

### CAPITOLO III

## COOPERATIVE AGRICOLE

di Michele Dal Zin

SOMMARIO: 1. La qualificazione delle cooperative agricole. - 2. Il privilegio sui crediti delle cooperative agricole. - 3. L'ICI e le cooperative agricole. - 4. La prelazione agraria e le cooperative agricole. - 5. Il fallimento e le cooperative agricole. - 6. L'affidamento diretto di appalti pubblici alle cooperative agricole - forestali. - 7. Evoluzione delle norme in materia di agevolazioni fiscali. - 8. I benefici concessi dalla Legge n. 194 del 1984. - 9. L'esenzione dalle imposte sul reddito.

### 1. La qualificazione delle cooperative agricole.

Il settore agricolo rappresenta sicuramente quello in cui la cooperazione storicamente si è più sviluppata.

In Italia il numero delle cooperative agricole si aggira, secondo i dati del rapporto 2006-2007 dell'Osservatorio sulla cooperazione agricola italiana del Ministero delle Politiche Agricole, in circa 11.000 unità distribuite quasi equamente nella penisola.

È evidente, quindi, come l'associarsi in cooperativa sia uno strumento tipico del mondo rurale che deve cercare di ridurre i costi di produzione e di distribuzione dei prodotti agricoli per fronteggiare l'attuale sistema di mercato che vede i piccoli operatori privi di una capacità contrattuale nei confronti del sistema distributivo.

Nel campo della cooperazione agricola gli interventi della legislazione speciale hanno ad oggetto sostanzialmente il sostegno e l'incentivazione del fenomeno cooperativo, mentre non offrono una definizione di cooperativa agricola che può essere tratta solo indirettamente dalle previsioni dell'art. 2135 del c.c. secondo cui "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o

servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

Sul punto la dottrina ritiene che le previsioni di detta norma costituiscano la base di partenza per ogni ricerca sulle cooperative agricole (MASSARAT), infatti, benché si sia giunti (PAGAMICI) ad una qualifica delle principali tipologie di cooperative agricole secondo cui le stesse si possono così individuare:

- cooperative di conduzione costituita da lavoratori dipendenti per affittare o acquistare dei terreni oppure per fornire servizi ad altre imprese agricole;

- cooperative agricole di servizio, costituite da imprenditori agricoli per usufruire di alcuni servizi quali l'acquisto in comune dei macchinari agricoli per la trasformazione e la commercializzazione del prodotto;

- cooperative per la conduzione associata di terreni, formate da conduttori o proprietari che mettono in comune i beni per una gestione associata degli stessi;

è lo svolgimento delle attività agricole "principali" e delle attività alle stesse connesse che permettono di ricondurre una cooperativa alla qualifica di agricola poiché le classificazioni, come quella riportata, hanno carattere meramente descrittivo dell'oggetto sociale svolto.

In relazione al tema della qualifica dell'attività come agricola e del relativo inquadramento normativo si deve precisare che il Decreto Ministeriale del 23 giugno 2004, istitutivo dell'albo delle società cooperative, prevede, all'art. 4, due tipologie:

- le "cooperative di lavoro agricolo"
- le "cooperative di conferimento prodotti agricoli e allevamento";

Dette qualifiche individuano realtà profondamente diverse, sotto il profilo della natura del rispettivo scambio mutualistico. E in effetti, nell'ambito del fenomeno cooperativo si riscontrano una pluralità di soggetti, generalmente accomunati nella tipologia di cooperative agricole, ciascuno dei quali pone tuttavia problemi specifici:

- cooperative tra lavoratori o braccianti agricoli;
- cooperative per la conduzione divisa o indivisa di terreni agricoli;
- cooperative di lavorazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli conferiti dai soci (stalle sociali, cooperative avicole, ortofruttilicole, lattiero-casearie, cantine sociali, oleifici sociali).

L'operatore del diritto dovrà, quindi, verificare sempre nel caso concreto l'attività svolta dalla cooperativa a prescindere dal mero *nomen* della stessa.

Sul punto, infatti, la giurisprudenza è concorde nel ritenere che

L'iscrizione nel Registro prefettizio delle Cooperative, analogamente a quanto avviene in tema di imprese artigiane, è, infatti, ritenuta per giurisprudenza consolidata (Cass. 3 novembre 2000 n. 14365, Cass. 27 marzo 1995 n. 3592; Trib. Roma 11 novembre 1999), non vincolante per il giudice ai fini dell'accertamento della natura dell'ente, ma solo un presupposto per fruire delle agevolazioni tributarie disposte a

favore di tali categorie di imprese. L'iscrizione al Registro prefettizio ha dunque valore di presunzione semplice, e non già natura costitutiva, con la conseguenza che, ai fini del riconoscimento del privilegio, è sempre necessario l'ulteriore positivo riscontro della coesistenza di tutti i requisiti di legge per la qualificazione dell'impresa come cooperativa agricola.

I requisiti che debbono sussistere perché una cooperativa agricola sia ammessa al beneficio in esame sono correlati alla intrinseca natura della attività svolta dalla cooperativa (che deve essere prevalentemente agricola), senza avere riguardo alle dimensioni dell'ente

(Trib. Vicenza, 22.11.07, n. 2427).

È infatti, nella maggior parte dei casi, la qualifica di imprenditore agricolo che porta la cooperativa a godere dei benefici tributari previsti dalla legge in questo settore.

La previsione dell'art. 2135 c.c. intende ricomprendere nell'area agricola ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale dello stesso.

Questo ha portato ad una estensione della relativa disciplina ad attività particolari come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, che in passato (prima della modifica alla norma apportata dal legislatore nel 2001) erano state ricondotte a tale settore solo in via eseguitica.

Il vigente testo di legge prevede che le attività agricole connesse siano da considerarsi tali in presenza di due requisiti uno soggettivo e uno oggettivo.

Il primo riguarda l'imprenditore agricolo che deve essere, per entrambe le attività, lo stesso soggetto.

Il secondo i prodotti devono provenire **prevalentemente** dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali.

Ne deriva conseguentemente che determinate attività sono riconducibili alla qualità di agricole solo se poste in essere dai medesimi soggetti.

In tale conteso le cooperative che si limitassero ad acquistare un prodotto sfuso (per esempio del vino) per poi rivenderlo confezionato non potrebbero essere qualificate come agricole e godere dei relativi privilegi previsti per i crediti dall'art. 2751 *bis* c.c.

Infatti, tale fattispecie è una

attività che, se posta in essere dall'imprenditore agricolo, non determina il venir meno della sua qualità, in quanto attività connessa ai sensi dell'art. 2135, commi 1 e 3, c.c., ove la connessione è data dal fatto che a porre in essere l'attività in sé non agricola sia il "medesimo imprenditore agricolo" eventualmente anche mediante "l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata".

Ne consegue che la caratteristica agricola dell'attività produttiva connessa non sussiste quando l'attività commerciale o industriale è posta in essere da un soggetto il quale non completa il ciclo produttivo agricolo, che si esaurisce con la produzione del vino da parte di una Cooperativa conferente, e invece realizza un ciclo produttivo autonomo e distinto che inizia con l'acquisto del bene agricolo in sé finito (il vino) e si completa con il suo confezionamento e la vendita.

