Breviaria Iuris
fondati da
G. Cian e A. Trabucchi

FALSITTA FANTOZZI
MARONGIU MOSCHETTI

commentario breve alle LEGGI TRIBUTARIE

TOMO I

Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente

a cura di
GASPARE FALSITTA

CEDAM

AUTORI DELL'OPERA

Direttore

Gaspare Falsitta

Collaboratori

Bagarotto M. E.: art. 75 e 81 Cost.; art. 119 Cost. (sez. II)

Baggio R.: art. 9 Cost.; art. 117 Cost. (sez. II); art. 119 Cost. (sez. IV)

Beghin M.: art. 7 Statuto; art. 53 Cost. (parr. IX e X; parr. da XVIII a XXII; par. LII); art. 53 Cost. (*con Scandiuzzi D.*: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI); art. 53 Cost. (*con Muraro D.*: par. XXXV e parr. da XL a XLIV); art. 53 Cost. (*con Rocchetti G.*: parr. XLIX e L)

Bergonzini G.: artt. 41 e 42 Cost.

Carinci A.: art. 6 Statuto (parr. VII-XII); art. 17 Statuto

Dolfin N.: art. 23 Cost. (parr. XI-XVIII)

Falsitta G.: art. 2 Cost.; art. 3 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da I a III e parr. da LIV a LVII)

Fucile S.: artt. 10 e 11 Cost.

Giovanardi A.: art. 117 Cost. (sez. I)

Greggi M.: art. 2 Statuto; art. 120 Cost.

Interdonato M.: art. 45 Cost.

Lippi R.: art. 16 Statuto

Mastroiacovo V.: art. 3 Statuto

Melis G.: art. 14 Statuto

Miccinesi M.: art. 24 Cost.

Miscali M.: art. 47 Cost.

Morana D.: art. 23 Cost. (parr. I-X)

Moschetti F.: art. 1 Statuto (*con Nichetti B.*)

Moschetti G.: art. 9 Statuto

Muraro D.: art. 4 Statuto; artt. 76 e 77 Cost.; art. 53 Cost. (*con Beghin M.*: par. XXXV e parr. da XL a XLIV)

Nichetti B.: art. 1 Statuto (*con Moschetti F.*)

Pagnacco L.: art. 25 Cost.

Pansieri S.: art. 10 Statuto (parr. XIV-XXIV)

Poddighe A.: art. 102, 111 e 113 Cost.

Poggioli M.: art. 13 e 15 Statuto; artt. 43, 44, 69 e 84 Cost.

Rocchetti G.: art. 53 Cost. (*con Beghin M.*: parr. XLIX e L)

Rossi P.: art. 28 Cost.

Scandiuzzi D.: art. 53 Cost. (*con Beghin M.*: par. IV, VI; parr. da XLV a XLVIII e par. LI)

Schiavolin R.: art. 5 Statuto; art. 6 Statuto (parr. da I a VI); artt. 29, 30 e 31 Cost.; art. 53 Cost. (par. V, VII, VIII, XVII, parr. da XXIII a XXXIV, parr. da XXXVI a XXXIX, LIII)

Tassani T.: art. 8 Statuto

Tosi L.: art. 119 Cost. (sez. I)

Trivellin M.: art. 10 Statuto (parr. I-XIII); artt. 8, 20 e 97 Cost.

Viotto A.: art. 12 Statuto; artt. 13, 14 e 15 Cost.; art. 53 Cost. (parr. da XI a XVI)

Zardini D.: art. 119 Cost. (sez. III e V)

Zizzo G.: art. 11 Statuto

Coordinamento

Mauro Beghin, Roberto Schiavolin, Loris Tosi per la Costituzione
Mauro Beghin per lo Statuto del contribuente

Segretario della redazione

Daniela Scandiuzzi

to [in merito, v. C s.u. 06/14863, in *R. d. trib.* 07, II, 23 ss. con nota di VIOTTO; C s.u. 08/2275, in *GT* 08, 330 ss., con nota di GLENDI], con la conseguenza che le relative controversie sono devolute [a partire dal 1° gennaio 2002, ovverosia a far data dall'avvenuto allargamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria ad opera dell'art. 12, l. n. 448/01] alla giurisdizione tributaria [sull'assetto precedente, v. invece MICCINESI - VIGORITI, *D. e prat. trib.* 99, I, 822 ss.].

45

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.

La legge provvede alla tutela e allo sviluppo dell'artigianato.

SOMMARIO: I. Premessa. - II. Le ragioni del riconoscimento e della promozione dell'impresa cooperativa ed artigiana. La funzione sociale. - III. La funzione sociale come fondamento delle agevolazioni tributarie. Rapporto con l'art. 53 Cost. - IV. La tutela della cooperazione in ambito comunitario e conseguenti limiti comunitari alla promozione della stessa. - V. Oggetto della tutela costituzionale. Concetto di cooperazione a carattere di mutualità e senza fine di speculazione privata. - VI. Compatibilità con l'art. 45 Cost. dell'applicazione alle sole cooperative a mutualità prevalente delle agevolazioni fiscali. - VII. Le principali agevolazioni fiscali alla cooperazione, tra esigenze sistematiche di perequazione ed esigenze di promozione del fenomeno cooperativo. - VIII. Controlli sul carattere e le finalità del fenomeno cooperativo.

I. Premessa. ■ Con l'articolo 45 il Legislatore costituente ha inteso dotare di una specifica tutela costituzionale due particolari tipologie d'impresa, ovvero l'impresa cooperativa cui è dedicato il primo comma e l'impresa artigiana alla quale è dedicato, invece, il comma secondo. Nel dettare la summenzionata tutela, il Legislatore costituente dispone altresì ch'è compito della legge promuovere lo sviluppo di questi tipi d'impresa, promozione che è stata realizzata anche attraverso una disciplina tributaria di favore per la cooperazione. Di qui lo **stretto legame tra l'articolo in commento e le disposizioni tributarie dettate per la cooperazione**. Peraltro, la relazione tra il fenomeno cooperativo e una disciplina tributaria di favore è storicamente antecedente alla carta costituzionale. Basti ricordare, in proposito, come la prima norma riferita esplicitamente al fenomeno della cooperazione fosse proprio una norma di carattere tributario, l'art. 52 del Reg. 25 novembre 1866, il quale disponeva un trattamento agevolato per le cooperative (cfr. COLANTONIO, voce *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario*, *Dig. sez. comm.* 89, IV, 140). Per quanto attiene all'artigianato, si segnala che, già prima delle modifiche all'art. 117 Cost. di cui alla l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, l'adozione di provvedimenti diretti alla tutela e allo sviluppo dell'artigianato, *ex* art. 1 della l. 8 agosto 1985, n. 443, è stata devoluta alle Regioni, le quali vi hanno provveduto attraverso provvidenze e contribuzioni di natura non tributaria. La promozione, sotto l'aspetto tributario, del settore specifico, al di là delle norme di favore per le piccole e medie imprese appare non significativa.

II. Le ragioni del riconoscimento e della promozione dell'impresa cooperativa ed artigiana. La funzione sociale. ■ Collocato 1
nel Titolo III sui Rapporti economici della Parte prima della Costituzione, l'articolo in commento segue l'art. 41 Cost. che detta il principio generale di libertà dell'iniziativa economica privata, con i soli divieti di svolgimento in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà e alla dignità umana. L'articolo, attinente all'impresa cooperativa e all'impresa artigiana, *species* a ben vedere del *genus* impresa, trova la propria giustificazione solo nella specifica volontà di tutela nei confronti di queste particolari tipologie d'impresa. In questo senso depongono anche i lavori preparatori della Costituzione, dall'analisi dei quali emerge chiaramente la volontà di dotare l'impresa cooperativa – inizialmente intesa

