni alla libertà di stabilimento e circolazione dei capitali derivanti dalla particolare disciplina di *governance* di tali soggetti bancari. La procedura si sarebbe conclusa con una archiviazione <sup>(8)</sup>.

Non risulta – a tutt'oggi – che la Commissione abbia dato seguito alla richiesta della Corte di Cassazione.

#### 4. IL PROCEDIMENTO PENDENTE DINANZI LA COMMISSIONE EUROPEA NEI CONFRONTI DELLE COOPERATIVE DI CONSUMO ITALIANE.

Con un proprio comunicato stampa, Federdistribuzione ha dato notizia di aver presentato il 4 aprile 2006 un esposto alla Commissione nei confronti della Repubblica Italiana in relazione ad aiuti di Stato concessi, in violazione della normativa comunitaria, alle cooperative di consumo sotto forma di un trattamento fiscale di favore. In particolare, le misure denunciate sono costituite dall'esclusione da IRES del 70% degli utili

---

<sup>(5)</sup> Ed infatti, la citata comunicazione (punto 30) esclude che in sede di risposta la Commissione possa entrare nel merito della compatibilità con il Trattato delle misure di cui si discute in causa: la procedura è infatti solo diretta ad ottenere informazioni sullo stato di procedure pendenti o concluse dinanzi alla Commissione, nonché notizie di carattere generale sulla prassi da essa seguita per la qualificazione come aiuti di Stato di misure statali.

<sup>(6)</sup> Cfr. A. SARTI, *Regime*, 943.

<sup>(7)</sup> L'esclusione è prevista dall'art. 12 l. n. 904/1977, che stranamente non è menzionato nel quadro storico generale delle agevolazioni delineato dall'ordinanza, la quale invece ricorda solo la disposizione che ha recentemente ridotto la misura dell'esclusione (art. 1, comma 460 l. n. 311/2004).

<sup>(8)</sup> Non consta che l'archiviazione sia stata formalizzata dalla Commissione; di essa ha comunque dato notizia la stampa (*La UE chiude il caso Popolari*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 dicembre 2006).

accantonati alla riserva indivisibile e dalla deducibilità del 70% dell'IRES dalla base imponibile della medesima imposta <sup>(9)</sup>.

La Commissione Europea, a seguito dell'esposto, ha inoltrato all'Italia una richiesta di informazioni, cui lo Stato ha dato risposta affermando la piena conformità delle misure fiscali speciali ai principi in materia di aiuti di Stato <sup>(10)</sup>. Il procedimento risulta tuttora pendente.

## 5. I PRECEDENTI DELLA COMMISSIONE EUROPEA SU MISURE FISCALI SPECIALI PER LE SOCIETÀ COOPERATIVE.

Il tema degli aiuti fiscali alla cooperazione è stato già oggetto - oltre che degli interventi di carattere generale di cui si è detto sopra - di specifico esame da parte della Commissione europea in almeno due casi.

### 5.1. *La riduzione dell'aliquota IRAP per le cooperative siciliane.*

La Commissione Europea ha avviato nel 2005 un procedimento di indagine formale su alcune misure fiscali previste dalla Regione siciliana, una delle quali riguardante le società cooperative. In particolare, con la misura in questione (art. 60 L.R. n. 17/2004), la Regione ha previsto la riduzione di un punto percentuale dell'aliquota IRAP per le società cooperative a mutualità prevalente. Secondo la Commissione, che si è pronunciata in via preliminare in sede di richiesta formale di osservazioni (doc. 2006/C 82/19), tale misura soddisfa tutte le condizioni previste dall'art. 87 cit. per la configurabilità di un aiuto di Stato, in quanto conferisce ai beneficiari un vantaggio economico con l'uso di risorse statali o comunque pubbliche (consistente nella riduzione dell'imposta), di carattere selettivo (in quanto limitato alle società cooperative), ed idoneo a falsare la concorrenza (in quanto le cooperative competono sul mercato con altre imprese). In questo contesto la Commissione ribadisce comunque la sua posizione, già espressa nella Comunicazione relativa agli aiuti di Stato di cui si è detto sopra, secondo cui *"talune misure fiscali*

---

<sup>(9)</sup> Gli esponenti intendono fare riferimento, nel secondo caso, alla previsione recata dall'art. 21 l. n. 449/97: questa disposizione, tuttavia, non ha carattere autonomo, ma è strettamente collegata all'esclusione prevista dall'art. 12 l. n. 904/77 (ed alle successive modifiche ed integrazioni), dettando una mera modalità tecnica di applicazione di tale esclusione. Essa è infatti diretta a neutralizzare l'effetto "a catena" che si genererebbe dall'applicazione dell'imposta sul reddito sulle variazioni effettuate ai sensi dell'art. 83 TUIR, in relazione alla detassazione degli utili accantonati alla riserva indivisibile.