Il vino, infatti, è già, dal punto di vista biologico, ed anche economico, un prodotto finito, suscettibile ex se di autonoma commercializzazione, né i soggetti che lo commercializzano acquistano per ciò solo qualità di agricoltori o cooperative di agricoltori (Trib. Vicenza, 22.11.07, n. 2427).

Si deve, inoltre, segnalare come l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 228 del 18 maggio 2001 abbia definito la fattispecie delle cooperative di lavorazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli, ai fini dell'acquisizione della qualifica di **imprenditore agricolo**, disponendo che "si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico".

Nello stesso filone normativo si inserisce la previsione dell'art. 8 del d.lgs. n. 227 del 18 maggio 2001 secondo cui "le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparati agli imprenditori agricoli".

Successivamente, il d.lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, che detta norme per l'attribuzione della qualità di **imprenditore agricolo professionale**, ha precisato, all'art. 1 comma 3, che tale qualifica spetta alle società cooperative, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., e a condizione che in dette cooperative, comprese quelle di conduzione di aziende agricole, almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La denominazione sociale della cooperativa che svolga in via esclusiva attività agricola deve contenere l'indicazione di società agricola (art. 2, comma 1); le cooperative costituite anteriormente all'entrata in vigore della legge devono adeguare la denominazione come sopra precisato (art. 2, comma 2).

Il regime di aiuti economici volti a favorire gli interventi per il rafforzamento e lo sviluppo delle imprese di trasformazione e commercializzazione istituito dall'articolo 13, comma 1, del d.lgs. n. 173 del 30 aprile 1998 si applica alle società cooperative agricole e loro consorzi che utilizzano prevalentemente prodotti conferiti dai soci (art. 16 del d.lgs. n. 228 del 2001).

Il medesimo d.lgs. disciplina, all'art. 26, le **organizzazioni di produttori agricoli** e relative forme associate: si precisa che dette organizzazioni possono assumere, tra l'altro, la forma di società cooperativa agricola, o di consorzio di cooperative agricole, chiarendo in tal modo un punto non espressamente oggetto di disciplina nella legge n. 674 del 20 ottobre 1978, che regolamentava le associazioni tra produttori agricoli.

Nei precedenti capitoli del presente trattato si è data ampia illustrazione della centralità dello scopo mutualistico nella qualificazione delle società cooperative.

Alle luce di quanto già spiegato si può dire che non vi siano dubbi nell'identificare lo scopo mutualistico della cooperativa nella gestione di servizio in favore dei soci, ossia nel dovere della società di concludere contratti di scambio (acquisizione dai soci di fattori della produzione o cessione ai soci dei beni o servizi prodotti) o di lavoro con i propri soci.

Nell'ambito della disciplina, generale, delle cooperative agricole il terzo comma dell'art. 2513 c.c. individua uno speciale metodo di calcolo della prevalenza per una particolare tipologia di cooperative di conferimento: le cooperative di conferimento di prodotti agricoli.

Secondo la norma, infatti, "nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti".

Per questo tipo di cooperative l'indice di riferimento non è il rapporto fra le quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci e le quantità o il valore totale dei prodotti acquisiti. Le cooperative agricole, quindi, sono facilitate nella dimostrazione della prevalenza, essendo svincolate dal riferimento alle voci complessive (A1, B6, B7 e B9) del conto economico e potendo scegliere tra due diversi indici, quello più favorevole tra i seguenti:

- (quantità dei prodotti conferiti dai soci/quantità totale dei prodotti) x 100 > 50%
- (valore dei prodotti conferiti dai soci/valore totale dei prodotti) x 100 > 50%

Secondo le previsioni del Decreto Ministeriale 30 dicembre 2005:

- nelle cooperative di allevamento la condizione di prevalenza è rispettata quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso.
- nelle cooperative agricole per la conduzione associata di terreni, la condizione di prevalenza è rispettata quando l'estensione dei terreni coltivati dai soci supera il 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa.

## 2. Il privilegio sui crediti delle cooperative agricole.

La qualifica di cooperativa agricola viene ad essere rilevante per la pratica dalla previsione contenuta nell'art. 2751 *bis* del c.c. secondo cui: "Hanno privilegio generale sui mobili i crediti riguardanti .. 5-*bis*) i crediti delle cooperative agricole e dei loro consorzi per i corrispettivi della vendita dei prodotti."

Con questa disposizione introdotta dall'art. 18, comma 2, della legge n. 59 del 31 gennaio 1992 il legislatore ha voluto superare la distinzione elaborata dalla giurisprudenza nel testo previgente tra le cooperative agricole di produzione e lavoro in agricoltura e le cooperative di imprenditori agricoli per la trasformazione e l'alienazione dei prodotti che non erano ammesse al privilegio.

Sul punto la Corte di Cassazione ha definitivamente chiarito che:

la questione posta dalla esegesi del "n. 5 bis" introdotto nell'art. 2751 bis C.C. dall'art. 18, comma 2, della legge 31 gennaio 1992, n. 59 in rapporto alla previsione della ipotesi del n. 5 che riconosce il privilegio dei crediti di società ed enti cooperativi se "di produzione e lavoro" "per i corrispettivi dei servizi e della vendita dei manufatti") è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità che con più pronunce ha colto la *occasio legis* nella interpretazione restrittiva adottata dalla giurisprudenza che aveva escluso dal privilegio i crediti delle cooperative agricole per la trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli e ha riconosciuto il proposito del legislatore di "promuovere e favorire l'incremento delle cooperative in sintonia con la protezione costituzionale della cooperazione (art. 45)", dettando una norma che "ha sostituito al criterio di prevalente tutela del lavoro quello oggettivo derivante dalla natura del credito, così agevolando indistintamente tutte le cooperative ed i consorzi esercenti attività agricola e prescindendo dall'apporto lavorativo dei soci" (Cass. civ., 10.7.98, n. 6704).

La innovazione normativa, dunque, come è confermato dalla considerazione dei lavori preparatori della stessa legge n. 59 del 1992 e della n. 44 del 1994

amplia il campo di applicazione del privilegio, spostando sostanzialmente il parametro di riferimento dal lavoro alla cooperazione", "nel senso che il generico riferimento normativo alle cooperative agricole e ai loro consorzi esprime la chiara finalità di agevolare il settore, superando la distinzione, presente nella elaborazione giurisprudenziale, tra le cooperative agricole di produzione e lavoro in agricoltura (considerate nell'ambito delle cooperative agricole di produzione e lavoro con la conseguente applicazione del privilegio di cui all'art. 2951 bis, n.5) e le cooperative agricole per la trasformazione e l'alienazione dei prodotti agricoli costituite tra imprenditori agricoli (che non erano considerate di produzione e lavoro ed erano escluse dal privilegio) (Cass. 12054-1998) (Cass. civ., 29.3.01, n. 4585).

In relazione a detta previsione si deve rilevare come recentemente la giurisprudenza sia intervenuta chiarendo che la ragione del privilegio vada ricercata nella

speciale tutela che il legislatore ha inteso assicurare alla cooperazione in ambito agricolo, occorre che il credito cui tale privilegio attiene sia appunto sorto nell'esercizio di un'attività riconducibile alla funzione propria delle cooperative o dei consorzi di quel settore, costituiti in forma cooperativa (Cass. civ., 21.10.10, n. 21652).