addirittura come *tertium genus* di impresa accanto a quella pubblica e privata (sul punto si veda anche FANTOZZI, *R. d. trib.* 99, I, 423 ss.) – di una particolare tutela costituzionale. La forma cooperativa, infatti, «*si distacca dalla finalità lucrativa e si avvicina ad una* ***funzione di pubblico interesse,*** *procurando ad una comunità di lavoratori o di utenti l'acquisizione di beni o di mezzi di lavoro a prezzo di costo*» (cfr. Seduta del 1° ottobre 1946 della terza Sottocommissione della Commissione per la Costituzione). Ed ancora, «*fra l'impresa individuale e l'impresa socializzata merita considerazione autonoma, ed ha veramente titolo di cittadinanza per entrare nel corpo della nostra Costituzione, questa terza categoria che è l'impresa cooperativa, la quale esige una definizione propria, precisamente perché si distingue dalla prima e dalla seconda pur avendo caratteri e dell'una e dell'altra*» (così DOMINEDÒ nella seduta del 3 maggio 1947). Si può allora ritenere che una volta riconosciuta in via generale la tutela della Repubblica nei confronti dell'impresa privata, il Legislatore costituente si sia preoccupato di inserire nel dettato costituzionale una specifica tutela per **forme d'impresa cui ha riconosciuto un'utilità sociale**, in particolare, dedicando l'art. 45 in commento alla tutela dell'impresa cooperativa a carattere di mutualità e dell'impresa artigiana (e, secondo alcuni, ancorché indirettamente, l'art. 47 – che dispone la tutela ed il favore della Repubblica verso il risparmio, la proprietà diretta coltivatrice e l'investimento azionario diretto e indiretto – alla tutela dell'impresa bancaria, dell'impresa azionaria e della piccola impresa agricola; cfr. NIGRO, *Art. 45*, in *Comm. Branca*, 81, 1 ss.; LOTITO - NARDELLA, *Art. 45*, in *Comm. Bifulco-Celotto-Olivetti* 06, 920). ■ La **funzione sociale** di queste particolari tipologie di impresa giustifica la specifica tutela riservata loro dalla carta costituzionale. Tuttavia, non può sfuggire che, da un punto di vista letterale, solo all'impresa cooperativa, o meglio alla cooperazione, è espressamente riconosciuto dalla norma costituzionale tale elemento distintivo. Di contro, il riconoscimento della funzione sociale dell'impresa artigiana risulta implicito (cfr. LOLITO - NARDELLA, *op. cit.*, 920) e va desunto, oltreché dai lavori preparatori della Costituzione, dai caratteri propri di questa tipologia di attività. Sia l'impresa cooperativa che l'impresa artigiana si caratterizzano, infatti, per la centralità dell'**elemento personale** (imprescindibile per l'impresa artigiana e predominante rispetto alla componente patrimoniale per l'impresa cooperativa) e in tal senso manifestano una intrinseca funzione sociale, in quanto strumenti idonei a consentire l'accesso all'attività lavorativa ed, in genere, imprenditoriale da parte dei soggetti più deboli. Invero, sebbene la formula «funzione sociale» appaia piuttosto generica e si presti a una molteplicità di interpretazioni, il significato della locuzione utilizzata dall'articolo in commento dev'essere individuato «*nella 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*» (C. Cost. 89/408). Più in generale, la funzione sociale riconosciuta dall'art. 45 Cost. dev'essere intesa come **idoneità al perseguimento e alla realizzazione, sul piano economico, dell'interesse collettivo, vale a dire dei fondamentali principi di democrazia, di libertà, di uguaglianza e di progresso di cui agli artt. 1, 2, 3 e 4** (cfr. C. Cost. 89/408 e, in dottrina, NIGRO, *op. cit.*, 18 ss. e, in part. pp. 21-22). L'accostamento dell'artigianato al fenomeno della cooperazione trova la sua spiegazione nell'idoneità di questa tipologia di impresa a permettere al cittadino di sviluppare la propria personalità e di partecipare all'attività economica del Paese concorrendo al suo progresso materiale. Ulteriore conferma del riconoscimento anche all'artigianato della sua funzione sociale si rinviene, poi, dall'esame dei lavori preparatori della Costituzione. Ancorché l'artigianato non sia stato oggetto di un approfondito dibattito in Assemblea – posto che l'introduzione del 2° co. dell'art. 45 ed il conseguente accostamento dell'impresa artigiana all'impresa cooperativa fu il risultato solo di una integrazione successiva dell'articolo in commento – nella seduta del 14 maggio 1947 l'onorevole Gortani, nello spiegare l'emendamento, affermò testualmente: «*proponiamo che l'Assemblea, riconoscendo la funzione sociale ed economica dell'artigianato e venendo incontro alle richieste formulate dagli artigiani di tutta Italia, sancisca nella Carta costituzionale della Repubblica una norma che ne assicuri la tutela*». ■ Una volta stabilito che la specifica tutela riservata alle imprese cooperative e all'impresa artigiana

origina dalla loro **funzione sociale**, è possibile cogliere una profonda differenza tra la cornice costituzionale di ogni attività economica organizzata in forma d'impresa di cui all'art. 41 Cost. e la tutela specifica disposta dall'art. 45 Cost. Mentre nell'art. 41 Cost. la tutela dell'impresa incontra un limite nell'«*utilità sociale*» con la quale l'iniziativa del privato non può porsi in contrasto, nell'art. 45 Cost. all'impresa cooperativa e a quella artigiana l'utilità sociale (*rectius* «la funzione sociale») viene riconosciuta in sé ed è la ragione che ne impone una specifica tutela. Com'è stato correttamente rilevato (LOTITO - NARDELLA, *op. cit.*, 920) è proprio da questa diversità di prospettiva che si genera la **differenza tra le rispettive riserve di legge contenute al 3° co. dell'art. 41 Cost. e all'art. 45 Cost.** La prima permette che la legge determini «*i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali*»; la seconda, con riguardo specifico all'impresa cooperativa e artigiana, dispone che la legge «*ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei*». Peraltro, sotto questo profilo, è da notare che l'art. 45 Cost. impone che la Repubblica promuova e favorisca l'impresa artigiana e l'impresa cooperativa, mentre rimane nella discrezionalità del Legislatore l'individuazione dei modi attraverso cui realizzare il precetto costituzionale (cfr. C. Cost. 95/334; C. Cost. ord. 87/371) con gli unici limiti della palese arbitrarietà od irrazionalità
4 (cfr. C. Cost. 97/431). ■ L'idoneità della cooperativa al perseguimento di un'utilità generale la si può ulteriormente desumere dall'**art. 43 Cost.**, il quale prevede, a fini di utilità sociale, la possibilità per la legge di riservare o trasferire determinate imprese o categorie di imprese, oltreché allo Stato e ad enti pubblici, anche a «*comunità di lavoratori o di utenti*». Ancorché non sia pienamente condivisibile il convincimento che le «comunità» di cui all'art. 43 Cost. debbano necessariamente avere forma cooperativa (in questo senso NIGRO, *op. cit.*, 17), certo è, invece, che le cooperative possono essere la forma in cui dette comunità si organizzano. Invero, la funzione precipua dell'art. 43 Cost. non può essere limitata al soddisfacimento di talune esigenze economiche della collettività, posto che, se così fosse, sarebbe stato sufficiente prevedere l'avocazione o il trasferimento di determinate attività o settori di attività allo Stato o ad enti pubblici. Di contro, la previsione della possibilità del trasferimento anche a comunità di lavoratori o di utenti porta a ritenere che finalità della norma sia, piuttosto, la socializzazione di imprese o categorie di imprese e, in tal senso, la forma cooperativa sembra la più idonea al soddisfacimento del precetto costituzionale. Se così è, allora, l'art. 43 Cost. dimostra ulteriormente, laddove ce ne fosse bisogno, che nel disegno costituzionale la cooperazione è qualcosa di diverso rispetto all'impresa privata, più adatta di quest'ultima a perseguire fini di utilità generale. D'altro canto, l'impresa cooperativa si differenzia anche dall'impresa pubblica, pur essendo lo Stato, gli altri enti pubblici e comunità di lavoratori o di utenti posti sullo stesso piano come possibili destinatati o riservatari di determinate imprese o categorie di imprese. La cooperazione, infatti, rimane una modalità privata, ancorché collettiva, di esercizio dell'attività e come tale si contrappone e rappresenta un limite all'ingerenza delle strutture pubbliche nel settore economico. ■ L'articolo 5
in commento và collegato anche con **l'art. 46 Cost.** che riconosce il diritto dei lavoratori a collaborare nella gestione delle aziende. Le due norme, pur avendo chiaramente ambiti oggettivi diversi, perseguono finalità in parte coincidenti (cfr. NIGRO, *op. cit.*, 24). Esse con l'art. 43 Cost., infatti, sembrano esplicitare la precisa volontà del Costituente che la Repubblica promuova e favorisca forme collettive di esercizio del potere economico, di talché l'art. 46 Cost. afferma il *favor* verso la collaborazione dei lavoratori alla gestione delle aziende finalizzata all'elevazione economica e sociale del lavoro stesso, l'art. 45 in commento riconosce una funzione sociale alla cooperativa quale forma organizzativa idonea a perseguire e realizzare, sul piano economico, l'interesse collettivo e l'art. 43 Cost. favorisce le comunità di lavoratori e di utenti rendendole possibili assegnatarie o riservatarie di determinate imprese o categorie di imprese. In via generale, dunque, pare potersi dire che il Legislatore costituente nel dettare i principi che sovraintendono allo svolgimento dell'attività d'impresa nel nostro Paese ha riconosciuto un ruolo centrale alla «*funzione sociale*» ch'essa ricopre, cosicché è legittimo che la legge determini programmi e controlli per indirizzare l'impresa a «*fini sociali*» e, nella medesima ot-

tica, laddove tale funzione sociale sia riconosciuta insita nella forma organizzativa assunta, come accade esplicitamente per le cooperative, è compito della Repubblica promuoverla e favorirne l'incremento.

