

Aspetti fiscali

Società cooperative ed inapplicabilità degli studi di settore

di Sara Agostini e Stefano Chirico

Una Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate ha inviato alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, nel mese di marzo 2007, un quesito in relazione all'individuazione dei criteri per l'applicazione degli studi di settore nell'ambito delle società cooperative.

La domanda in questione ha origine da una richiesta di parere avanzata dall'UNCI che, in quanto associazione sindacale e di categoria che esprime interessi di rilevanza generale, può avvalersi della prestazione di attività di consulenza giuridica effettuata dall'Amministrazione finanziaria in base alla circolare ministeriale n. 99 del 18 maggio 2000 e, pertanto, ha diritto a ricevere una risposta entro 90 giorni dall'effettuazione dell'istanza.

Società cooperative a mutualità prevalente

Il quesito prende l'avvio dalla mutata situazione normativa determinatasi a seguito della riforma del diritto societario che ha individuato le società cooperative a mutualità prevalente e ha richiesto un'espressa pronuncia circa l'applicabilità degli studi di settore a tale categoria di imprese. L'art. 2 del decreto del 30 marzo 1999, infatti, individua le **categorie di contribuenti** alle quali **non si applicano** gli studi settore¹.

In particolar modo l'art. 2 dispone che «gli studi di set-

L'Agenzia delle Entrate con la recente risoluzione 14 novembre 2007, n. 330/E ha risposto ad un quesito posto dall'Unione Nazionale Cooperative Italiane concernente l'individuazione dei criteri per l'applicazione degli studi di settore nell'ambito delle società cooperative, con particolare riferimento per quelle a mutualità prevalente.

La risoluzione apporta interessanti variazioni per quanto attiene alle cooperative a mutualità pura rispetto a quanto indicato nella circolare n. 110/E del 1999, e prevede un'applicazione flessibile degli studi di settore per le cooperative a mutualità prevalente.

tore approvati con il presente decreto non si applicano: (...)

- d) nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- e) nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi».

Ai sensi della circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - 21 maggio 1999, n. 110/E, punto 6.5, le cause di inapplicabilità fanno riferimento alle cooperative di imprese e quelle di utenti che non operano per conto terzi e che non seguono le ordinarie regole di mercato.

Le suddette cause di inapplicabilità operano in presenza di attività svolte esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti. In caso di attività svolte in via non esclusiva, in sede di contraddittorio con il contribuente, qualora ricorrano le condizioni previste dal-

¹ Si veda sull'argomento M. Setti, «Nuovi strumenti accertativi: studi di settore, parametri e INE nel modello Unico 2007», in questa Rivista n. 8/9/2007, pag. 481.

l'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate terranno conto, comunque, del fatto che tali cooperative «operano in situazione di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti».

Il quesito fa riferimento all'applicabilità di detti studi alle cooperative a mutualità prevalente, evidenziando come dovrebbero essere maggiormente considerate alcune peculiarità della cooperazione, che si caratterizzano nello **scopo mutualistico**. Quest'ultimo si concretizza in un beneficio economico riconosciuto a fronte del complesso di scambi mutualistici, cioè di quei particolari rapporti esistenti tra socio e cooperativa che assicura al socio, per l'attività svolta a favore della stessa cooperativa, una particolare remunerazione o, comunque, un particolare vantaggio economico.

Praticamente, le società cooperative perseguono finalità differenti rispetto alla natura delle altre tipologie di imprese «profit», operando sulla base di principi di mutualità e non di logiche prettamente speculative, come del resto ricociuto dalla Costituzione, dal Governo e anche dall'Agenzia delle Entrate.

L'UNCI richiedeva un chiarimento circa la metodologia ed i criteri utilizzati in sede di contraddittorio dagli Uffici della suddetta Agenzia, secondo quanto previsto nel punto 6.5 della circolare 21 maggio 1999, n. 110/E, per considerare, in caso di mancata congruità con gli studi di settore, l'incidenza delle peculiarità tipiche delle imprese cooperative.

L'esigenza di chiarimenti è stata prodotta infatti, dalle numerose segnalazioni da parte delle cooperative di difformità di trattamento, a seconda dell'ambito territoriale di riferimento, seppure a parità di condizioni e di tipologia di società cooperativa, relativamente all'inapplicabilità degli studi sia in sede di contraddittorio con gli uffici sia in sede di contenzioso.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripercorso l'analisi normativa, dichiara che «soltanto le cooperative che svolgono attività rivolte esclusivamente a favore dei soci, o associati, o utenti, sono escluse dall'applicabilità degli studi di settore: per converso gli studi di settore trovano applicazione alle società cooperative a c.d. **mutualità prevalente** (cioè quelle società la cui attività è svolta a favore dei soci o associati e degli utenti, ma non in via esclusiva). In quest'ultima ipotesi (socie-

tà cooperative a c.d. mutualità prevalente) gli uffici dovranno verificare, ai fini dell'applicabilità degli studi di settore, la sussistenza dei requisiti di mutualità».

Rispetto al contenuto della circolare n. 110/E del 1999, si ratifica una prassi secondo la quale si avrebbe l'inapplicabilità degli studi di settore per tutte le cooperative a mutualità c.d. pura prescindendo dal tipo di attività svolta, laddove prima era testualmente prevista solo per le «cooperative di imprese e quelle di utenti».