<sup>(10)</sup> *Coop e Fisco, l'Italia si difende*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 ottobre 2006.

*riguardanti le cooperative possono essere giustificate dalla natura e dalla struttura generale del sistema, in particolare quando è previsto che l'imposta sia riscossa in capo ai soci*". A tale proposito, essa osserva che l'IRAP si applica nel medesimo modo alle cooperative e ad altri tipi di imprese, con la conseguenza che la riduzione dell'aliquota decisa da una Regione "può difficilmente essere considerata un elemento intrinseco alla logica del sistema fiscale".

In assenza di osservazioni dello Stato italiano, la Commissione, con provvedimento del 7/2/2007 <sup>(11)</sup>, ha deciso che la misura in esame costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il Trattato CE.

## 5.2. *Il caso delle cooperative agricole spagnole.*

Con decisione dell'11/12/2002 <sup>(12)</sup> la Commissione ha espresso alcuni importanti principi sul tema delle misure fiscali speciali previste per le società cooperative, che l'hanno portata a concludere per la non configurabilità di aiuti di Stato nel caso esaminato, relativo alle cooperative agricole spagnole. Tali cooperative fruiscono – come risulta dalla decisione della Commissione - di un'ampia serie di agevolazioni in senso stretto (cioè di misure derogatorie del normale regime fiscale), nonché di altre provvidenze (prestiti agevolati). Sotto il profilo fiscale, infatti, dette cooperative cumulano: l'agevolazione in materia di accisa sui carburanti che ha dato luogo al *decisum*; sostanziali riduzioni dell'aliquota dell'imposta sul reddito; riduzioni dei coefficienti di rendimento delle attività agricole e di allevamento (che concorrono a formare la base imponibile) per l'imposta sul reddito; agevolazioni nel pagamento dell'IVA; benefici sui trasferimenti di aziende e terreni agricoli e deduzione forfetaria di alcune spese nell'imposta sul reddito.

In questa occasione la Commissione ha fissato alcuni rilevanti principi di carattere generale <sup>(13)</sup>, che parrebbero applicabili anche alle principali misure fiscali previste per le cooperative italiane.

Il primo principio (punto 146) è che, per valutare la natura di aiuto di Stato di una misura fiscale riguardante le società cooperative, è

<sup>(11)</sup> V. comunicato stampa IP/07/159 dell'8/2/2007.

<sup>(12)</sup> Questa decisione è stata oggetto della sentenza del Tribunale di Primo Grado del 12/12/2006, causa T-146/03, che ha ritenuto la decisione non motivata nel punto in cui ha riferito le argomentazioni da essa utilizzate, attinenti l'imposizione diretta, al caso specifico oggetto della medesima decisione, costituito da una compensazione concessa alle cooperative operanti nel settore agricolo giustificata da un aumento dell'accisa sui carburanti. Si può quindi ritenere che la sentenza non abbia inficiato la validità degli argomenti della Commissione riferibili all'imposizione diretta.

<sup>(13)</sup> Recentemente ribaditi nel procedimento svoltosi dinanzi al Tribunale di Primo Grado.

necessario considerare nel suo complesso la tassazione dei redditi prodotti dalla società, sia in capo alla società medesima che in capo al socio; non è quindi sufficiente limitare l'esame alla tassazione societaria (come si è visto, questo orientamento era stato manifestato anche nella Comunicazione relativa alla tassazione diretta delle imprese). Ed infatti, con riferimento alle cooperative spagnole la Commissione ha evidenziato che i redditi erogati dalla società ai propri soci (ritorni cooperativi) subiscono una doppia tassazione, a differenza di quanto accade per i dividendi erogati da una società lucrativa ai propri soci, che beneficiano di misure fiscali dirette ad attenuare notevolmente l'effetto di doppia imposizione: questa doppia tassazione in capo al socio giustifica un'attenuazione della tassazione in capo alla società cooperativa. Così ragionando la Commissione ha posto l'accento sul fatto che tale misura di perequazione è fisiologica e non costituisce dunque *ex se* aiuto di Stato. Essa infatti non ha ritenuto necessario scendere all'esame del fatto se tale misura avesse natura compensativa della doppia tassazione o di altri svantaggi: manca infatti nella decisione ogni valutazione di carattere economico e quantitativo sulla comparabilità tra svantaggi e vantaggi che l'applicazione del sistema fiscale spagnolo comporta per le cooperative agricole.