III. La funzione sociale come fondamento delle agevolazioni tributarie. Rapporto con l'art. 53 Cost. ■ La funzione sociale della cooperazione è sicuramente alla base di talune agevolazioni tributarie che il Legislatore ha voluto concedere alle cooperative per promuoverne lo sviluppo. Sotto questo profilo, assume particolare importanza la relazione tra l'articolo in commento e gli **artt. 3 e 53 Cost.** che prescrivono, rispettivamente, l'uguaglianza di tutti i cittadini ed il dovere per ciascuno di essi di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Ci si è chiesto in generale se le agevolazioni concesse alle tipologie d'impresa menzionate dall'art. 45 Cost. trovino fondamento unicamente nel precetto racchiuso nel medesimo articolo che, si ricorda, impone al legislatore di promuovere la cooperazione e l'artigianato, oppure trovino una giustificazione anche nella minore capacità contributiva espressa dai soggetti che a quelle tipologie di attività diano vita (per la tesi, in generale, che le norme agevolative creano un tendenziale contrasto con il principio di capacità contributiva, salvo che non trovino razionale e congrua giustificazione in altre norme di rango costituzionale, cfr. MICHELI, *R. d. fin. sc. fin.* 64, I, 27; BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana* 53, 154; *Dir. trib. Fantozzi* 03, 46-47; il quale estende l'eccezione anche agli altri principi generali dell'ordinamento. Per LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali* 68, 33-34, il contrasto tendenziale può essere superato riferendo l'uniformità dell'imposizione, tutelata dall'art. 53, al sistema tributario, piuttosto che ai singoli tributi. Per la tesi opposta, per la quale la norma agevolativa è legittima solo nella misura in cui in punto di capacità economica appalesa una minor capacità contributiva per effetto di norme costituzionali e/o valori costituzionalmente tutelati, si veda, MOSCHETTI, in ID. (a cura di), *La capacità contributiva* 93, 43). Nella prima ipotesi, infatti, le agevolazioni disposte per la cooperazione e l'artigianato creerebbero un tendenziale «contrasto» tra l'articolo 45 in commento ed il generale criterio della capacità contributiva, con la conseguenza che al venir meno, in ipotesi, dell'interesse puntuale dell'ordinamento alla promozione di una particolare manifestazione del fenomeno cooperativo e/o artigiano, eventuali agevolazioni concesse a tali tipologie d'impresa potrebbero appalesarsi automaticamente illegittime per violazione dell'art. 53 Cost. Nella seconda ipotesi, invece, le agevolazioni tributarie concesse alla cooperazione ed all'artigianato dovrebbero trovare una precisa giustificazione in termini di minor capacità contributiva e le stesse non sarebbero affatto espressive di una prevalenza del precetto costituzionale contenuto nell'articolo in commento rispetto al principio di capacità contributiva, dovendo comunque realizzarsi in quest'ultimo (cfr. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva* 73, 251). Nel caso appena prospettato occorrerebbe comunque esprimere un giudizio in termini di capacità contributiva sulla manifestazione cooperativa o artigiana interessata. In altre parole, per la dottrina secondo la quale un trattamento tributario di favore deve sempre trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata, la conciliazione tra le due disposizioni costituzionali verrebbe operata rilevando che detta minor capacità contributiva può emergere anche dalla lettura coordinata dell'art. 53 Cost. con gli indirizzi espressi in altre disposizioni costituzionali. Nello specifico, l'affermazione dell'interesse collettivo alla promozione della cooperazione farebbe in modo che **a parità di capacità economica, quella palesata dalle imprese menzionate nell'art. 45 Cost. non sia idonea a manifestare una capacità contributiva uguale a quelle di altre forme d'impresa** (riferendosi anche all'art. 45 Cost. cfr. MOSCHETTI, *op. cit.*, 248-251). La qualificazione in termini di capacità contributiva dei fenomeni della cooperazione e dell'artigianato dovrebbe tener conto anche della norma costituzionale che ne riconosce la funzione sociale, cioè dell'art. 45 Cost., e questa, a sua volta, concorrerebbe a determinare la minore capacità contributiva delle tipologie di impresa oggetto della norma (per questa impostazione, in termini generali, si veda MOSCHETTI - ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali*, *Dig.* 87, 28-29). Con specifico riferimento alla cooperazione, attenta dottrina (cfr. MARONGIU, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari* 97, 319 ss.) rileva

come a non diverse conclusioni si potrebbe giungere anche seguendo quel diverso orientamento secondo cui, non essendovi limiti od obblighi per il legislatore di perseguire i fini pubblici e la copertura dei relativi costi con il solo prelievo tributario, **si dovrebbe tener conto in sede di giudizio di capacità contributiva anche della destinazione che il privato fa della propria ricchezza** «*esentando, ad esempio, quella quota parte della ricchezza o capacità economica dei soggetti che venga destinata a finalità reputate anche (se non esclusivamente) di interesse pubblico o di pubblica utilità*» (cfr. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* 65, 91). La giurisprudenza sul punto non appare esaustiva, atteso che solitamente è stato chiesto alla Corte costituzionale di ammettere l'estensione di un'agevolazione piuttosto che di dichiarare l'illegittimità della stessa (tra le sporadiche pronunce di questo tipo si veda C. Cost. 94/289 e C. Cost. 93/233 con le quali la Corte ha dichiarato illegittimi per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., rispettivamente, il co. 6 *bis* dell'art. 2 della l. n. 154/89 che prevedeva un ingiustificato abbattimento della base imponibile al 60% a favore degli assegni vitalizi percepiti dai parlamentari ed il 2° co. dell'art. 21 d.p.r. n. 601/73 che, a dispetto della *ratio* agevolativa con la quale era stata introdotta l'esenzione parziale ai fini Irpeg degli interessi derivanti da mutui contratti da Regioni, Provincie, Comuni ed altri enti pubblici, comportava un irragionevole aggravio del carico fiscale complessivo per le aziende di credito a causa dei meccanismi di calcolo della base imponibile Irpeg ed Ilor). La Corte Costituzionale, peraltro, ha assunto un orientamento *self restraint* sul tema, ritenendo che le norme contenenti agevolazioni e benefici tributari abbiano carattere derogatorio e siano rimesse, per la loro valutazione e scelta, alla discrezionalità del Legislatore con la conseguenza che, salvo si appalesino irrazionali o ingiustificate, sarebbero escluse dal sindacato dei Giudici delle leggi (cfr. C. Cost. 05/275; C. Cost. 03/346; C. Cost. ord. 01/27; C. Cost. 97/431; C. Cost. 96/113; si v. inoltre C. Cost. 91/167, nella quale la Corte, pur raccomandando al Legislatore di sopperire all'inadeguatezza della normativa esaminata, si è astenuta da un intervento diretto; e C. Cost. 83/108 nella quale si afferma che solo al Legislatore «*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 afferenti alla determinazione di dette agevolazioni*». In dottrina, sul punto, si veda FICHERA, *Le agevolazioni fiscali* 92, 149 ss. Per una rassegna delle norme costituzionali di altri Stati che stabiliscono agevolazioni ed esenzioni si veda UCKMAR, *Principi di diritto costituzionale tributario* 99, 69 ss.). ■ Rinviando al successivo par. VII per 2
l'esame sotto il profilo costituzionale delle principali agevolazioni tributarie disposte per la cooperazione, possiamo qui anticipare che gran parte di esse, secondo l'orientamento prevalente, non rappresentano un trattamento preferenziale e derogatorio, bensì discendono da esigenze perequative o preclusive di doppie imposizioni economiche.

IV. La tutela della cooperazione in ambito comunitario e conseguenti limiti comunitari alla promozione della stessa. ■ La cooperazione è un fenomeno riconosciuto non solo 1
nel nostro Paese, ma altresì in tutti i Paesi membri dell'Unione Europea. Conseguentemente, il Consiglio dell'Unione Europea ha emanato uno specifico regolamento (reg. CE n. 1435/03 del 22 luglio 2003) recante la disciplina della **Società cooperativa europea** (Sce) che si affianca al reg. (CEE) n. 2137/85 relativo all'istituzione di un Gruppo europeo di interesse economico (Geie) ed al reg. (CE) n. 2157/01 relativo allo statuto della Società europea (Se). Invero, prima dell'emanazione del menzionato regolamento, a livello comunitario erano già stati adottati alcuni provvedimenti in tema di cooperazione; segnatamente, le risoluzioni del Parlamento europeo del 13 aprile 1983, del 9 luglio 1987, del 26 maggio 1989, dell'11 febbraio 1994 e del 18 settembre 1998, aventi ad oggetto diverse questioni tra le quali il contributo delle cooperative allo sviluppo regionale, il ruolo delle donne nelle cooperative e nelle iniziative locali per l'occupazione, il ruolo delle cooperative nella crescita dell'occupazione femminile, ecc. Tramite il regolamento n. 1435/03, tenuto conto della circostanza che le Nazioni Unite, con Risoluzione adottata dall'Assemblea generale dell'88ª sessione plenaria del 19 dicembre 2001 (A/RES/56/114), avevano esortato tutti i governi a garantire un contesto favorevole, in cui le cooperative potessero operare in condizioni di parità rispetto ad altre forme di imprese, l'Unione Europea ha