Infatti, come già illustrato precedentemente, il mero nome di cooperativa agricola non

è sufficiente a giustificare la prelazione, il cui fondamento si radica invece nella causa oggettiva del credito, e perciò nel fatto che questo derivi dall'attività nella quale si esplica la funzione cooperativa specialmente tutelata dal legislatore (Cass. civ., 21.10.10, n. 21652).

Lo scopo primario della norma è, dunque, quello di tutelare la

vendita di quei beni la cui produzione è riconducibile all'attività dei soci riuniti in cooperativa (quale che sia l'entità del loro apporto lavorativo personale) o all'attività delle imprese consorziate. Ma deve appunto trattarsi della vendita di prodotti agricoli che direttamente si legano all'oggetto sociale dell'ente ed alla sua specifica funzione, costituendone la naturale esplicazione, come appunto accade quando quei prodotti siano stati forniti o trasformati dai soci (Cass. civ., 21.10.10, n. 21652).

Sul punto la *ratio* della tutela del credito non impedisce che le cooperative a mutualità prevalente, come quelle agricole, possano compiere operazioni commerciali con i terzi

acquistando perciò sul mercato prodotti destinati poi ad essere rivenduti, ed è ben possibile che tali operazioni siano funzionali allo scopo mutualistico dell'ente: nel qual caso l'attribuzione del rango privilegiato al credito da esse derivante troverebbe pur sempre giustificazione nella loro strumentalità rispetto al conseguimento delle finalità cooperative in agricoltura cui il legislatore ha inteso dare tutela. Ma, trattandosi di operazioni del tutto corrispondenti ad atti di mercato posti in essere a scopo di lucro, è indispensabile che il suaccennato nesso di strumentalità con la finalità cooperativa sulla quale il privilegio si fonda sia ben chiaro e dimostrabile (Cass. civ., 21.10.10, n. 21652).

Il relativo collegamento di strumentalità dovrebbe essere dimostrato nel legame tra l'operazione commerciale e le finalità cooperative del soggetto oggetto della tutela legale del fenomeno cooperativo.

Quando ciò non accade e si sia puramente e semplicemente in presenza di un'attività commerciale posta in essere sul mercato in termini e con modalità del tutto identiche a quella svolta a scopo di lucro da qualsivoglia altra impresa, il riconoscimento del rango privilegiato al credito che ne risulti cessa di essere giustificato dalla causa di detto credito: perché tra questo ed il conseguimento degli scopi della cooperazione agricola non è più possibile individuare l'indispensabile nesso.

Ove così non fosse, ove cioè l'attribuzione del privilegio potesse riferirsi anche a crediti per atti di commercio non specificamente segnati dalla finalità propria della cooperazione ed assolutamente corrispondenti all'attività di una qualsivoglia impresa lucrativa, ne deriverebbe un'ingiustificata violazione delle regole concorrenziali e del principio di uguaglianza. Le norme che conferiscono privilegi, per la loro stessa natura di norme speciali che derogano al principio di parità di trattamento dei creditori, pur essendo in via di principio suscettibili anche di possibili interpretazioni estensive, richiedono nondimeno applicazioni assai controllate, affinché, appunto, non conducano ad ingiustificate disparità tra situazioni creditorie del tutto analoghe (Cass. civ., 21.10.10, n. 21652).

È quindi la tutela della cooperazione, che giustifica il privilegio sui beni mobili del fallito rispetto agli altri operatori economici presenti nel mercato,

piuttosto che la tutela della prestazione lavorativa resa dai lavoratori all'interno delle società cooperative.

Infatti, anche sotto tale profilo risulta la giustificazione del privilegio per le sole e vere cooperative agricole e relativi consorzi, poiché la attività di trasformazione di per sé non snatura la qualificazione di agricola dell'attività principale svolta dagli stessi agricoltori per il tramite della cooperativa, che altro non fa che realizzare (con minori costi e maggior guadagni) la stessa attività di trasformazione dei prodotti agricoli che avrebbe compiuto il socio da solo (in tal caso godendo del privilegio ai sensi dell'art. 2751-bis n. 4 c.c.), da cui la necessità che l'attività dell'ente associativo sia pur sempre collegata alla primaria attività dei produttori associati, secondo quanto dispone la norma di cui all'art. 2135 c.c., ossia si tratti di attività agricola o ad essa connessa (cfr. Trib. Grosseto 18 settembre 1999, Fall. n. 1/2000, 113).

D'altronde, lo stesso agricoltore individuale che privilegiasse nella propria attività d'impresa la compera per rivendere rispetto alla produzione di beni in proprio perderebbe le caratteristiche di agricoltore e diverrebbe imprenditore commerciale, con ogni conseguenza in ordine alla fallibilità ed al privilegio dei suoi crediti. In tal caso, non vi è più alcuna ragione della tutela legislativa offerta dall'art. 2751-bis c.c., la cui applicazione a sproposito darebbe luogo a seri dubbi di incostituzionalità, in quanto la tutela del lavoro in forma cooperativa si attua solo attraverso la tutela del credito che sorge dai prodotti dei soci, altrimenti offrendosi tutela gratuita a società commerciali (Trib. Vicenza, 22.11.07, n. 2427).

In argomento si deve chiarire come detto privilegio debba essere riconosciuto indipendentemente dalla dimensione della cooperativa

la quale può accogliere anche centinaia di agricoltori, così come risulta irrilevante il rapporto tra il lavoro prestato direttamente dai soci all'interno della cooperativa (che può anche mancare) e gli altri fattori della produzione (capitale e lavoro dipendente), purché la stessa cooperativa tratti in prevalenza i prodotti dei soci, eventualmente provvedendo anche alla loro trasformazione, attività che può ricondursi *lato sensu* a quella agricola, quale attività connessa, ai sensi dell'art. 2135 co. 2° c.c. (Trib. Padova, 9.5.01).

Infatti, anche sotto tale profilo, risulta la giustificazione del privilegio per le sole e vere cooperative agricole e relativi consorzi

poiché l'attività di trasformazione non snatura la qualificazione di agricola dell'attività principale svolta dagli stessi agricoltori per il tramite della cooperativa, che altro non fa che realizzare (con minori costi e maggior guadagni) la stessa attività di trasformazione dei prodotti agricoli che avrebbe compiuto il socio da solo (in tal caso godendo del privilegio ai sensi dell'art. 2751 bis n.4 c.c.), da cui la necessità che l'attività dell'ente associativo sia pur sempre collegata alla primaria attività dei produttori associati, secondo quanto dispone la norma di cui all'art. 2135 co. 2° c.c., ossia si tratti di attività agricola o ad essa connessa (Trib. Padova, 9.5.01).

### 3. L'ICI e le cooperative agricole.

La qualifica di cooperativa agricola emerge in tutta la sua rilevanza anche in merito all'annoso problema dell'assoggettabilità dei beni strumentali all'attività agricola all'imposta comunale sugli immobili.

Sul punto è necessario fare un breve *excursus* normativo e giurisprudenziale per giungere al regime normativo odierno definito dagli interventi della Consulta in materia.

Fino al 1993 il presupposto dell'ICI, per quanto qui interessa, si realizza con il possesso di fabbricati, intendendosi per tali le unità immobiliari iscritte o che devono essere iscritte nel catasto edilizio urbano (artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 504 del 1992).