Il secondo principio (punto 147) evidenziato dalla Commissione nella decisione in commento è che il regime normativo delle cooperative deve essere analizzato nel suo insieme, in quanto risponde ad elementi di differenziazione relativi alla struttura societaria ed in quanto sia collegato ad obblighi specifici, come ad esempio versamenti obbligatori ai fondi. Si deve dunque ritenere che - laddove sussistano significativi elementi di peculiarità, nel senso indicato, tra tale regime e quello delle altre società di capitali - riduzioni di aliquota dell'imposizione diretta in favore delle società cooperative possono essere giustificate.

#### 6. CONSIDERAZIONI SULLE MISURE FISCALI SPECIALI PREVISTE DAL NOSTRO ORDINAMENTO E SULLA LORO COMPATIBILITÀ CON L'ART. 87 TRATTATO CE.

I principi affermati dalla Commissione sulla questione della configurabilità come aiuti di Stato di misure fiscali previste in favore di società cooperative spagnole riflettono un approccio che appare conforme al dettato dell'art. 87 Trattato CE e che - applicato alle misure previste in materia di IRES per le cooperative italiane - consentirebbe di giungere a conclusioni analoghe, e cioè alla conformità di tali misure alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato.

Con riferimento all'imposta sul reddito, la principale misura di favore prevista per le società cooperative, e cioè l'esclusione da imposta degli utili accantonati alla riserva indivisibile (art. 12 l. n. 904/1977, come integrato dall'art. 1, comma 460, l. n. 311/2004), viene unanimemente qualificata nell'ordinamento interno non come agevolazione fiscale in senso stretto, ma piuttosto come misura non derogatoria che risponde ai principi generali del sistema delle imposte sul reddito, considerando unitariamente il regime di tassazione della società e dei suoi soci, nonché le particolari condizioni poste dal legislatore per fruire di tale esclusione.

Si può osservare a tale proposito che il presupposto delle imposte sul reddito, e quindi tanto dell'IRES, quanto dell'IRPEF, è costituito dal "possesso del reddito" (artt. 1 e 72 TUIR). Dunque, la ricchezza tassata dal legislatore con questi tributi è connotata, come richiede del resto il principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.), da un particolare rapporto di dominio – secondo taluni essenzialmente giuridico, secondo altri anche meramente economico – che il soggetto passivo può esercitare su di essa e che concreta quella utilità economica che, nell'ambito delle imposte sul reddito, giustifica e legittima il prelievo fiscale.

Nella disciplina civilistica delle cooperative a mutualità prevalente, che possono fruire della misura in questione ai sensi dell'art. 1, comma 460 l. n. 311/2004, e con riguardo alle condizioni poste per la sua concreta fruizione, esiste una necessitata ed imprescindibile relazione tra la detassazione degli utili accantonati dalla società alla riserva indivisibile e la giuridica preclusione, per il socio, di appropriarsi di tali utili, sia durante la vita della società, che all'atto della trasformazione, che all'atto dello scioglimento (art. 2514 cod. civ.). La conseguenza di tale particolare disciplina è evidente: il socio di una società cooperativa non potrà mai appropriarsi degli utili prodotti dalla società ed accantonati alla riserva indivisibile, al contrario di quanto accade per il socio di una società lucrativa<sup>(14)</sup>. Corrispondentemente, l'azione o la quota del socio cooperatore non potrà mai manifestare un *capital gain* all'atto della sua cessione, in conseguenza del fatto che – qualunque sia il patrimonio accumulato dalla cooperativa – al socio spetterà sempre solamente la quota di pertinenza del capitale sociale.

La conseguenza di tale peculiare disciplina, alla luce della definizione del presupposto dell'imposta sul reddito, è che il socio

---

<sup>(14)</sup> Naturalmente, nei limiti previsti dalle disposizioni civilistiche richiamate, anche il socio di una cooperativa a mutualità prevalente può beneficiare degli utili; ma, nella misura in cui ciò accade, l'agevolazione di cui si discute risulta inapplicabile.

cooperatore non manifesta, e non può mai manifestare, la ricchezza tassata, espressa dal possesso della quota del reddito della società di sua pertinenza. In questa ottica, la detassazione prevista per l'utile accantonato dalla cooperativa può essere vista come una forma di compensazione del socio per la mancata percezione dell'utile stesso, idonea a ricondurre la sua situazione su un piano di equità rispetto a quella del socio di una società lucrativa il quale non soffre di alcuna limitazione nel suo diritto agli utili, tanto distribuiti quanto accantonati.