inteso facilitare lo sviluppo transnazionale delle cooperative, offrendo la possibilità di costituire *ex novo* una Sce tra soggetti residenti in Stati membri diversi o di procedere alla fusione di cooperative già esistenti in Stati membri diversi in una Sce senza passare
2 per lo scioglimento. ■ Rinviando per la disciplina di dettaglio agli autorevoli contributi dottrinali sul tema (si veda RACUGNO, *R. d. comm.* 06, I, 315 ss.; PRESTI, *G. comm.* 05, I, 774 ss.; DI PEPE, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 159 ss.), per quanto qui di interesse occorre porre in evidenza come **l'Unione Europea riconosca e tuteli il fenomeno cooperativo**, ammettendo altresì che «*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*» (si veda COM(2004) 18 del 23 febbraio 2004 della Commissione delle comunità europee sulla promozione delle società cooperative in Europa). La questione non è irrilevante se si tiene conto che l'art. 87 del Trattato CEE prevede l'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti concessi dagli Stati (ovvero mediante risorse statali) sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di fal-
3 sare la concorrenza. ■ La Corte di cassazione dubitando della compatibilità del regime tributario delle società cooperative con il **divieto comunitario agli aiuti di Stato**, aveva chiesto chiarimenti alla Commissione delle Comunità europee (C. ord. 06/3525). Successivamente, constatato che la summenzionata richiesta informativa era rimasta inevasa e che «*l'impresa cooperativa, in luogo di essere sottoposta ad un regime ordinario di tassazione, viene ammessa a godere di esenzioni totali o parziali di un complesso di imposte allo scopo di raggiungere uno specifico obiettivo economico, che l'art. 45 della Cost. italiana riconosce nella funzione sociale e nel carattere mutualistico della cooperazione, fini in via generale indicati, senza riferimenti tuttavia al settore fiscale dal Regolamento CEE n. 1453/03 del Consiglio*» (C. ord. 08/3030), la Corte di cassazione ha rimesso la medesima questione di compatibilità alla Corte di Giustizia europea. In particolare, chiede la Corte, non solo se il regime di esenzione totale degli utili indivisibili (nel regime previgente, nel caso esaminato dalla Corte di cassazione) fosse compatibile con il divieto di aiuti di Stato tenuto conto dell'«*assenza di un valido sistema di vigilanza e di correzione degli abusi rivolti ad alterare le regole di mercato*», ma altresì se sia compatibile con il diritto comunitario un sistema di benefici concessi in considerazione della mutualità prevalente del soggetto, piuttosto che della effettiva funzione mutualistica del soggetto stesso, ciò che, ulteriormente, solleva il dubbio se, rispetto alle dimensioni e alle quote di mercato ormai raggiunte dalle cooperative, tali benefici possano dirsi proporzionali (in argomento si veda inoltre TODINI, in MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario* 07, 124 ss., la quale ritiene erroneo il ragionamento dei Giudici e rileva, tra l'altro, che in relazione ad uno schema giuridico astrattamente prefissato appare inconcepibile un «aggiramento» che non configuri una violazione della norma). In merito ai dubbi sollevati (cause da C-78/08 a C-80/08) l'Avvocato generale UE ha presentato le proprie conclusioni – depositate l'8 luglio 2010 e nelle quali si propende per la legittimità delle agevolazioni rispetto al divieto di aiuti di Stato (per una critica alle argomentazioni utilizzate dall'Avvocato generale si veda STEVANATO - PATERLINI - LUPI, *Dial. trib.* 10, 635 ss. In argomento, si veda altresì BONFANTE, *Cooperative e Consorzi* 10, n. 11, 11 ss.) – e si è in attesa della sentenza della Corte di Giustizia che dirimerà la questione. ■ Peral- 4
tro, anche sulla scorta delle, *in parte qua*, corrette affermazioni della Corte di Cassazione, si può porre in evidenza come il vero problema circa la **compatibilità tra norme di agevolazione e divieto comunitario agli aiuti di Stato** risieda, non tanto nel contemperamento astratto dei due concetti, bensì nell'adeguatezza della normativa nazionale. Invero, la normativa, da un lato, lega le agevolazioni tributarie a parametri di mutualità che possono essere surrettiziamente acquisiti anche a fronte dell'acquisizione di quote di mercato considerevoli, dall'altro, non prevede un ido-

neo sistema di controlli. È in questo senso, allora, che emerge non solo il problema della compatibilità tra agevolazioni per la cooperazione e divieto comunitario, bensì – forse, prima ancora – il problema della compatibilità fra i mezzi di promozione della cooperazione individuati dal Legislatore ed il combi-
5 nato disposto degli artt. 3, 45, 53 Cost. ■ Due precedenti decisioni in ambito comunitario in tema di agevolazioni fiscali per la cooperazione meritano di essere menzionate. Segnatamente, si tratta di CGE, 29 aprile 2004, causa C-278/00 e CGE, 12 dicembre 2006, causa T-146/03. La prima attiene ai regimi di aiuti attuati dalla Grecia per il consolidamento dei debiti delle cooperative agricole negli anni 1992 e 1994, la seconda riguarda invece le agevolazioni concesse dalla Spagna alle cooperative agricole sotto forma di riduzione delle accise dei carburanti. In entrambi i casi analizzati, ancorché fossero coinvolte le cooperative, la Corte ha risposto negativamente alle eccezioni sollevate dagli Stati membri coinvolti. Così, nella sentenza CGE, 29 aprile 2004, causa C-278/00, la Corte ha respinto le eccezioni della Repubblica ellenica in merito, tra l'altro, all'asserita compatibilità dell'aiuto in quanto riconducibile agli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività (art. 87, 2° co., lett. *c*) del Trattato CE), sulla base dell'assenza di misure idonee ad attenuare il più possibile le conseguenze sfavorevoli sulla concorrenza (cfr. par. 95-101 della sentenza). L'argomentazione, in verità, era stata impiegata dalla Commissione nella Decisione impugnata 2002/458/CE del 1° marzo 2002, nel cui merito la Corte non ritiene di potersi ingerire essendo suo compito stabilire se vi sia stato errore manifesto o sviamento di potere e non l'esercizio, in sostituzione della Commissione, dell'ampio potere discrezionale per la valutazione di ordine economico e sociale nel contesto comunitario di un aiuto. Nella sentenza CGE, 12 dicembre 2006, causa T-146/03, la Corte ha disposto l'annullamento della decisione della Commissione 11 dicembre 2002, n. 2003/293/CE proprio con riferimento alle cooperative, contraddicendo la Commissione nella parte in cui affermava che «***il beneficio fiscale non può essere valutato disgiuntamente dal costo fiscale dei ritorni sul reddito del socio cooperatore*** *nel quadro IRPF, che ha caratteristiche completamente diverse dal dividendo di un'impresa capitalista. L'attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali /socio (dividendo dell'impresa) non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore (ritorno cooperativo), per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il beneficio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'IRPF che si applica al socio cooperatore e dal relativo aumento dell'imposizione fiscale*». Va infine ricordata anche la Decisione 7 febbraio 2007 n. 2007/493/CE con la quale la Commissione europea ha dichiarato incompatibile con il mercato comune, in quanto distorsiva della concorrenza, la **riduzione dell'IRAP prevista dalla Regione Sicilia**, con l'art. 60 della legge regionale n. 17 del 28 dicembre 2004, per le cooperative a mutualità prevalente. ■ Il tema della compatibilità del siste- 6
ma delle agevolazioni tributarie alla cooperazione con il divieto comunitario agli aiuti di Stato è stato oggetto di approfondimento anche da parte della dottrina (tra gli altri, cfr. SALVINI, *Aiuti di stato in materia fiscale* 07, 487 ss.; GRAZIANO, *D. e prat. trib.* 06, II, 457 ss.; QUATTROCCHI, *D. e prat. trib.* 08, II, 1108; SARTI, *Rass. trib.* 06, 938 ss.; MARRONE - STEVANATO - GIOVANNINI - LUPI, *Dial. d. trib.* 06, 839 ss.), la quale si è espressa perlopiù per la compatibilità. V'è chi giunge a tale conclusione argomentando principalmente dal citato **reg. n. 1435/03** e, in particolare, dal **vincolo alla distribuzione delle somme destinate a riserva legale di cui all'art. 65, 3° co.**, il quale, ammettendo sul piano comunitario l'importanza attribuita al rafforzamento patrimoniale delle cooperative e preservando le specificità nazionali in alcune materie (fra cui la fiscalità), confermerebbe anche la compatibilità del sistema di esenzione degli utili accantonati a riserva indivisibile di cui all'art. 12 della l. n. 904/77 (cfr. SARTI, *op. cit.*, 952-954). Altri autori, invece, ricavano la compatibilità delle agevolazioni per la cooperazione con il divieto comunitario agli aiuti di Stato riconducendo le summenzionate agevolazioni, non già a meri benefici o vantaggi (ancorché giustificati dalla norma costituzionale in commento), ma alla necessità di **riallineare l'imposizione delle società cooperative con quella delle altre società (lucrative)**. In altri termini, le posizioni del socio cooperatore e del

socio «lucrativo» sarebbero diverse e, perciò, incomparabili, cosicché le agevolazioni per la cooperazione, trovando giustificazione nella minor capacità contributiva espressa, non sarebbero suscettibili di falsare il mercato (cfr. SALVINI, *op. cit.*, 497). In questo senso, «*l'esistenza di un modello comunitario di cooperativa, pur non legittimando gli Stati membri ad introdurre privilegi per le imprese che adottino tale tipo societario, giustifica l'adozione di misure che consentano di ristabilire posizioni paritarie sul mercato, affinché le cooperative, obbligate a conformarsi a tale modello, non siano ostacolate in questo intento dall'incidenza fiscale nazionale*» (QUATTROCCHI, *op. cit.*, 1119).