Di conseguenza, in base all'allora vigente normativa (artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 1142 del 1949), i fabbricati rurali, per essere qualificati tali ai fini catastali, dovevano appartenere allo stesso proprietario del terreno.

Lo stretto collegamento fra la normativa relativa all'ICI e le disposizioni in tema di catasto (sancito "in primis" dall'art. 5 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504; cfr. Cass. 22943/2004) impone infatti, per quanto attiene l'anno 1993, una soluzione rispettosa della definizione di "fabbricato rurale" all'epoca ancora vigente, basata sul dettato dell'art. 39 del d.P.R. n. 1142/1949, che come s'è visto, riconosce il requisito della ruralità dei soli immobili appartenenti allo stesso proprietario del terreno agricolo, identità che nella specie non sussiste. Non può infatti confondersi la personalità giuridica autonoma della Cooperativa (cui i fabbricati appartengono) con quella fisica dei singoli soci, né identificare, come è stato osservato dal Comune controricorrente, il contenuto del contratto di società, comportante l'esercizio di impresa mediante l'utilizzazione di beni strumentali conferiti alla stessa e ad essa vincolati, con il contratto di comunione, che presuppone il solo comune godimento della cosa da parte dei comproprietari. E non è neppure possibile far ricorso, in materia di classificazione catastale, alla generale nozione di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., che il legislatore del 1949 certamente non ignorava, ma che tuttavia non ha preso in considerazione ai fini della più ristretta e specifica definizione della "ruralità" dei fabbricati a fini catastali, definizione cui resta estranea anche la individuazione delle attività agricole imprenditoriali contenuta nell'art. 29 del d.P.R. 917/86 (fra le quali potrebbe rientrare, alla lett. c) quella di allevamento di pollame svolta dalla Cooperativa), riguardando tale norma l'individuazione, ad altri fini impositivi, delle attività che producono reddito d'impresa (Cass. civ., 21.1.05, n. 1330).

Successivamente l'art. 9 del d.l. n. 557 del 30 dicembre 1993 ha previsto il censimento di tutti i fabbricati rurali ed ha inoltre stabilito la necessità di una coincidenza soggettiva fra il possessore del fabbricato ed il proprietario del terreno. Di conseguenza, i fabbricati delle cooperative prive di fondi non potevano essere considerati rurali. Infatti, non vi può essere

una coincidenza sostanziale tra cooperativa, quale possessore dei fabbricati, e soci, quali proprietari dei terreni, ma anche utilizzatori dei fabbricati della cooperativa (Cass. civ., 27.7.05, n. 18853).

Tale situazione è evidenziata, in via generale, dalle seguenti considerazioni

a) i soci sono portatori di un peculiare interesse - distinto da quello della cooperativa e attuato per il tramite di rapporti di scambio con questa intrattenuti, normalmente a titolo oneroso - a che l'attività d'impresa sia orientata al soddisfacimento delle loro richieste di prestazioni (cosiddette prestazioni mutualistiche) ed alle condizioni più favorevoli consentite dalle esigenze di economicità nella condotta dell'impresa sociale (Cass. 8 settembre 1999, n. 9513);

b) la cooperativa, quale soggetto di diritto munito di personalità giuridica, ha specifiche esigenze organizzative, di efficienza e conservazione dell'impresa (v. ancora Cass. 1999/9513), che impongono di demandare all'apprezzamento discrezionale dell'organo amministrativo o dell'assemblea ogni valutazione sulle modalità organizzative dell'impresa stessa, così restando escluso - in via di principio e fatte salve eventuali diverse disposizioni statutarie, la cui esistenza, però, nella fattispecie non è stata dedotta né, tanto meno, dimostrata - il diritto soggettivo del socio sia alla fruizione delle prestazioni della cooperativa e al conseguimento del vantaggio mutualistico (Cass. 1999/9513), che alla diretta utilizzazione delle strutture e dei locali aziendali, fermo restando che la discrezionalità dell'organo amministrativo e della maggioranza assembleare è temperata dal principio di correttezza e buona fede nell'esecuzione del contratto e che il singolo socio dispone dei mezzi di tutela predisposti dal diritto societario (impugnazione della delibera assembleare, azione di responsabilità contro gli amministratori, controllo giudiziario secondo l'art. 2545 *quinquiesdecies* c.c. - non applicabile però, *ratione temporis*, alla fattispecie in esame - qualora la gestione dell'impresa sociale non sia improntata al rispetto dello scopo mutualistico, o sia comunque affetta da gravi irregolarità che possano arrecare danno alla società) (Cass. civ., 27.7.05, n. 18853).

Inoltre la causa mutualistica attraverso la quale il socio mira ad un risultato economico e ad un vantaggio patrimoniale diverso dal lucro, o comunque peculiare e variante a seconda del ramo di attività cooperativa esercitato dalla società,

non è costituito (o almeno non lo è prevalentemente) dalla più elevata remunerazione possibile del capitale investito, ma dal soddisfacimento di un comune preesistente bisogno economico, con la congiunta consecuzione di un risparmio di spesa per i beni o i servizi acquistati o realizzati dalla propria società (come nelle cooperative di consumo), oppure di una maggiore retribuzione per i propri beni o servizi alla stessa ceduti (come nelle cooperative di produzione e di lavoro) (v. Cass. 1999/9513) - costituisce lo strumento per stabilire una connessione funzionale tra le separate e distinte attività economiche della cooperativa e dei soci, ma non vale a giustificare la identificazione tra soggetti diversi, soprattutto quando da tale identificazione soggettiva si vogliono trarre conseguenze, come nel caso di specie, in ordine alla individuazione dei presupposti applicativi di un determinato tributo (anche secondo Cass. 21 gennaio 2005, n. 1330, in motivazione, non può "confondersi la personalità giuridica autonoma della cooperativa... con quella fisica dei singoli soci") (Cass. civ. 27.7.05, n. 18853).

Successivamente, con il d.P.R. n. 139 del 1998, nell'art. 9 del d.l. n. 557 del 1993 è stato inserito il comma 3-*bis* che ha riconosciuto il carattere della ruralità fiscale anche "alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del TUIR".

In un tale contesto normativo, si è nuovamente intervenuti, con l'art. 42-*bis* del d.l. n. 159 del primo ottobre 2007, che ha previsto che il carattere della ruralità, ai fini fiscali, debba essere riconosciuto anche alle costruzioni strumentali delle cooperative agricole e loro consorzi.

Nel corso degli anni vi è stato un contrastante orientamento della Corte di Cassazione in materia assoggettamento ad ICI dei fabbricati rurali tanto è vero che si è reso necessario l'intervento delle Sezioni Unite che, con la sentenza n. 18565 del 7.7.09, hanno affermato:

in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come "rurale", con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'art. 9, D.L. n. 557 del 1993, conv. con L. n. 133 del 1994, e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta ai sensi del combinato disposto dell'art. 23, comma 1-bis, D.L. n. 207 del 2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, e dell'art. 2, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 504 del 1992.

L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

Per i fabbricati non iscritti in catasto l'assoggettamento all'imposta è condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralità del fabbricato previsti dall'art. 9, D.L. n. 557 del 1993 e successive modificazioni che può essere condotto dal giudice tributario investito dalla domanda di rimborso proposta dal contribuente, sul quale grava l'onere di dare la prova dei predetti requisiti. Tra i predetti requisiti, per gli immobili strumentali, non rileva l'identità tra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralità essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative che svolgono attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci (Cass., s.u., 7.7.09, n. 18565).