Ma poiché la detassazione di cui si tratta esplica i suoi effetti, *in primis*, nella sfera giuridica della società, non si può non estendere l'esame ai rapporti tra il regime impositivo della società e quello del socio, essendo ovviamente la cooperativa l'impresa operante sul mercato in regime di concorrenza rispetto alla quale deve essere valutata la configurabilità di un aiuto di Stato.

Il sistema italiano di imposizione sul reddito, come è usuale nell'ambito dei Paesi comunitari, è connotato da molti anni dalla tendenziale assenza di doppia imposizione degli utili distribuiti dalle società di capitali ai propri soci. Sotto il profilo costituzionale della capacità contributiva, si ritiene che nulla osti in via di principio ad una doppia tassazione della medesima ricchezza in capo a due soggetti diversi e, nella specie, alla doppia tassazione, sia presso la società di capitali (dotata di personalità giuridica e quindi di piena autonomia patrimoniale) che presso il socio, del reddito prodotto dall'esercizio dell'impresa societaria. Tuttavia, fin dal 1977 il legislatore italiano ha attuato sistemi idonei ad escludere tale doppia tassazione. E, non per caso, il primo di tali sistemi – in vigore fino a tutto il 2003 – è stato introdotto proprio con la l. n. 904/1977, che ha anche previsto per le società cooperative quella detassazione degli utili accantonati alla riserva indivisibile che è ora oggetto di esame. Come è noto, il sistema prescelto dal legislatore nel 1977 è stato quello del riconoscimento al socio di un credito di imposta in misura corrispondente alle imposte assolute dalla società sul reddito distribuito. Pertanto, nel momento in cui gli utili venivano corrisposti al socio si attuava una compensazione tra le imposte dovute dal socio medesimo, sulla base delle proprie aliquote di imposta, e quelle dovute/corrisposte dalla società sulla base delle aliquote IRPEG.

La logica di questo sistema è dunque chiaramente quella di tassare una sola volta il reddito distribuito dalla società, e precisamente di tassarlo - eventualmente a seguito di una "catena" di distribuzioni di utili tra società, tassate in modo proporzionale - in capo al socio persona fisica, con le sue aliquote progressive di imposta.

Fisiologicamente, in questa ottica, con lo stesso testo normativo con il quale si è attuato il sistema del credito di imposta il legislatore ha

dunque previsto la esclusione da imposizione degli utili accantonati alla riserva indivisibile da parte delle società cooperative. Ed infatti, non poteva mai verificarsi, con riguardo a questi utili, il presupposto che il sistema intendeva colpire, e cioè la distribuzione degli utili ai soci e dunque il possesso, da parte loro, della ricchezza tassata. Per convincersi di ciò basta osservare che, se gli utili della cooperativa fossero tassati, quello che per tutte le società lucrative è un mero acconto di imposizione, destinato a divenire definitivo in capo al socio al momento della distribuzione, per le cooperative diverrebbe un'imposizione a titolo definitivo.

La detassazione degli utili accantonati alla riserva indivisibile si presentava pertanto come una misura di sistema, rispondente agli stessi principi teorici ed applicati di tassazione che governano l'imposizione delle società di capitali lucrative e dei suoi soci<sup>(15)</sup>.

Come è noto, con la riforma del Testo Unico delle Imposte sul Reddito del 2004, il meccanismo del credito di imposta è stato sostituito dal sistema dell'esenzione (*rectius* esclusione, con una parziale doppia tassazione), per il quale gli utili distribuiti vengono esclusi da imposizione in capo al socio e tassati (quasi) unicamente in capo alla società. Ci si deve dunque chiedere se la *ratio* della detassazione in esame sia sopravvissuta a tale modifica. La risposta sembra essere affermativa.