V. Oggetto della tutela costituzionale. Concetto di cooperazione a carattere di mutualità e senza fine di speculazione privata. ■ È
1 opinione prevalente in dottrina che l'espressione complessiva «***cooperazione a carattere di mutualità***» porti a riferire la tutela costituzionale alle sole «società cooperative», quale forma organizzativa specifica delle imprese mutualistiche (sul punto cfr. LOTITO - NARDELLA, *op. cit.*, 919 e 921; VERRUCOLI, *La società cooperativa* 58, 91; GALGANO, *Diritto commerciale. Le società* 03, 463 ss.; BUONOCORE, *Diritto della cooperazione* 97, 57-58). Attenta dottrina, tuttavia, rileva come il testo del dettato costituzionale faccia riferimento al fenomeno cooperativistico *tout court*, con la conseguenza che, ferma restando la necessità dello svolgimento di un'attività economica, l'ambito di operatività della norma non si esaurisce nelle società cooperative, ma **abbraccia tutte le possibili forme di manifestazione del fenomeno cooperativistico**, come ad esempio le mutue assicuratrici, gli enti cooperativi menzionati da leggi speciali, oltreché eventuali nuove figure di cooperazione che in futuro il Legislatore dovesse intro-
2 durre (NIGRO, *op. cit.*, 25-26). ■ Il modello di cooperazione cui la Costituzione assicura tutela è caratterizzato da due elementi: la «mutualità» e l'assenza di «fini di speculazione privata». Secondo parte della dottrina la specificazione avrebbe il senso di distinguere tra la cooperazione vera e propria ed i fenomeni di **cooperazione c.d. spuria** (OPPO, *R. d. civ.* 59, I, 402-403), assicurando solo alla prima la tutela costituzionale (MINERVINI, *R. d. civ.* 69, I, 621). Così ragionando, si giunge a concludere per l'ammissibilità di forme spurie di cooperazione che potrebbero essere riconosciute dal Legislatore ordinario, ancorché alle stesse non possa essere attribuita automaticamente, *ex* art. 45 Cost., una funzione sociale (MINERVINI, *ivi*; BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, *op. cit.*, 54-55). Altra dottrina, invece, ritiene che mutualità e assenza di fini speculativi siano requisiti imprescindibili del fenomeno, in assenza dei quali non si potrebbe nemmeno parlare di cooperazione (in questo senso NIGRO, *op. cit.*, 27; sul tema v. altresì SIMONETTO, *R. soc.* 70, 243). Secondo questo orientamento, altri Autori sottolineano come la formula impiegata dall'art. 45 Cost. appaia per questo verso e per alcuni aspetti ambigua, posto che, da un lato, la mutualità e l'assenza di fini speculativi sono elementi storicamente connaturati alla cooperazione, dall'altro essi non possono essere definiti se non sulla base del contesto normativo vigente (LOTITO - NARDELLA, *op. cit.*, 921). ■ 3
Mutualità – In termini generali, la mutualità può essere intesa come **la possibilità di fornire beni e servizi od occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più favorevoli di quelle che otterrebbero sul mercato** (in questi termini si esprime la Relazione al codice n. 1025). Tuttavia, ai fini che qui interessano, tale caratteristica si estrinseca sotto due distinti profili (cfr. NIGRO, *op. cit.*, 28 ss.). Il primo è quello del rapporto tra l'ente e l'individuo che vi partecipa, il secondo è quello dell'organizzazione dell'attività svolta (cfr. C 92/5735). Come si è già avuto modo di dire, infatti, la tutela costituzionale assicurata alla cooperazione origina dalla funzione sociale che ad essa viene riconosciuta, in particolare come strumento di attuazione dei principi fondamentali di libertà, uguaglianza, democrazia e progresso della comunità. Con riferimento al rapporto tra l'ente cooperativo e i soggetti che vi partecipano, dunque, la mutualità può essere intesa come l'idoneità a soddisfare direttamente i bisogni dei partecipanti e in ciò si realizza lo specifico interesse di questi ultimi ad aderire all'ente (così NIGRO, *op. cit.*, 31; e sotto il profilo tributario PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico* 09, 113; ID., *D. e prat. trib.*, *Rass. giur.* 11, 160 ss.; INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori* 04, 171 ss.). Attraverso l'ente collettivo, infatti, l'individuo guadagna sia un maggior potere contrat-

tuale, sia una posizione di forza sul mercato, ciò che gli consente, sotto il profilo economico, di sviluppare la propria personalità. Con riferimento all'organizzazione dell'attività svolta, poi, il carattere della mutualità si esprime nella **paritarietà al proprio interno della posizione dei soggetti partecipanti**, nonché nel **principio della porta aperta** secondo il quale è sempre consentito l'ingresso di nuovi soci nell'organizzazione. Coerentemente con il disegno costituzionale, il carattere mutualistico della cooperazione si estrinseca allora nella democraticità dell'organizzazione, ovvero, nell'**equivalenza sostanziale del voto espresso da ciascuno** dei partecipanti indipendentemente dalla propria percentuale di partecipazione. Del pari, l'assenza di barriere all'ingresso a nuovi partecipanti realizza la promozione dello strumento cooperativo quale mezzo per la realizzazione dei principi costituzionali (sul concetto di mutualità, in giurisprudenza, *ex multis*, cfr. C 06/13271; C 96/5635; nonché C 99/9513 e C 95/118, sulla possibilità che il fine mutualistico assuma diverse gradazioni; mentre, tra i numerosi contributi della dottrina, si segnalano VERRUCOLI, *op. cit.*, 94 ss.; BONFANTE, voce *Cooperazione e imprese cooperative*, *Dig., sez. comm.* 89, IV, 154 ss.; GALGANO, *Diritto civile e commerciale* 04, vol. III, tomo 2, 537 ss.; ID., *Diritto commerciale. Le società*, *op. cit.*, 463 ss.; VOLPE PUTZOLU, *R. d. comm.* 78, I, 384; OPPO, *op. cit.*, 370 e ss.; GRAZIANI, MINERVINI e BELVISO, *Manuale di diritto commerciale* 07, 351 ss.; BASSI, *Cooperazione e mutualità* 76, 5 ss.; SIMONETTO, *op. cit.*, 237 e ss.; ID., *R. soc.* 71, 245 ss.; PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative* 74, 37 ss.; CESQUI, *J.* 77, 117 ss.; e, sotto il profilo tributario, PEPE, *op. cit.*, 109 ss.; INTERDONATO, *op. cit.*, 171 ss.).

4 ■ **Assenza fini di lucro** – L'assenza di fini di speculazione privata richiesta dalla norma non può essere intesa in senso eccessivamente rigido, vale a dire come un divieto assoluto a produrre utili (cfr. LOTITO - NARDELLA, *op. cit.*, 926; SIMONETTO, *op. cit.*, 245; NIGRO, *op. cit.*, 32 ss.; sul punto v. altresì OPPO, *op. cit.*, 376 ss.). Un'interpretazione di questo genere, infatti, finirebbe per disincentivare e limitare la diffusione della cooperazione in palese contrasto con gli intenti del Legislatore costituente. Secondo parte della dottrina l'inciso dovrebbe essere inteso come **assenza soggettiva di uno scopo di lucro**, da riferire, cioé, ai partecipanti e non all'ente cooperativo (VERRUCOLI, *op. cit.*, 92 ss.; LOTITO - NARDELLA, *op. cit.*, 926; NIGRO, *op. cit.*, 32; sul tema, *amplius*, SIMONETTO, *op. ult. cit.*, 244 ss.). Nell'ambito di questa impostazione occorre distinguere anche coloro che ritengono l'attività con i terzi da cui può originare il lucro oggettivo, ammissibile «*soltanto nella misura necessaria a conferire il massimo grado di economicità alla gestione del servizio*» (cfr. MASARÀ, *Le «società» senza scopo di lucro* 84, 217; la questione dei rapporti con i terzi delle cooperative è diffusamente trattata da BASSI, *op. cit.*, 37 ss.). Altra dottrina, invece, ritiene che tale impostazione non possa essere condivisa, oltreché per il fatto di creare una «discrasia» con la norma costituzionale nella quale l'assenza di intenti speculativi è riferita *tout court* alla cooperazione, anche e soprattutto perché fondata su una concezione del fenomeno cooperativo inteso quale forma di esercizio di attività economiche con destinazione esclusiva dell'attività a favore dei partecipanti; con la conseguenza di creare una «intima contraddizione» rispetto al modello stesso di cooperazione, laddove da un lato si lascia libero l'ente cooperativo di produrre utili e, dall'altro, se ne limita la distribuzione ai partecipanti. L'assenza di fini speculativi, secondo questa impostazione, dovrebbe essere intesa come divieto all'ente cooperativo di agire unicamente secondo logiche speculative al pari dell'impresa privata, vale a dire come divieto a perseguire, sempre e comunque, il maggior profitto possibile (NIGRO, *op. cit.*, 32 ss.). Secondo un diverso orientamento (cfr. MARONGIU, in GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo* 02, 64), il requisito dell'assenza di fini di speculazione privata dovrebbe intendersi come l'elemento di differenziazione del fenomeno della cooperazione rispetto a quello dell'imprenditoria privata. Il venir meno della concezione dell'imprenditore inteso come operatore mosso unicamente dalla volontà di massimizzare il profitto avrebbe come naturale conseguenza quella di rendere inadeguata la tutela costituzionale alla cooperazione. Tale impostazione propone allora di aggiornare il requisito collegando la cooperazione allo svolgimento di un ruolo anti intermediario, indirizzando l'eventuale profitto (anche in termini di risparmio di costi) a diretto vantaggio dei partecipanti fruitori. La mutualità e l'assenza di

speculazione privata diverrebbero in questo senso due momenti di un'unica connotazione di fondo del fenomeno (MARONGIU, *op. ult. cit.*, 64).

VI. Compatibilità con l'art. 45 Cost. dell'applicazione alle sole cooperative a mutualità prevalente delle agevolazioni fiscali.

