

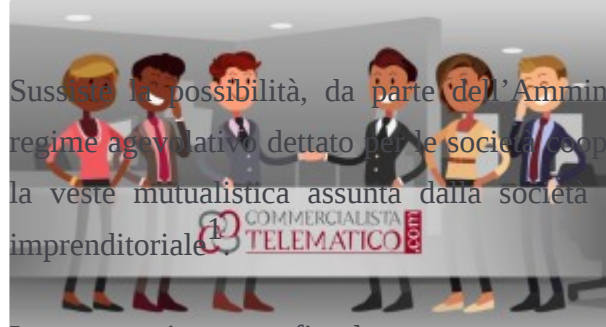
# La perdita delle agevolazioni fiscali per le società cooperative

di [Isabella Buscema](#)

Pubblicato il 4 Novembre 2017

analizziamo uno dei possibili casi di perdita delle agevolazioni fiscali per le cooperative: il fisco può provare la non mutualità (requisito fondamentale per accedere alle agevolazioni) per occultamento di redditi conseguiti e non dichiarati nell'anno d'imposta oggetto di verifica?

Potere dovere di vigilanza e controllo



Sussiste la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di disconoscere l'applicazione del regime agevolativo dettato per le società cooperative in presenza di dati concreti idonei a dimostrare che la veste mutualistica assunta dalla società consiste in una mera copertura di una normale attività imprenditoriale.

Le cooperative sono fiscalmente esentate non in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma in funzione dell'attività svolta in concreto e in presenza di determinate tipicità richieste dalle norme. In sostanza, affinché una cooperativa possa fruire del regime agevolativo, non è sufficiente che ricorrano i requisiti mutualistici con riguardo all'organizzazione e agli scopi risultanti dallo statuto, **dovendo essi risultare anche con riferimento all'attività in concreto svolta** (Cassazione 30 ottobre 2009, n. 23002).

Tali consolidati principi escludono che la mera regolamentazione statutaria e la conseguita registrazione prefettizia ostino all'azione accertativa svolta dal Fisco. Spetta, infatti, all'Amministrazione finanziaria un potere-dovere di vigilanza e controllo in merito alla sussistenza in concreto di detti requisiti mutualistici, con riferimento ai singoli anni d'imposta (Cassazione 11 aprile 2011, n. 8140, e 20 giugno 2005, n. 13280).

In buona sostanza, il requisito della mutualità, di norma presunto, stante il favore legislativo per l'attività delle società cooperative, che trova riscontro anche nella Costituzione (art. 45) può essere superato

dall'Amministrazione ove la stessa dimostri che la forma cooperativistica occulta una attività imprenditoriale avente un differente scopo di lucro (Cass. 10-05-2006 n.10760 sez. T).

Non occorre poi, un procedimento speciale, distinto da quello per l'accertamento fiscale, per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza in fatto dei presupposti di applicabilità delle agevolazioni fiscali per la cooperazione (art. 14, u.c., D.P.R. 601/1973). Al riguardo è richiesto un unico procedimento che, si conclude, in caso di negazione delle agevolazioni, con l'accertamento del reddito imponibile e l'applicazione delle relative imposte (Cass. 23/12/1992 n. 13635).

### **Finalità mutualistica**

Le cooperative che realmente perseguono una finalità mutualistica sono solo quelle che operano “*nell’interesse economico dei loro soci o intrattengono con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un’equa ripartizione dei risultati economici*” (Corte di giustizia Ue, 8 settembre 2011, procedimenti riuniti da C 78/08 a C 80/08).

Occorre basare l'analisi non unicamente sulla verifica della sussistenza dei caratteri astrattamente tipici della cooperativa; occorre, verificare, in sostanza, se la cooperativa contribuente si trova effettivamente a operare in situazioni di fatto e di diritto diverse da quelle proprie delle società commerciali e, quindi, a operare nell’interesse economico dei suoi soci, intrattenendo con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale e particolare con effettiva partecipazione e diritto a un’equa ripartizione dei risultati economici.

### **Giurisprudenza**

Le **agevolazioni fiscali** previste possono essere riconosciute alle cooperative solo nel caso in cui queste abbiano presentato la **dichiarazione dei redditi**<sup>2</sup> e abbiano provveduto ad una regolare tenuta delle scritture contabili, in quanto in caso contrario si verificano delle **circostanze di gravità tale** da escludere il potere-dovere di vigilanza dell'amministrazione finanziaria sui **requisiti di mutualità delle cooperative**, necessarie per fruire delle agevolazioni. E' sufficiente per il **mancato riconoscimento delle agevolazioni fiscali** l'accertamento dell'insussistenza dei presupposti che consentono di verificare la presenza del principio di mutualità previsto dalla legge. Di conseguenza, dunque, la cooperativa risulta responsabile per l'impossibilità di effettuare tale accertamento in caso di

**mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili** (registro dei cespiti ammortizzabili, registro Iva delle vendite e registro delle retribuzioni) e in caso di **omessa o infedele<sup>3</sup> presentazione della dichiarazione annuale**.

**L'omessa o infedele dichiarazione dei redditi e la non corretta tenuta della contabilità dimostrano una concreta violazione del principio della mutualità.** Infatti, le cooperative sono fiscalmente agevolate *“non in ragione della loro natura giuridica soggettiva ma in funzione dell’attività svolta in concreto ed in presenza di determinate tipicità richieste dalle norme. Su entrambi tali requisiti e con riferimento al singolo periodo d’imposta l’amministrazione finanziaria ha un potere-dovere di vigilanza e controllo”*.(Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza 11/04/2011, n. 8140).

La giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. nn. 10544/06, 8202/07 e 23002/09) è intervenuta per chiarire il tema delle agevolazioni tributarie in favore di società cooperative stabilendo che *“la conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità comporta una presunzione di spettanza delle agevolazioni o esenzioni tributarie”* e l’obbligatorietà del parere preventivo degli organi di vigilanza, per i soli casi in cui non operi la presunzione legale. **Infatti, l’amministrazione finanziaria ha la facoltà di non riconoscere le agevolazioni fiscali qualora dimostri che la veste mutualistica di ogni singolo atto, di ogni singolo periodo di imposta, celi una normale attività imprenditoriale<sup>4</sup>.**

Le società cooperative, per poter fruire del beneficio fiscale di cui all’art. 12 della legge 904 del 16 dicembre 1977, devono possedere i requisiti che sono propri del sistema agevolativo, ed inoltre, va accertato che nel loro statuto siano presenti dei vincoli per l’eventuale destinazione degli utili prodotti nei diversi esercizi, cioè deve essere impossibile la loro distribuzione ai soci.

Lo scopo precipuo della amministrazione finanziaria sta nel “potere – dovere” di vigilanza e di controllo.

Il principio di mutualità viene meno nel momento in cui la società cooperativa non ha presentato l’opportuna dichiarazione dei redditi impedendo, di fatto, l’attività di controllo necessaria come disposto dall’ordinamento tributario.

*“Ai fini del disconoscimento del beneficio fiscale è necessario e sufficiente che l’amministrazione finanziaria accerti, in relazione allo specifico periodo d’imposta, l’insussistenza dei presupposti che consentono di ritenere l’esistenza in concreto del principio di mutualità; a tale insussistenza deve*

*ritenersi equiparata l'impossibilità, determinata dalla cooperativa, di effettuare il predetto accertamento a causa, sia della mancanza o della irregolare tenuta delle scritture contabili (quali il registro dei cespiti ammortizzabili, il registro Iva delle vendite ed il registro delle retribuzioni), sia del pacifico occultamento dei redditi conseguiti nell'anno d'imposta in esame".*

L'Amministrazione, ha il potere di procedere in piena autonomia al disconoscimento della qualifica di società cooperativa, andando a recuperare le agevolazioni fiscali indebitamente fruite laddove, a seguito di ricostruzione del reddito, **si appuri l'utilizzo di costi indebitamente dedotti a conto economico e/o quello di fatture per operazioni inesistenti...** (Cassazione Sez. V, sent. 15.03.2004 n. 5273).

4 novembre 2017

Isabella Buscema

\*\*\*

1 Nel caso in cui non vi sia conferimento di beni o l'approvvigionamento presso terzi superi il limite consentito, l'Agenzia delle Entrate può revocare i benefici fiscali alle cooperative in quanto, in tal caso, non viene perseguito lo scopo mutualistico che è alla base dell'attività svolta. È quanto stabilito dalla Corte di cassazione con la sentenza 2849 del 24 febbraio.2012

2 Il mancato inserimento del fine mutualistico nello statuto di una società cooperativa e l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi costituiscono cause di decadenza dei benefici tributari e legittimano l'emissione dell'avviso di accertamento per il disconoscimento delle agevolazioni. Il deposito del bilancio d'esercizio in Camera di commercio non sana il comportamento inadempiente, né limita il potere dell'ufficio di accertare il reddito imponibile della cooperativa (articolo 41 Dpr 600/1973). La mancata previsione statutaria di una clausola normativamente prevista in termini di mutualità comporta il venir meno dei benefici previsti dal legislatore fiscale .Inoltre, la constatazione dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi legittima certamente l'Amministrazione finanziaria alla determinazione del reddito complessivo della cooperativa-contribuente (articolo 41, Dpr 600/1973), non potendosi invocare quale esimente il deposito del bilancio d'esercizio in Camera di commercio in quanto adempimento giuridicamente distinto dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. Questi i principi stabiliti dalla Corte di cassazione con la sentenza 5848 del 13 aprile 2012 , che ha accolto nel merito il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate.

3 L'ufficio finanziario ha poi fornito per tale periodo concreta prova della violazione del principio di mutualità da parte della cooperativa ricorrente, che conseguentemente non può invocare nel presente procedimento l'applicazione delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 11 D.P.R. n. 601 del 1973 e dall'art. 12 L. n. 904 del 1977. Secondo quanto prima esposto, la cooperativa ha indicato in maniera fittizia la somma di L. 54.597.000 nel bilancio alla voce "salari e stipendi" ed ha dunque presentato per l'anno di imposta 2000 la dichiarazione dei redditi **riportando dati infedeli** (fogli 11 e 12 dell'indicato verbale della Guardia di Finanza) atteso che è stato evidenziato un reddito negativo, mentre è stata dimostrata la sussistenza di un reddito di impresa positivo. Le **conseguenti violazioni dell'obbligo di dichiarare l'imponibile per il quale spetterebbe il beneficio fiscale e dell'obbligo di tenere una corretta contabilità, come puntualmente osservato nelle controdeduzioni dell'ufficio, costituiscono una palese inosservanza del principio di mutualità**. Tali circostanze di per sé legittimano il mancato riconoscimento delle agevolazioni tributarie per il periodo d'imposta considerato (Sentenza n. 159 del 9 settembre 2013 della CTR, Palermo, Sez. XXIV).

4 E' legittimo l'accertamento tributario a carico di una società cooperativa, col quale venga individuato un reddito da assoggettare per intero ad Irpeg ed Ilor perché prodotto attraverso una normale attività imprenditoriale (Cass. 15-03-2004 n. 5273 sez. T)-