In primo luogo, si deve rilevare in proposito che non è certo mutato il presupposto delle imposte sul reddito, come sopra definito. Pertanto, non è venuta meno la esigenza sistematica di differenziare l'imposizione delle società lucrative e dei loro soci rispetto a quelle delle società cooperative e dei loro soci. Nell'attuale meccanismo dell'esenzione, una società lucrative, dopo aver applicato l'IRES di sua competenza, può distribuire utili ai propri soci senza che questi debbano scontare, sulla parte esclusa, alcuna forma di imposizione sul reddito. Una società cooperativa a mutualità prevalente non può fare altrettanto, per i vincoli posti dall'art. 2514 cod. civ.: quindi non potrebbe in alcun modo – e con lei i suoi soci – beneficiare dell'esenzione che è accordata alle società lucrative, pur dopo aver scontato, in ipotesi, la medesima imposizione sul reddito di queste ultime.

Alla luce di questa considerazione si potrebbe dunque ritenere che il nuovo metodo introdotto mediante la riforma del TUIR non è che un semplice diverso meccanismo tecnico atto a realizzare lo stesso obiettivo,

---

<sup>(15)</sup> A questa conclusione giungeva, nel sistema dell'IRPEG, tutta la dottrina che si è occupata della questione: v., tra gli altri, A. FANTOZZI, *Riflessioni*; F. GALLO, *Accumulazione*; G. MARONGIU, *Regime*.

conforme a Costituzione, di tassazione dei redditi societari. Se ciò è vero, non potrebbe quindi ritenersi che l'esclusione da imposizione degli utili accantonati alla riserva indivisibile abbia perso la sua coerenza rispetto ai principi che governano il sistema di tassazione del reddito.

La conseguenza di quanto fin qui rilevato ai fini della configurabilità di un aiuto di Stato fiscale è che la misura in esame non sembra integrare un beneficio concesso alle imprese, in quanto si tratta di una misura che risponde ai principi generali del sistema tributario <sup>(16)</sup> <sup>(17)</sup> e che comunque, nell'ottica di considerare unitariamente il regime fiscale della società cooperativa e del socio <sup>(18)</sup>, assume una funzione

---

<sup>(16)</sup> V. sul punto il Cap. IV. Tutta la dottrina che si è occupata recentemente della questione, commentando l'ordinanza della Corte di Cassazione di cui al par. 3, giunge alla conclusione di considerare compatibile la misura fiscale in questione con le norme comunitarie in materia di aiuti di Stato: v. A: GIOVANNINI, *Concorrenza*; F. GRAZIANO, *Agevolazioni*; A. SARTI, *Regime*; D. STEVANATO, *Regime*. Nello stesso senso, già precedentemente, G. PETRELLI, *Disciplina*. Secondo A. DI PIETRO, *Ragioni*, la divisione tra cooperative a mutualità prevalente e non prevalente potrebbe comportare la selettività delle misure fiscali previste a solo favore delle prime.

<sup>(17)</sup> Lo stretto collegamento esistente tra la configurabilità del beneficio e la struttura dell'imposta in relazione alla quale la specifica misura è prevista porta naturalmente a ritenere che questo ragionamento non sia *sic et simpliciter* estensibile a misure fiscali diverse da quella qui considerata. Per quanto concerne ad esempio la riduzione dell'aliquota IRAP, oggetto del procedimento di cui si è detto sopra *sub* par. 5.1, può ritenersi che effettivamente manchi quel collegamento tra la misura fiscale speciale prevista in favore delle società cooperative e la capacità contributiva colpita dal tributo che può legittimare la misura stessa alla luce dell'art. 87 Trattato. L'IRAP, infatti, è un tributo nella cui struttura sono irrilevanti i rapporti tra socio e società, anche in ragione della sua natura reale; il che porta ad individuare la capacità contributiva colpita – nelle sue varie declinazioni interpretative – in una situazione esclusivamente riferibile alla società. Questa considerazione è ovviamente limitata al tema di questo lavoro e non involge considerazioni sulla effettiva sindacabilità, alla luce dell'art. 87 cit., delle differenziazioni di aliquota IRAP previste dalle norme regionali. Ci si limita a rilevare, al riguardo, che la misura in questione era stata espressamente prevista dalla Regione siciliana come agevolativa e come tale sottoposta al vaglio della CE ai sensi dell'art. 88, par. fi 2 e 3 Trattato.