La questione in esame sorge da un contrasto giurisprudenziale dovuto dall'inesistenza di una specifica norma in materia di ICI che esentasse direttamente i fabbricati rurali ed individuasse con chiarezza e precisione le caratteristiche di ruralità degli stessi.

Sull'argomento, al fine di sanare il predetto vuoto normativo e porre fine al contenzioso, il legislatore, con l'art. 23, comma 1-bis, d.l. n. 207 del 2008, convertito con modificazioni dalla l. n. 14 del 2009, è intervenuto sull'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, che definisce l'ambito oggettivo di applicazione dell'ICI (fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli), dispo-

nendo che i fabbricati rurali, anche se iscritti o iscrivibili in catasto, non si considerano "fabbricati".

Pertanto, tutti i fabbricati in possesso dei requisiti di ruralità (ivi compresi quelli di proprietà delle cooperative agricole di valorizzazione, trasformazione, manipolazione e commercializzazione dei prodotti conferiti dai soci) di cui all'art. 9 del d.l. n. 557 del 30 dicembre 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 26 febbraio 1994, si considerano oggettivamente fuori dal campo di applicazione dell'imposta comunale.

Tale intervento legislativo, che prescrive l'esenzione dall'ICI per tutti i fabbricati rurali, è stato qualificato sia dalle Sezioni Unite della Suprema Corte che dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 227 del 14 luglio 2009, come una disposizione di interpretazione autentica e, quindi, applicabile retroattivamente dato il richiamo contenuto nella norma all'art. 1, comma 2, l. n. 212 del 2000. In questo modo, dunque, è stato superato il più recente orientamento giurisprudenziale della stessa Corte, che, invece, aveva affermato l'assoggettamento ad ICI della generalità dei fabbricati rurali a fronte della mancanza di un'esplicita esenzione normativa e del fatto che la "ruralità" producesse effetti solo ai fini dell'accatastamento e dell'eventuale attribuzione della rendita, presupposti questi contestabili ma necessari e sufficienti ai fini dell'assoggettamento dell'imponibile all'imposta stessa.

Conseguentemente, quindi, alla luce della nuova disposizione d'interpretazione autentica ad efficacia retroattiva, tale orientamento, secondo le Sezioni Unite, può dirsi superato in favore dell'esenzione ICI per tutti i fabbricati accatastati come rurali. Per cui, se il contribuente ha ricevuto un accatastamento non coerente con la qualifica di ruralità, per ottenere l'esenzione dall'imposta comunale dovrà contestare gli atti dell'Agenzia del Territorio. Viceversa, sarà il Comune di riferimento a dover impugnare l'attribuzione della categoria catastale, laddove, invece, lo stesso ritenga di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta. Mentre, per i fabbricati non iscritti in catasto, l'assoggettamento all'imposta sarà condizionato all'accertamento dei requisiti di ruralità positivamente concluso dal giudice tributario investito della domanda di rimborso proposta dal contribuente. Se, poi, il provvedimento di attribuzione è divenuto vincolante ed il contribuente, per qualsiasi ragione, non ha mai versato alcuna somma a titolo di ICI, non si dovrebbero porre problemi di sorta, in quanto la valenza retroattiva della nuova disposizione toglie all'Amministrazione Finanziaria qualsiasi titolo per avanzare pretese impositive.

Invece, se il contribuente ha provveduto ad effettuare versamenti e si è nei termini (48 mesi dal versamento), basterà la presentazione di una formale richiesta di rimborso per porre fine alla questione.

Il rimborso, oltretutto, a fronte della rilevata illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (Legge finanziaria per l'anno 2008), per irragionevolezza ed incompatibilità con il principio di uguaglianza, nella parte in cui vietava il rimborso ICI ai periodi d'imposta precedenti al 2008 è riconosciuto anche per i periodi d'imposta precedenti a tale data, in quanto

la retroattività propria di un'interpretazione autentica non tollera eccezioni al significato attribuito alla legge interpretata (Corte cost., 14.7.09, n. 227).

In questo modo, quindi, l'esenzione ICI sui fabbricati rurali, oltre ad essere normativamente prevista, risulta, altresì, garantita laddove ricorrano i requisiti di ruralità.

La predetta norma, infatti, risultava incompatibile con il principio di uguaglianza sostanziale, previsto dall'art. 3 della Costituzione, in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a determinare un trattamento deteriore nei confronti del soggetto che avesse erroneamente pagato un'imposta non dovuta rispetto a quello che, trovandosi nella medesima fattispecie, non avesse invece effettuato alcun pagamento del tributo.

Di recente la Suprema Corte si esprime confermando la medesima linea giurisprudenziale segnata dalle sezioni unite secondo cui:

in tema di ICI, l'applicabilità dell'esenzione per i fabbricati rurali, prevista dal combinato disposto del D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni nella L. n. 14 del 2009, e del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a), è subordinata, per i fabbricati non iscritti in catasto, all'accertamento dei requisiti previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, conv. in L. n. 133 del 1994 e successive modifiche, accertamento questo che può essere condotto dal giudice tributario, investito della domanda di rimborso proposta dal contribuente, su cui grava l'onere di dare la prova della sussistenza dei predetti requisiti. Tra i requisiti, per gli immobili strumentali, non rileva l'identità fra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralità essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative agricole che svolgono attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci (Cass. civ., sez. trib., 7.9.10, n. 19125).

Precisando al riguardo dei requisiti per l'esenzione che:

superata quella parte della motivazione in cui si insiste sulla mancata corrispondenza tra pertinenza degli i terreni (dei singoli Soci) e soggetto tenuto al pagamento del tributo locale sul fabbricato (Cooperativa), decisivo risulta l'accertamento di fatto, contenuto nella stessa motivazione: "Dall'esame di quanto in atti (v. planimetrie prodotte dalla ricorrente sub 7 del fascicolo di 1° grado) emerge che i fabbricati in esame sono classificati in catasto, al più tardi dal 1988, come D/7 fabbricato a destinazione speciale di caseificio), A/3 (appartamento), C/1 (negozi), C/6 (autorimessa), ovvero trattasi così catastalmente censiti già prima della introduzione del Nuovo Catasto Fabbricati ad opera del D.L. n. 557 del 1993". Da ciò il giudice del merito ha desunto il carattere strumentale degli immobili, ma non anche la loro ruralità, in mancanza di prova della destinazione ad attività agricola, al riguardo escludendo ogni valore ad estratto dell'apparente statuto sociale, ritenuto insufficiente e comunque incerto (Cass. civ., 7.9.10, n. 19125).

#### 4. La prelazione agraria e le cooperative agricole.

Come abbiamo visto nei paragrafi precedenti è sempre la qualificazione della cooperativa come agricola che costituisce il presupposto per l'attribuzione di particolari situazioni di vantaggio-deroga che il legislatore riconosce a questi soggetti.

Una delle più rilevanti, sotto il profilo delle posizioni soggettive attive è il riconoscimento dei **diritti di prelazione e riscatto**, di cui rispettivamente all'articolo 8 della legge n. 590 del 1965, ed all'articolo 7 della legge n. 817 del 1971, che spettano anche alle cooperative agricole (art.16, comma 5, della legge n. 817 del 1971).