Per quanto attiene, poi, alla verifica da parte degli Uffici territoriali della sussistenza dei requisiti di mutualità per le cooperative a mutualità prevalente, la risoluzione fa riferimento all'art. 26 del DLCP n. 1577/1947 in cui erano contemplate solo tre delle odierne quattro clausole di mutualità previste dall'art. 2514 c.c.

Sarebbe, inoltre, stato opportuno richiamare espressamente anche il contenuto degli artt. 2512 e 2513 che definiscono la «prevalenza gestionale», trattandosi, infatti, di un pre-requisito che dovrebbe essere considerato a monte da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, si ritiene comunque sussistente e necessario il requisito dell'iscrizione all'Albo delle Società cooperative che ha sostituito i registri prefettizi e lo schedario generale della cooperazione, indicati nell'art. 14 del D.P.R. n. 601/1963.

La risoluzione si conclude con l'indicazione agli Uffici territoriali dell'Amministrazione Finanziaria di tener conto delle particolari «situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti».

Con tale affermazione l'Agenzia, rispetto a quanto accadeva prima della riforma del diritto societario, riconoscerebbe nella qualifica di cooperativa a mutualità prevalente una situazione di mercato tale da incidere sui ricavi conseguiti.

Il **requisito della mutualità prevalente** e la sua intensità potrebbe rappresentare il **parametro** a cui gli Uffici territoriali dovrebbero far riferimento **per valutare caso per caso** l'incidenza di particolari situazioni locali, della tipologia di attività svolta e, più in generale, dello scopo mutualistico perseguito dalla cooperativa. «In sostanza - termina la risoluzione - nella circolare è già presente l'indicazione agli uffici locali di adeguare,

2 Ad esempio, qualora si sia perseguito l'obiettivo di ridurre le spese dei soci attraverso lo strumento cooperativo, come potrebbe avvenire nel caso di cooperative edilizie che costruiscono alloggi per i soci.

in sede di contraddittorio, gli elementi di riferimento per la determinazione dei ricavi alla particolare attività svolta».

Osservazioni conclusive

In linea con quanto appena affermato si pone la relazione finale della Commissione di Studio sulla imposizione fiscale sulle società, presieduta da Salvatore Bisco ed istituita dallo stesso Ministero dell'Economia e Finanze.

Sulla natura cooperativa e studi di settore, infatti, si legge come «i risultati in termini di congruità e di coerenza non possono essere oggettivamente confrontati con quelli fatti propri dalle imprese aventi analoghe caratteristiche, ma con natura societaria diversa, né possono essere considerati in grado di giustificare l'applicazio-

ne automatica di detto strumento accertativo in forma generalizzata. Tanto più l'impatto dei parametri è disarmonico quanto più una cooperativa operi coerentemente alla missione mutualistica.

In via alternativa i parametri dovrebbero applicarsi - sempre per le cooperative a mutualità prevalente - in ragione della percentuale di attività svolta verso soci e verso terzi».

L'auspicata individuazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di criteri non rigidi ed univoci finalizzati alla flessibile applicazione degli studi di settore alle cooperative a mutualità prevalente, potrebbe trovare riscontro nell'utilizzo della percentuale di prevalenza quale ulteriore parametro che individua la maggiore o minore intensità nel perseguimento delle finalità mutualistiche.

LIBRI

Manifestazioni a premio

AUTORE: Alessandro Ambroso, Alberto Traballi, Mauro Turri

Il volume si propone come **strumento di supporto per imprenditori, operatori del settore, professionisti legali e contabili** che si trovano ad organizzare e/o gestire le manifestazioni a premio, offrendo spunti per un ragionamento esaustivo delle problematiche connesse.

Particolare attenzione è rivolta agli **aspetti fiscali, contabili e di bilancio**, nonché ai principali aspetti di marketing che guidano le manifestazioni a premio.

A tal fine, esauriente trattazione è riservata ai seguenti temi:

- natura giuridica delle operazioni a premio e disciplina;
- privacy, pubblicità ed informativa;
- principali aspetti di marketing;
- promotori e beneficiari, attività organizzativa;
- modulistica e istruzioni per la compilazione dei modelli;
- oneri fiscali a carico del promotore e del vincitore dei premi;
- controllo e sanzioni.

Il volume si arricchisce di esempi e casi particolari, di tavole sinottiche e prontuario, dei testi integrali delle pronunce dell'amministrazione finanziaria.

All'interno un **pratico CD - Rom** contenente, oltre alla più importante documentazione in materia, i Modelli PREMA CO/1, CO/PV, PREMA CO/2 e PREMA OP/1 con relative Istruzioni per la compilazione.

COLLANA: Manuali
 Pagine: 255
 Edizione: I
 cod. IPSOA: 86459
 Prezzo € **35,00**

Per informazioni

- **Servizio Informazioni Commerciali**
www.ipsoa.it/servizioclienti
 E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
 Tel. 02.82476794 - Fax 02.82476403
- **Agente Ipsoa di zona**
www.ipsoa.it/agenzie
- www.ipsoa.it