■ Chiarita la valenza dei riferimenti costituzionali alla mutualità ed all'assenza di fini speculativi, occorre mettere in relazione tali caratteristiche con la disciplina delle agevolazioni tributarie al fenomeno cooperativo. L'articolo in commento dispone, infatti, l'obbligo al Legislatore di promuovere e favorire l'incremento, attraverso i mezzi più idonei, del fenomeno cooperativo. Sotto questo profilo, va preliminarmente segnalato che la l. 3 ottobre 2001, n. 366 di delega al Governo per la riforma del diritto societario aveva previsto, tra i principi cui l'esecutivo doveva conformarsi, la definizione della «***cooperazione costituzionalmente riconosciuta*** *con riferimento alle società che (...) svolgono la propria attività prevalentemente in favore dei soci o che comunque si avvalgono, nello svolgimento della propria attività, prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci*», specificando, inoltre, che solo «*alle società cooperative costituzionalmente riconosciute va riservata l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo*» [cfr. art. 5, 1° co., lett. *b*) ed *e*)]. Il d.lgs. n. 6/03 poi, seguendo i citati criteri, ha, da un lato, introdotto la distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e non (cfr. art. 2512 c.c.), dall'altro riservato solo alle prime l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali (cfr. art. 223 *duodecies* disp. att. c.c.). Conseguentemente, in dottrina v'è chi ha espresso il convincimento che l'adozione di tale criterio, che assume una concezione (e una definizione) limitativa del fenomeno cooperativo da promuovere e favorire «*abbia tradito e tradisca la lettera e lo spirito dell'art. 45 della Costituzione*» (cfr. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 49). Ciò non di meno, al di là delle critiche in merito alla definizione di una cooperazione costituzionalmente riconosciuta, va rilevato come il citato d.lgs. n. 6/03 abbia in certa misura corretto il riferimento contenuto nella legge di delega (in questo senso GIORGI, *Art. 2512 c.c.*, in CIAN (a cura di), *Commentario breve al codice civile* 07, 3028 che parla di un espresso ridimensionamento), avendo riconosciuto il carattere di mutualità e la relativa funzione sociale a tutte le cooperative. **Alle sole cooperative a mutualità prevalente sono riconosciuti benefici di carattere tributario**, mentre permane per tutte le cooperative l'applicabilità delle agevolazioni di diversa natura. Fermo restando che tutte le cooperative – sempreché di vera e non di falsa cooperazione si tratti – sono costituzionalmente riconosciute, ci si è chiesto quali siano «*le ragioni che inducono il legislatore ad agevolare soltanto talune delle società cooperative, selezionate in base a parametri formali e quantitativi (quelli definiti di "mutualità prevalente"), nonostante il disposto di generale favor per la cooperazione dell'art. 45, 1° co., Cost.*» (cfr. LOLITO - NARDELLA, *op. cit.*, 924). In proposito, in termini generali, la giustificazione costituzionale a tale restrizione sembra poter essere individuata proprio nel legame tra l'articolo 45 in commento e i principi di uguaglianza (art. 3 Cost.) e capacità contributiva (art. 53 Cost.) che sovraintendono al sistema tributario. Se l'art. 45 Cost., si è detto, riconosce anche forme di cooperazione diverse da quelle c.d. a «mutualità pura» e se proprio il carattere mutualistico della cooperazione soddisfa l'interesse collettivo (*rectius*, la funzione sociale) che è alla base della promozione e del favore costituzionale verso questa tipologia d'impresa, la scelta della prevalenza dell'attività mutualistica svolta dall'ente quale elemento discriminante per la concessione allo stesso delle agevolazioni di natura tributaria può considerarsi una scelta razionale da parte del legislatore, poiché giunge ad un contemperamento tra le citate norme costituzionali. Invero, il giudizio in termini di capacità contributiva sull'ente deve tener conto della funzione sociale della cooperazione e cioè di quell'idoneità al perseguimento e alla realizzazione, sul piano economico, dell'interesse collettivo. Laddove la società cooperativa, iscritta nell'apposito albo, svolga la propria attività prevalentemente in favore dei soci avvalendosi in prevalenza della loro attività e degli apporti di beni o servizi che essi facciano (ai sensi dell'art. 2512 c.c. e risponda agli altri specifici requisiti richiesti dall'art. 14 d.p.r. n. 601/73 e dalle singole leggi d'imposta – sul coordinamento di tali norme con la riforma societaria si veda PEPE, *op. cit.* 09, 203 ss.), l'interesse pubblico si manifesta con maggiore intensità

e la capacità contributiva dell'ente può dirsi minore rispetto ad un'impresa lucrativa, concorrendo l'ente già a realizzare l'intento collettivo. Di contro, laddove la società cooperativa non sia a mutualità prevalente, detto interesse si realizza in misura minima e la fattispecie non presenterebbe, anche in termini di capacità contributiva, particolari differenze degne di agevolazione rispetto all'impresa capitalistica. Peraltro, se è vero che l'individuazione dei mezzi più idonei alla promozione della cooperazione spetta solo alla discrezionalità del Legislatore (C. Cost. ord. 87/371), è altrettanto vero che la scelta di ancorare la concessione delle agevolazioni tributarie al criterio della prevalenza, pur essendo una logica coerente con il dettato costituzionale e immune da critiche circa la sua ragionevolezza, finisce col legare la promozione richiesta dall'art. 45 Cost. alla qualifica soggettiva della cooperativa, piuttosto che al parametro oggettivo dell'attività mutualistica effettivamente svolta, con ciò mirando più ad assicurare che la cooperativa si attenga ad un modello di mutualità tendenzialmente pura, piuttosto che ad agevolare la mutualità nella misura in cui sussista (in proposito cfr. FANTOZZI, *R. d. trib.* 99, I, 423 ss.; il quale, ancorché in relazione al regime precedente, indica proprio nel difficile tentativo di conciliazione tra agevolazioni e mutualità spuria il nodo principale della riflessione sulle agevolazioni fiscali per la cooperazione. Si veda, inoltre, COLATONINO, *op. cit.*, 147, la quale rileva come il regime tributario riservato alle cooperative «*non costituisca la traduzione – in termini di prelievo commisurato alla capacità contributiva – di una chiara visione del fenomeno sotto il profilo giuridico ed economico. Non è infatti mai possibile distinguere con certezza tra criteri impositivi dettati dalla specificità della fattispecie e motivazioni di carattere sociale, quando non assistenziale*»).

VII. Le principali agevolazioni fiscali alla cooperazione, tra esigenze sistematiche di perequazione ed esigenze di promozione del
1 ***fenomeno cooperativo.*** ■ Le più rilevanti agevolazioni per la cooperazione sono disposte in relazione alla disciplina degli utili, della riserva minima obbligatoria, dei ristorni, oltreché in relazione ad alcune imposte indirette. In particolare, in merito alla **non imponibilità degli utili accantonati alle riserve indivisibili** [di cui all'art. 12 l. n. 904/77, oggi peraltro applicabile, *ex* art. 1, 460° co., l. 30 dicembre 2004, n. 311, limitatamente: *a*) all'80 per cento degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi di cui al d.lgs. n. 228/01, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi; *b*) al 70 per cento degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi; *c*) al 45% degli utili netti annuali delle società cooperative di consumo e loro consorzi], la dottrina ha sostenuto che tale agevolazione trova la propria ragion d'essere (oltreché nell'art. 45 Cost., come si vedrà) nei principi di uguaglianza e di capacità contributiva espressi negli artt. 3 e 53 Cost. Dal raffronto tra il regime fiscale del socio cooperatore e quello del socio «capitalista», emergerebbe che l'esenzione delle somme destinate a riserve indivisibili non costituisce un'agevolazione in senso sostanziale (GALLO, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 280-285). Essa cioè non rappresenta un trattamento preferenziale e derogatorio, bensì discende da esigenze perequative o preclusive di doppie imposizioni economiche (GALLO, *op. cit.*, 278). Secondo questa impostazione si dovrebbe dare rilevanza all'**accumulazione patrimoniale** indivisibile, la quale risponde a finalità costituzionalmente garantite e non è strumentale all'arricchimento dei soci. «*Va insomma ribadito che la accumulazione assume per le cooperative un significato sociale ben più pregnante che per le imprese ordinarie e comunque tale da richiedere un regime fiscale speciale che risponda all'esigenza sia di non discriminare il socio cooperativo rispetto a quello capitalista, sia di incentivare la capitalizzazione dell'impresa, sia di compensare il forte limite imposto ai soci cooperatori quanto alla distribuzione degli utili e all'accesso alle riserve*» (GALLO, *op. cit.*, 286). Il regime agevolato riservato alle cooperative troverebbe la propria giustificazione, d'altro canto, nell'impossibilità anche prospettica per il socio cooperatore di far proprie le somme accantonate a riserva (cfr. GALLO, *op. cit.*, 286-288; MARONGIU, *op. cit.*, 75-78; ID., in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 318; sul punto, in giurisprudenza, si veda C 07/17110, nella quale la Corte ha affermato che la norma richiede che le riserve non siano distribuibili fra i soci neppure all'atto dello scioglimento, di talché, per l'applicazione di tale beneficio, occorre appurare se per effetto dei vincoli alla destinazione degli utili sia