La portata di questa norma ha fatto sorgere un contrasto giurisprudenziale in seno alla Suprema Corte, la quale, da un lato affermava l'applicabilità della stessa prescindendo dalla qualità di coltivatore diretto dei soci, infatti,

il richiamo alle forme associate fra coltivatori diretti o tra imprese familiari deve essere interpretato, come riferimento alle società di persone, quali essenzialmente sono la società semplice e la società cooperativa. Il termine "associati" aggiunto a quello di "singoli" - come ha rilevato recente dottrina - sta ad indicare il carattere personale del fatto aggregativo.

Associati infatti sono i singoli imprenditori, i quali conservano la loro fisionomia di persone fisiche impegnate nell'attività agricola.

Le leggi agrarie, in sostanza, riconoscono uno spazio giuridico a quelle forme associative che, quale forma specifica della associazione di base a struttura familiare o plurifamiliare, si pongono come primo gradino verso esperienze societarie più complesse, prima fra tutte la società cooperativa, che con le sue forme di gestione e di responsabilità, ponendo l'ente al di sopra del singolo socio, appare la forma migliore per una maggiore oggettività di impostazione e di risultati nella conduzione di un complesso di fondi più ampio (Cass. civ., 13.1.86, n. 151, in *Foro it.*, 1986, I, 2553)

da un altro lato reputava essenziale, per l'efficacia dell'istituto della prelazione, l'applicabilità anche per le cooperative agricole dell'art. 8, primo comma, della legge n. 590 del 1965 sulle condizioni soggettive "tipiche" del coltivatore diretto

il quinto comma dell'art. 16 della legge 14 agosto 1971 n. 817 ha poi esteso il diritto di prelazione, di cui al citato art. 8, come quello di riscatto, anche alle cooperative agricole: a soggetti, cioè, non contemplati da quest'ultima norma.

E, tuttavia, non si tratta di un diritto, nuovo e diverso da quello disciplinato dalla legge n. 590 del 1965, sibbene dello stesso diritto, la cui titolarità è stata tuttavia, dalla nuova legge, appunto estesa ad un nuovo soggetto, come univocamente si desume dal richiamo alla legge n. 590, contenuto nello stesso menzionato quinto comma (non diversamente, il diritto di riscatto, riconosciuto al proprietario confinante dall'art. 7 stessa legge n. 817-71, è sottoposto alle medesime condizioni, indicate dall'art. 8 legge n. 590-65 per il coltivatore diretto, insediato nel fondo, oltre che alla ulteriore condizione della inesistenza, nel fondo, di cui si chiede il riscatto, di preesistenti stabili insediamenti di imprese agricole: sez. III, n. 6771-92) (Cass. civ., 18.1.96, n. 5577, in *Foro it.*, 1996, I, 3083).

Nello stesso senso è la *ratio* sottesa alla norma, la quale evidentemente persegue chiare finalità economiche e sociali:

in considerazione delle quali se, come ha affermato la Corte territoriale, per l'esercizio del riscatto da parte di cooperative agricole fosse sufficiente il solo presupposto della natura agricola di tale soggetto collettivo, le restrizioni ed i limiti, sanciti invece per le persone fisiche, indicate nel primo comma dell'art. 8 legge 590-65, non avrebbero più significato alcuno.

Segue da ciò che gli altri requisiti, posti dal citato primo comma dell'art. 8 legge n. 590-65, devono sussistere anche riguardo alle cooperative agricole, che chiedano il riscatto del fondo: per le quali non basta dunque, come invece detta Corte ha ritenuto, perché possa essere loro riconosciuto tale diritto, che esse svolgano una o più delle attività, di cui all'art. 2135 c.c. (riguardo alle quali è stato e va precisato che la qualità di coltivatore diretto del fondo postula, a tali fini, un'attività di coltivazione della terra, e, quindi, non coincide con quella di piccolo imprenditore agricolo, di modo che deve essere negata al titolare di un'azienda zootecnica, che affitti il fondo al solo scopo di utilizzarlo per pascolo: Cass. n. 1334-91 e 13927-91), essendo altresì necessario che la relativa compagine sociale sia strutturata in uno dei modi, previsti dal primo comma dello stesso art. 16 in evidente parallelismo con il primo comma dell'art. 8 legge n. 590-65.

Se, infatti, detto art. 16 intende agevolare, ad evidenti fini sociali, "la formazione della proprietà diretto-coltivatrice da parte di cooperative agricole di braccianti, partecipanti, coloni, mezzadri, fittavoli ed altri coltivatori della terra", nulla autorizza a ritenere che le cooperative agricole, senza altre specificazioni indicate nel successivo quinto comma, possano avere una struttura, diversa da quella stabilita nel primo comma: al contrario, essendo il riconoscimento del diritto di prelazione agraria (e di riscatto) un modo agevolativo della formazione della proprietà diretto-coltivatrice, i requisiti soggettivi, di cui al primo comma, devono ritenersi implicitamente richiamati dal quinto: come, del resto, anche si desume dai lavori preparatori della legge (Cass. civ., 18.1.96, n. 5577, in *Foro it.*, 1996, I, 3083).

Successivamente sono intervenute altre due norme di dettaglio.

La prima è l'art. 7, comma 1, della legge n. 203 del 3 maggio 1982, in cui si prevede che sono equiparate ai coltivatori diretti, ai fini delle norme sull'affitto dei fondi rustici, "anche le cooperative costituite dai lavoratori agricoli e i gruppi di coltivatori diretti, riuniti in forme associate, che si propongono e attuano la coltivazione diretta dei fondi, anche quando, la costituzione in forma associativa e cooperativa è avvenuta per conferimento da parte dei soci di fondi precedentemente affittati singolarmente".

A tal fine, l'art. 21, comma 2, della legge n. 11 dell'11 febbraio 1971 dispone, in deroga al divieto di subaffitto e di subconcessione dei fondi affittati, che "è ammessa la subconcessione di terreni ai soci da parte delle cooperative che propongano, nell'oggetto sociale, la conduzione e coltivazione dei terreni affittati".

Detta norma deve essere collegata al precedente art. 10, comma 2, che autorizza l'affittuario a "partecipare ad organismi associativi sia per la conduzione, la coltivazione, la trasformazione e il miglioramento dei terreni che per la trasformazione e la commercializzazione dei prodotti agricoli".

L'altro è l'art. 7 del d.lgs. n. 228/2001 in cui si precisa che, ai fini dell'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui rispettivamente all'articolo 8 della legge n. 590 del 1965, ed all'articolo 7 della legge n. 817 del 1971, "nel caso di più soggetti confinanti, si intendono, quali criteri preferenziali, nell'ordine, la presenza come partecipi nelle rispettive imprese di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale di età compresa tra i 18 e i 40 anni o in cooperative di conduzione associata dei terreni, il numero di essi nonché il possesso da parte degli stessi di conoscenze e competenze adeguate ai sensi dell'articolo 8 del regolamento (CE) n. 1257/99 del Consiglio, del 17 maggio 1999".

In tale quadro è intervenuto nuovamente il legislatore con il d.lgs. n. 99 del 2004 in cui all'art. 2, terzo comma, si dispone che la prelazione agraria, sia del soggetto insediato sul fondo, sia del confinante "spetta anche alla società agricola di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 e seguenti del codice civile".