<sup>(18)</sup> Nella comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, la Commissione ha affermato che "*potrebbe essere giustificato dalla natura del sistema fiscale che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa quando l'imposta viene riscossa in capo ai soci*". Come è agevole rilevare, qui la Commissione fa riferimento ad uno schema civilistico-fiscale radicalmente diverso da quello vigente in Italia, in cui gli utili non possono essere distribuiti ai soci, ma propone comunque una valutazione unitaria dei rapporti tra socio e cooperativa e dei relativi regimi di tassazione. Non vi è dubbio, in proposito, che questa osservazione della Commissione sia diretta a legittimare, in linea di principio, la non tassazione della società cooperativa, in considerazione dei rapporti patrimoniali intercorrenti tra il socio (in quanto tale) e la società. Non sembra quindi che, per la Commissione, l'esclusione da tassazione della

compensativa. Come ha riconosciuto la Commissione CE <sup>(19)</sup>, infatti, *“le cooperative hanno il diritto di pretendere un trattamento equo e leale sul mercato”*.

D'altra parte, ampliando l'ottica e riprendendo le considerazioni di carattere generale già formulate in sede comunitaria, la natura compensativa della misura in esame va valutata anche con riferimento alle peculiarità strutturali delle società cooperative e delle diseconomie correlate a tali peculiarità, e non ultima proprio alle forti limitazioni per i soci cooperatori (nelle cooperative a mutualità prevalente) di appropriarsi degli utili, il che comporta la difficoltà di approvvigionamento di capitali di rischio. Come si è visto, si tratta proprio degli elementi che vengono sottolineati negli interventi di carattere generale della Commissione CE e che si ritrovano puntualmente nello statuto della SCE. È anche da sottolineare, al riguardo, che sebbene, in linea di principio generale, non possano rilevare – secondo la prassi interpretativa della disciplina degli aiuti di Stato – le finalità, anche se socialmente meritevoli, per le quali gli Stati prevedono misure suscettibili di falsare la concorrenza, la stessa Commissione europea ha affermato <sup>(20)</sup> che *“la concessione di benefici a favore delle cooperative si giustifica con il perseguimento di obiettivi non meramente economici nell'interesse di tutte le parti interessate”*.

Sotto un ulteriore profilo, può inoltre ritenersi che alla misura fiscale in esame difetti la caratteristica della selettività <sup>(21)</sup>, considerando che essa assegna un regime fiscale proprio al particolare tipo sociale, tenendo conto proprio dei profili di non comparabilità di tale tipo con quello delle società lucrative: il sistema impositivo previsto per le cooperative – con particolare riguardo al regime delle riserve indivisibili, ma anche con riferimento alle esenzioni - è strettamente connesso alla struttura proprietaria della società cooperativa e al sistema economico ad essa sotteso. Con la conseguenza che il sistema impositivo delle società lucrative non potrebbe essere considerato quale elemento di paragone ai fini della sussistenza del requisito della selettività.

---

società sia di per sé sola idonea a falsare la concorrenza. Nel nostro ordinamento, uno schema per certi versi analogo a quello indicato dalla Commissione si verifica(va) per l'esenzione dall'imposta sul reddito delle cooperative agricole (ora assorbita da una maggiore quota di detassazione dell'utile accantonato alla riserva indivisibile), giustificata dalla sostanziale “trasparenza” della società. Tuttavia, il provento tassabile (solo) in capo al socio non è l'utile distribuito dalla società, bensì la remunerazione per i conferimenti di prodotti agricoli.

<sup>(19)</sup> Cfr. *supra*, par. 2.

<sup>(20)</sup> Cfr. *supra*, par. 2.

<sup>(21)</sup> V. sul tema il Cap. VII.

## BIBLIOGRAFIA

A. BASSI, *La cooperazione vista attraverso il diritto tributario*, in *La riforma della legislazione sulle cooperative*, (a cura di G. Bucci e A. Cerrai), Milano, 1979; A. DI PIETRO, *Le ragioni fiscali delle nuove cooperative*, in *Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario*, (a cura di F. Vella), Torino, 2004; A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. Dir. Trib.* 1999, I, 423; F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della l. n. 904 del 1977*, in *Rass. Trib.* 1997, 413; A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato. Principi e tassazione delle società cooperative*, in *Boll. Trib.* 2006, 1589; F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Dir. Prat. Trib.* 2006, II, 465; G. MARONGIU, *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, in *AA.VV., La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, (a cura di Schiano Di Pepe e Graziano), Padova, 1997; G. PETRELLI, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, in *Consiglio Nazionale del Notariato, Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative*, Milano, 2005; A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rass. Trib.* 2006, 938; D. STEVANATO, *Il regime fiscale degli utili delle cooperative, tra intenti agevolativi e minore capacità contributiva dei redditi non distribuibili*, in *Dialoghi* 2006, 857.