realmente impossibile la distribuzione ai soci). Sotto il connesso profilo dell'uguaglianza, poi, in un'ipotesi astratta di condizioni produttive e patrimoniali eguali tra due imprese, l'una cooperativa, l'altra capitalistica, solo grazie alla non imponibilità si potrebbe configurare una situazione di quasi equivalenza e, certamente, non si potrebbe parlare di agevolazione tributaria (fra coloro i quali ritengono che l'agevolazione, nel senso tecnico del termine, presupponga l'assenza di una giustificazione esclusiva nel sistema tributario o in accordi internazionali del mancato pagamento o dell'attenuazione della prestazione tributaria, cfr. D'AMATI, *D. e prat. trib.* 94, I, 369) se si ha riguardo alle situazioni concrete in cui si trovano ad operare le imprese cooperative «*considerate le gravi difficoltà delle stesse nel reperimento di capitale e la diversa natura dei mezzi propri dell'impresa capitalistica rispetto alla riserva indivisibile della cooperativa*» (GALLO, *op. cit.*, 285). Attenta dottrina (cfr. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 319) rileva inoltre che a conclusioni nient'affatto diverse si potrebbe giungere anche prendendo le mosse da quell'indirizzo secondo cui, in sede di giudizio di capacità contributiva, occorre tener conto della destinazione od utilizzazione che il privato faccia della propria ricchezza «*esentando* (...) *quella quota parte della ricchezza o capacità economica dei soggetti che venga destinata a finalità reputate anche (se non esclusivamente) di interesse pubblico o di pubblica utilità*» (MANZONI, *op. cit.*, 90-91). In tal senso, non manifesterebbe capacità contributiva quella ricchezza che il privato indirizzi a fini pubblici, quali sono i fini mutualistici della cooperazione costituzionalmente riconosciuti. «*In conclusione la capacità contributiva può emergere dalla qualificazione solidaristica e dalle scelte di favore per determinate attività economiche e categorie di soggetti, individuati dalla Costituzione, ovvero dalla spontanea destinazione della ricchezza alle "spese pubbliche" intese nel senso sopra precisato*» (MARONGIU, *op. ult. cit.*, 320). V'è poi chi sostiene la natura strutturale e di sistema dell'art. 12 in parola, in quanto applicato nei confronti di somme non destinate a riversarsi nella sfera patrimoniale del socio, ma solo a condizione che sussista l'assoluta indisponibilità ed indivisibilità delle riserve interessate; viceversa si dovrebbe riconoscere natura agevolativa alla possibilità di coprire eventuali perdite con riserve non tassate posta la volontà di mitigare la minor concorrenzialità delle cooperative rispetto alle imprese capitalistiche (cfr. PEPE, *op. cit.*, 275-276). Secondo un ultimo orientamento, infine, l'esclusione delle somme destinate a riserve indivisibili di cui all'art. 12 l. n. 904/77 non rappresentava un'agevolazione tributaria trovando la propria ragion d'essere nel sistema, oggi soppresso, del credito d'imposta per i dividendi azionari (cfr. COSTA, *G. comm.* 86, II, 314-315). Al di là delle ragioni sistematiche che rendono tale agevolazione compatibile con gli artt. 3 e 53 Cost., è comunque indubbio che il rafforzamento patrimoniale dalla stessa indotto risponde in ogni caso all'esigenza di promozione dello strumento cooperativo e rappresenta pertanto attuazione dell'art. 45 Cost. (cfr. DI PIETRO, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 269). ■ L'art. 10 d.p.r. n. 601/73 dispone 2
l'**esenzione** dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche (oggi **Ires**) sia per le **cooperative agricole** (per i redditi conseguiti mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante alienazione, manipolazione, conservazione, valorizzazione e trasformazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci), sia per le cooperative della **piccola pesca**. Tale esenzione è stata in parte mitigata dall'art. 1, 461° co., della citata l. n. 311/04, il quale ne ha escluso l'applicazione sul 20 per cento degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi. In dottrina si rileva che tali disposizioni sono volte per lo più ad eliminare fenomeni di doppia imposizione, posto che i redditi esentati in capo alla cooperativa sono tassati nei confronti dei soci (cfr. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 307-308) e, a differenza della precedente agevolazione esaminata, non soddisfano nemmeno esigenze di promozione del fenomeno cooperativo di cui all'art. 45 Cost. La disposizione in parola, in altri termini, avrebbe carattere più sistematico che agevolativo, riconoscendo l'uso della forma cooperativa quale strumento dell'attività dei soci cooperatori (cfr. COCO - D'AMATI, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 211 ss. i quali sottolineano però la diversità della situazione delle cooperative della piccola pesca rispetto a quelle agricole, svolgendo le prime un'attività sostanzialmente unitaria il

cui reddito rimane, in modo formale e sostanziale, dell'ente collettivo). In giurisprudenza si è consolidata l'opinione secondo cui detta esclusione non si applica in ragione della natura giuridica soggettiva delle cooperative, bensì in ragione della natura dell'attività svolta (cfr., di recente, C 09/14141; si veda altresì C 99/338 che ha escluso l'applicabilità dell'art. 10 al reddito conseguito da una cooperativa attraverso l'alienazione di prodotti di un'azienda agricola ubicata all'estero e conferiti dal suo titolare, cittadino straniero, nella sua qualità di socio della cooperativa, atteso che, mentre non è rilevante la nazionalità del socio, è invece condizione imprescindibile, al fine del godimento dei benefici su indicati, che il terreno dello stesso sia ubicato in territorio italiano; RAVACCIA, *GT* 99, 862 ss.). La finalità della norma, pertanto, differirebbe rispetto a quella dell'art. 12 della l. n. 904/77 in quanto l'una si rivolge specificatamente alle imprese agricole ed ai risultati economici strettamente dipendenti dalle attività agricole esercitate, l'altra interessa tutto il mondo della cooperazione (così C 09/2745).

3 ■ L'art. 11 del d.p.r. n. 601/73 detta un'**esenzione**, totale o parziale, da **Ires** per le **cooperative di produzione e lavoro** quando l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci che prestano la loro opera con continuità non sia inferiore al cinquanta per cento, ovvero al venticinque per cento, di tutti gli altri costi, esclusi quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Anche in questo caso la dottrina, pur ammettendo un collegamento con la «funzione sociale» del fenomeno cooperativo (cfr. URICCHIO, in D'AMATI (a cura di), *Manuale della tassazione dei redditi di lavoro* 96, 72), ha inteso la norma come un'agevolazione meramente formale essendo il reddito della cooperativa tassato in capo ai soci come reddito di lavoro dipendente (cfr. COCO - D'AMATI, *op. cit.*, 217 ss.; cfr. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 307-308). Per questa tesi sembra propendere anche la Corte Costituzionale che, in merito al citato art. 11, ha affermato: «*la disciplina di cui si chiede l'estensione, più che vere e proprie agevolazioni, prevede misure di esclusione dirette ad evitare doppie imposizioni con riguardo, specialmente, alle retribuzioni dei soci delle cooperative di lavoro, autonomamente assoggettate ad imposta*» (C. Cost. 97/431). Peraltro, a seguito dell'introduzione del 462° co. della l. n. 311/04, che ha ripreso le disposizioni 4° co. dell'art. 6 del d.l. n. 63/02, la portata originaria del citato art. 11 è stata fortemente ridotta essendo attualmente limitata alla sola quota parte di «*reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive*». ■ 4 L'art. 12 del d.p.r. n. 601/73 dispone che sono ammesse in deduzione dal reddito delle società cooperative e loro consorzi le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (c.d. **ristorni**). In dottrina si è rilevato che la deduzione dei ristorni per la cooperativa ha natura «fisiologica» piuttosto che agevolativa essendo conforme alla natura di «costo» dei ristorni (SALVINI, *Rass. trib.* 02, 1923 ss.; INTERDONATO, *op. cit.*, 193 ss.). A conclusioni analoghe giunge quella dottrina che, invece, ritiene la natura dei ristorni più vicina a quella dei proventi risarcitori di danno emergente che, sul piano giuridico-civilistico, realizzerebbero «un'elisione (quasi una sorta di "compensazione") tra posizioni creditorie speculari e contrapposte (seppur da essi nettamente diversi per *ratio* e presupposti)» (cfr. PEPE, *op. cit.* 09, 225; ID., *op. cit.* 11, 207). Peraltro, va osservato che l'articolo in parola è stato completamente riscritto dall'art. 6 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, e che secondo l'Agenzia delle Entrate tale provvedimento avrebbe avuto l'effetto di ampliare la portata originaria della norma consentendo la deduzione dei ristorni alle cooperative in genere, anziché alle sole cooperative di consumo (cfr. circ. Ag. Entr. 18 giugno 2002, n. 53/E), ciò che potrebbe sottointederne il carattere agevolativo. Di contro, in dottrina si è affermato che il citato art. 6 abbia carattere meramente ricognitivo delle generali regole di deducibilità, che «*semplicemente registra ed esplicita una regola già presente nell'ordinamento per effetto dell'articolo 109* (...) *e della natura civilistica dei ristorni*» (cfr. GRIGOLI, *Cooperative e Consorzi* 04, 235 ss.). Può altresì rilevarsi che, anche prima delle modifiche citate, si riteneva difficile attribuire natura di agevolazione vera e propria all'art. 12 in parola, posto che «*la deduzione dal reddito delle somme ripartite tra i soci, sotto forma di restituzione di una parte delle merci acquistate, comporta la riduzione del prezzo versato all'ente collettivo e, quindi, la corrispondente riduzione dei ricavi*» (cfr. COCO - D'AMATI, *op.*