Non si può che concordare con quanto sostenuto da parte della dottrina (CASU) che indicando il legislatore direttamente la cooperativa agricola anziché nel coltivatore persona fisica, come soggetto fruitore della prelazione agraria si è verificato, in questo modo, un ampliamento dei soggetti cui deve essere riconosciuto questo particolare diritto.

Era, infatti, la lettura applicativa delle norme datane dalla giurisprudenza sopra citata a ricondurre all'ambito riservato del coltivatore diretto la prelazione agraria.

Con il decreto legislativo n. 99 del 2004 il legislatore riconferma la volontà di ampliare il raggio dei soggetti titolare del diritto in esame.

Infatti la norma, dopo avere qualificato le società agricole come imprenditori agricoli professionali, ha individuato alcuni requisiti basilari:

a) ha esteso la qualificazione di società agricola a tutti tipi di società (di persone, di capitali, cooperative);

b) ha richiesto che lo statuto debba prevedere come oggetto sociale "l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.";

c) ha preteso che la qualifica di imprenditore agricolo professionale appartenga anche ai soggetti che operano nella società (almeno un socio per le società di persone; almeno un quinto dei soci per le società cooperative; almeno un amministratore per le società di capitali).

E qui interviene la norma sulla prelazione, che viene estesa alla società agricola di persone solo nell'ipotesi in cui almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Questa norma chiarisce, in via definitiva lo stretto collegamento che deve sussistere tra la coltivazione diretta del fondo e la prelazione agraria.

La giurisprudenza ha, dunque, ritenuto riconoscibile ai braccianti agricoli il diritto all'esercizio della prelazione agraria

difatti, come sottolineano gli stessi giudici, è chi lavora nei campi alle dipendenze d'altri, nel mentre coltivatore diretto, L. n. 590 del 1965, ex art. 31, è colui che è dedicato direttamente ed abitualmente alla coltivazione del proprio fondo o di quello condotto in base a rapporto agrario ed è pertanto considerato lavoratore autonomo o imprenditore agricolo.

La possibilità per i braccianti agricoli di esercitare la prelazione si ammette, per vero, L. n. 817 del 1971, ex art. 16, commi 1 e 5, solo se associati in cooperative agricole.

In questo caso, infatti, la cooperativa agricola va assimilata al coltivatore diretto, anche se i suoi soci sono braccianti, in quanto soggetto titolare del diritto, quale imprenditore agricolo, è la stessa cooperativa, che, per la sua particolare struttura, utilizza nella coltivazione del fondo il lavoro dei propri soci (v. Cass. n. 151/1986) (Cass. civ., 21.7.06, n. 16773).

Da ultimo è intervenuta la Cassazione ribadendo che

il diritto di prelazione (e di riscatto) di cui all'art. 8 l. 26 maggio 1965 n. 590, può essere esercitato - ai sensi dell'art. 16, comma 5, l. 14 agosto 1971 n. 817 - anche da una cooperativa agricola; in tal caso è necessario che ricorrano, da un lato, le condizioni di cui al citato art. 8 e, dall'altro, che la cooperativa realizzi un'efficiente conduzione associata dei fondi, indipendentemente dalla divisione o meno dei medesimi, giacché è proprio questo tipo di conduzione, necessariamente emergente dalle norme statutarie e concretamente attuata nella pratica, che giustifica l'esistenza di una cooperativa agricola a scopo mutualistico ed il conseguente diritto di prelazione (Cass. civ., 2.3.10, n. 4934).

Infine vi è da segnalare come ulteriore norma di favore l'art. 13, comma 4, della legge n. 97 del 31 gennaio 1994, ove è prevista l'incentivazione delle operazioni di acquisto di terreni proposte dalle cooperative agricole, che hanno sede in comuni montani e nelle quali la compagine dei soci cooperatori sia composta per almeno il 40 per cento da giovani di età compresa tra i diciotto e i quarant'anni residenti in comuni montani.

## 5. Il fallimento e le cooperative agricole.

Le cooperative agricole non sono soggetti che possono fallire in quanto ai sensi dell'art. 1 della legge n. 228 del 2001 ("Orientamento e modernizzazione del settore agricolo", a norma dell'articolo 7 della legge n. 57 del 5 marzo 2001) l'impresa agricola è, da sempre, sottratta al fallimento.

Sul punto la giurisprudenza di merito ha avuto modo di rilevare che:

in virtù di quanto disposto dal secondo comma dell'art. 1 della legge n. 228 del 2001, "si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico". Se ne ricava, in particolare, che

l'imprenditore agricolo può commercializzare direttamente i propri prodotti, mantenendo lo status di imprenditore agricolo; così come una pluralità di imprenditori agricoli possono associarsi in una cooperativa che commercializza i loro prodotti: in tale caso è mantenuto in favore della società cooperativa il trattamento riservato alle imprese agricole (Trib. Pordenone, 9.7.08, n.51).

In relazione a tale fattispecie si deve segnalare come nel vigente sistema normativo le cooperative ai sensi dell'art. 2545 *terdecies* c.c. sono

assoggettabili tanto a fallimento quanto a liquidazione coatta amministrativa - secondo il criterio della prevenzione - solo se svolgono attività commerciale (nozione che esclude le imprese agricole e che richiede lo scopo di lucro), altrimenti esse possono essere sottoposte soltanto a liquidazione coatta amministrativa. Quanto alla fallibilità, il sistema è dunque coerente con la previsione generale contenuta nell'art. 1 della legge fallimentare, che limita la fallibilità all'imprenditore commerciale (Trib. Pordenone, 9.7.08, n. 51).

In relazione a tale circostanza è evidente che si dovrà operare una specifica analisi in relazione ai casi concreti che l'operatore si dovesse trovare ad affrontare.

Infatti la giurisprudenza, come abbiamo visto anche nel primo paragrafo del presente capitolo, richiede la verifica sostanziale delle attività svolte dalle singole cooperative agricole al fine di poter ricondurre le stesse tra quelle che sono effettivamente beneficiarie delle previsioni normative di favore.

Tra i vari casi si è rilevato che:

○ l'attività consistente nell'allevamento di animali (bovini da latte) è ora considerata essenzialmente agricola, anche a prescindere dal requisito, in passato da taluni ritenuto necessario, di un rapporto diretto col fondo dell'imprenditore ("utilizzano o possono utilizzare il fondo"). La commercializzazione del prodotto dell'attività (nella specie, il latte) è attività agricola connessa se svolta dallo stesso produttore e non presenta pertanto natura di attività commerciale in senso tecnico, con gli effetti che a tale natura conseguono (tra le quali quella della fallibilità dell'impresa) (Trib. Pordenone, 9.7.08, n. 51).