cit., 260). Qualora si prenda a riferimento il sistema cooperativa-socio cooperatore, anche la non imponibilità in capo ai soci dei ristorni destinati ad aumento del capitale sociale della cooperativa (art. 6 d.l. n. 63/02 conv. l. n. 112/02) appare più un'esclusione avente carattere sistematico che una vera e propria agevolazione fiscale (cfr. INTERDONATO, *op. cit.*, 194). Tuttavia, inducendo un rafforzamento patrimoniale, la stessa risulta comunque attuativa del precetto costituzionale di cui all'art. 45, contribuendo a promuovere
5 il fenomeno cooperativo. ■ In tema di Imposta sul Valore Aggiunto **(IVA)** le operazioni poste in essere dalle cooperative si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa (art. 4 d.p.r. n. 633/72) e non si rinvengono agevolazioni connesse alla qualità soggettiva delle cooperative, ma solo alla natura del bene ceduto o del servizio prestato. Così l'aliquota agevolata del quattro per cento per le case di abitazione assegnate, anche in godimento, ai soci dalle **cooperative edilizie** e loro consorzi viene motivata in ragione della necessità di equiparare tali assegnazioni alle analoghe cessioni compiute da altri soggetti imprenditori. Di contro, era giustificato, fino al 4 agosto 2009 (data di cessazione del regime di cui all'art. 3, 2° e 3° co., d.l. 27 aprile 1990, n. 90), sulla base del solo *favor* per la cooperazione di cui all'art. 45 Cost. l'utilizzo, ai fini della determinazione della base imponibile, di una percentuale sul costo degli alloggi in luogo del valore normale degli stessi (così MAGNANI, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *op. cit.*, 300; in generale, per la natura «agevolativa» delle misure di *favor* per le cooperative nelle imposte dirette si esprime anche PEPE, *op. cit.*, 200, in part. nt. 1). Parimenti, l'assimilazione ai produttori agricoli delle cooperative e loro consorzi quando effettuano cessioni di beni prodotti dai soci e la conseguente applicazione del regime speciale con la detrazione forfetizzata sulle sole cessioni dei prodotti agricoli ed ittici conferiti dai soci, si spiegava con la circostanza che in tali ipotesi la cooperativa opera come «struttura di servizio» in favore dei propri soci, favorendo un più vantaggioso collocamento sul mercato dei loro prodotti, rispetto a quello che ciascuno di essi avrebbe potuto ottenere singolarmente (cfr. C 00/10625). Tale posizione non sembra, tra l'altro, incompatibile con quanto affermato dalla Corte costituzionale in relazione ad una richiesta di «estensione» di tale regime, laddove si dice che «*non spetta alla Corte, bensì rientra nella discrezionalità del legislatore valutare quali attività e non altre possano rivelarsi maggiormente utili ai fini del promuovimento dell'incremento della cooperazione di cui all'art. 45 Cost.*» (C. Cost. 87/371). Venuta meno l'applicazione del regime speciale di detrazione ai soli prodotti conferiti dai soci (per effetto dell'art. 10, 1° co., lett. *a*), d.l. 14 marzo 2005, n. 35, conv. in l. 14 maggio 2005, n. 80) ed estendendosi ora all'intera produzione agricola della cooperativa, è possibile affermare che tale estensione abbia natura agevolativa e rappresenti un riconoscimento del valore sociale della cooperativa agricola in accordo con il citato art. 45 Cost. ■ Nel- 6
l'ambito dei tributi minori si rinvengono altre norme dettate per la cooperazione normalmente definite di agevolazione, ma che la dottrina è propensa a ritenere di natura sistematica piuttosto che agevolativa. Così è, ad esempio, in tema di **Imposta Comunale sugli Immobili (Ici)**, l'art. 8 del d.lgs. n. 504/92 che equipara, ai fini della detrazione d'imposta ivi disposta, le unità immobiliari direttamente adibite ad abitazione principale del soggetto passivo (e non esenti) e quelle appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale del socio assegnatario. Si tratterebbe, in tal caso, di una mera perequazione, tesa ad assicurare un trattamento non deteriore al socio assegnatario della cooperativa edilizia rispetto al titolare in proprio dell'unità abitativa. Alle medesime finalità perequative risponde il 3° co. dell'art. 1 del d.l. 27 maggio 2008, n. 93, laddove si dispone che l'esenzione ICI dell'abitazione principale del soggetto passivo si applica altresì nel caso di abitazione principale del socio assegnatario di cooperative edilizie a proprietà indivisa. In tema di **imposta di bollo**, l'art. 19 della Tabella all. B al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642 dispone che sono esenti gli atti costitutivi e modificativi delle cooperative e loro consorzi. La dottrina reputa che l'agevolazione in parola sia oggi priva di qualsiasi fondamento razionale essendo stata introdotta solo per coerenza con la parallela esenzione dall'imposta di registro ed essendo quest'ultima stata soppressa nel 1986 in sede di revisione della materia e approvazione del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico im-

posta di registro). In merito alle **tasse sulle concessioni governative**, l'art. 61 d.l. n. 331/93 dispone un'esenzione per le società cooperative per l'iscrizione al registro imprese dell'atto costitutivo e degli altri atti. La dottrina ritiene che tale esenzione, peraltro di modeste dimensioni, essendo applicabile non solo alle società cooperative, ma altresì a quelle di mutua assicurazione e di mutuo soccorso, alle società sportive, ecc., non sia riconducibile al favore legislativo verso la cooperazione, essendo piuttosto rivolta all'area societaria concretamente non lucrativa (cfr. MAGNANI,
7 *op. cit.*, 293 ss.). ■ Quanto all'**esenzione e deducibilità dei versamenti ai fondi mutualistici** per lo sviluppo della cooperazione di cui all'art. 11, 9° co., l. n. 59/92, la giurisprudenza ha affermato che la norma dispone «*una doppia agevolazione tributaria: una di più rilevante portata (l'esenzione dalle imposte) e una di più modesta portata (la deducibilità dalla base imponibile nel limite del 3 per cento)*» (della base imponibile del soggetto che effettua l'erogazione) e che solo la seconda è riferibile ai soggetti che erogano il contributo (tra i quali anche le cooperative), non potendosi per la prima che «*aderire alla linea interpretativa secondo cui detta esenzione riguardi appunto il soggetto che amministra il fondo*» (cfr. Comm. trib. reg. Lazio, sez. IV, 14 dicembre 2005, n. 167). Posto lo spossessamento delle somme versate ai fondi mutualistici (trattandosi di versamenti obbligatori), la corrispondente deducibilità in capo alla cooperativa non pare qualificabile come un «beneficio» vero e proprio. Tuttavia, essa può essere ricondotta alla promozione di cui all'art. 45 Cost. costituendo una manifestazione della mutualità esterna (cfr. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 431).

VIII. Controlli sul carattere e le finalità del fenomeno cooperativo. ■ In sede di lavori preparatori della Costituzione, l'importanza attribuita al fenomeno cooperativistico era pacificamente condivisa, di contro si discusse a lungo dell'opportunità di «*frapporvi ostacoli o pastoie, quali potrebbero essere quelli nascenti da una preordinata vigilanza dello Stato o da un precostituito intervento pubblico*» (così DOMINEDÒ, seduta del 3 maggio 1947). Occorre ricordare che nel progetto di Costituzione elaborato dalla terza Sottocommissione per la Costituzione l'articolo in commento era così redatto: «*La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione; ne favorisce l'incremento e la sottopone a vigilanza, stabilita con legge, per assicurarne i caratteri e le finalità*». Ciò al fine, spiega la relazione del Presidente della Commissione per la Costituzione Meuccio Ruini, di permettere «*l'avviamento alla disciplina legislativa che è necessaria per stabilire la figura e le caratteristiche della società cooperativa e la sorveglianza che gli stessi cooperatori invocano per colpire gli abusi della falsa cooperazione*». Sul punto, si è detto, si sviluppò un interessante dibattito per l'esame del quale si rinvia ai lavori preparatori della Costituzione, bastando qui ricordare, per quanto di interesse, che il riconoscimento della funzione sociale della cooperazione impose, conseguentemente, anche la specificazione dei due principi su cui detto fenomeno si basa, vale a dire la «mutualità» da una parte, e l'assenza di qualsivoglia «speculazione privata» dall'altra (cfr. CANEVARI nella seduta del 14 maggio 1947). Del pari, stabilito che la legge doveva promuovere e favorire la cooperazione si rese necessario prevedere che con **opportuni controlli** la legge ne avrebbe assicurato **carattere e finalità**. Come ebbe a spiegare Dominedò, con la generica formula adottata si consentiva di riconoscere l'interesse pubblico legato alla cooperativa e, nel contempo, si dava garanzia per la libertà delle iniziative. Diversamente si sarebbe finiti per negare una forma di controllo sulle cooperative così favorendo la cooperazione c.d. «spuria» o «parassitaria». Resta inteso che, pur essendo i controlli sul carattere e le finalità della cooperazione devoluti agli organi preposti, rientrano nella portata della norma anche i controlli dei requisiti mutualistici e, in particolare, alla luce di quanto detto precedentemente, i **controlli fiscali** del requisito della prevalenza della mutualità.