In relazione alla problematica relativa alle c.d. attività connesse all'agricoltura, si è già evidenziato come la previsione codicistica di riferimento (art. 2135 c.c.) abbia ampliato il relativo concetto. Infatti, alcune attività, se esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, diventano agricole per una sorta di attrazione funzionale. Rientrano, quindi, in questo settore tutte quelle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti che siano ottenuti dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e

forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità (come previste dalle varie normative). Peraltro, il concetto di connessione implica un legame funzionale tra attività, l'una - quella agricola - principale, l'altra secondaria e accessoria (di per sé non agricola, ma commerciale o industriale), svolte dallo stesso imprenditore e all'interno della stessa organizzazione aziendale. Conseguentemente, l'attività connessa deve servire allo sviluppo dell'attività agricola principale o nel momento della produzione o dell'esercizio o dell'utilizzazione dei prodotti, integrando il reddito dell'imprenditore-cooperativa agricola ai fini del profitto e rispondere al criterio della prevalenza del fattore interno. Al riguardo, la giurisprudenza di merito (Trib. Agrigento 7.4.03, in *Fall.*, 2004, 214), ha ritenuto che possono considerarsi agricole anche le semplici attività di conservazione e manipolazione di prodotti - inscatolamento, cottura, mescolamento - anche di provenienza esterna, salvo il vincolo della prevalenza del c.d. fattore interno all'impresa. Pertanto, non possono considerarsi imprenditori agricoli i caseifici o le imprese agroalimentari di trasformazione di prodotti, se non abbiano la forma di cooperativa tra imprenditori agricoli, mancando il necessario vincolo tra esercizio dell'agricoltura a titolo principale ed esercizio dell'attività manipolativa connessa, ad opera della stessa persona: nel caso concreto, si trattava di acquisto di prodotti ortofrutticoli da terzi, per la successiva imbustatura e distribuzione commerciale. Come ha osservato la giurisprudenza di legittimità la modifica legislativa (con l'accoglimento della teoria del ciclo biologico e la considerazione della mera possibilità e non più necessità della utilizzazione del fondo, relegato a fatto meramente potenziale) evidenzia, chiaramente, da un lato la recisione del tradizionale nesso tra attività agricola e fattore-terra, nesso che rappresentava il fulcro della nozione precedente (FERRO), dall'altro l'ampliamento della nozione di imprenditore agricolo, la cui distinzione da quello commerciale appare sempre più evanescente (BUONOCORE): infatti, l'ancoraggio della nozione di attività agricola al criterio del ciclo biologico, animale o vegetale, ha determinato una spinta ad abbandonare la centralità dell'elemento fondiario (c.d. concezione territoriale dell'attività agricola), anche per la diffusione nel comparto agrario di nuove forme di attività collaterali e complementari a quelle tradizionali (il c.d. fuori terra, non legate al fondo rustico). Ne deriva che è necessario

evitare un'ingiusta estensione del privilegio dell'esonerazione dal fallimento (ovvero al fine di non escludere, se così si può dire, il diritto di fallire) in situazioni che nulla hanno di agricolo se non la mera natura del prodotto, occorre accertare, oggi più di ieri, che vi sia un collegamento fra il processo produttivo ed il fondo, comunque esso si atteggi, non necessariamente di sfruttamento imprescindibile della forza genetica dell'humus, come presumibilmente ha immaginato il legislatore, ma anche di semplice supporto strumentale, anche limitato o parziale, purché, però, vi sia, e che valorizzi la funzione del fondo nell'ambito della produzione, senza omologarlo a qualsiasi altro elemento idoneo a costituire mera base o forma di stanziamento della stessa, rendendolo cosa fungibile, e, come tale, di nessuna incidenza sul ciclo produttivo (Cass. civ., 5.12.02, n. 17251).

## 6. L'affidamento diretto di appalti pubblici alle cooperative agricole - forestali.

Una recente ed ulteriore agevolazione è stata riconosciuta al *genus* delle cooperative agricole. La legge finanziaria per l'anno 2008 (n. 244 del 2007) prevede una norma specifica a favore delle cooperative "montane" di servizi forestali.

L'articolo 2, comma 134, della predetta legge, infatti, dispone che: "Le cooperative e i loro consorzi di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, che abbiano sede ed esercitino prevalentemente le loro attività nei comuni montani e che, conformemente alle disposizioni del proprio statuto, esercitino attività di sistemazione e manutenzione agraria, forestale e, in genere, del territorio e degli ambienti rurali, **possono ricevere in affidamento diretto**, a condizione che l'importo dei lavori o servizi non sia superiore a **190.000 euro per anno**, dagli enti locali e dagli altri enti di diritto pubblico, in deroga alle vigenti disposizioni di legge e anche tramite apposite convenzioni:

a) lavori attinenti alla valorizzazione e alla gestione e manutenzione dell'ambiente e del paesaggio, quali la forestazione, la selvicoltura, il riassetto idrogeologico, le opere di difesa e di consolidamento del suolo, la sistemazione idraulica, le opere e i servizi di bonifica e a verde;

b) servizi tecnici attinenti alla realizzazione delle opere di cui alla lettera a).

La norma, come sopra accennato, si inserisce dunque nel filone legislativo che individuando le cooperative agricole come soggetti di favore nel mondo della cooperazione, deroga espressamente alle previsioni del Codice dei Contratti pubblici (d.lgs. n. 163/2006) consentendo alla P.A. di procedere ad "affidamenti diretti" alle cooperative che esercitino attività di manutenzione agraria e forestale.

Dato il contenuto letterale sembra che l'ente pubblico non debba nemmeno rispettare le norme che disciplinino gli affidamenti dei contratti sotto soglia.

Detta disposizione sembra riproporre lo schema e i contenuti del secondo comma dell'articolo 17 della legge n. 97 del 31 gennaio 1994, recante "*nuove disposizioni per le zone montane*", la quale ha operato un approfondito riordino delle norme sulla montagna, introducendo tra l'altro una serie di disposizioni di carattere incentivante o agevolativo.

In particolare, e per quanto qui specificamente interessa, l'articolo 17 della legge in questione mirava a valorizzare il ruolo e agevolare l'attività di due protagonisti dell'economia e del territorio montani: l'impresa diretta coltivatrice e, guarda caso, proprio la cooperativa di lavoro (agricolo e) forestale.

Il primo comma dell'articolo 17 tuttora dispone che i coltivatori diretti montani, sia singoli che associati, potessero, **in deroga alle disposizioni di legge vigenti** e impiegando esclusivamente il lavoro proprio e dei familiari nonché macchine e attrezzature di loro proprietà, assumere da enti pubblici e da

privati lavori relativi alla sistemazione e manutenzione del territorio montano, fino ad un determinato importo annuo.

Il secondo comma, prevede che le "cooperative di produzione agricola e di lavoro agricolo-forestale" aventi sede ed operanti prevalentemente nei comuni montani possano "ricevere in affidamento dagli enti locali e dagli altri enti di diritto pubblico, in deroga alle vigenti disposizioni di legge ed anche tramite apposite convenzioni, l'esecuzione di lavori e di servizi attinenti alla difesa e alla valorizzazione dell'ambiente e del paesaggio, quali la forestazione, il riassetto idrogeologico e la sistemazione idraulica, a condizione che l'importo dei lavori o servizi non sia superiore a lire 300.000.000 per anno".

In tale contesto si deve sottolineare come le previsioni di detto articolo siano state inserite dal legislatore nel decreto legislativo n. 228 del 2001 il cui articolo 15 prevede al fine di favorire lo svolgimento di attività funzionali alla sistemazione e manutenzione del territorio, alla salvaguardia del paesaggio agrario e forestale, alla cura dell'assetto idrogeologico che "le pubbliche amministrazioni, in deroga alle norme vigenti, possono stipulare contratti d'appalto con gli imprenditori agricoli di importo annuale non superiore a 50.000 euro nel caso di imprenditori singoli, e 300.000 euro nel caso di imprenditori in forma associata".

## 7. Evoluzione delle norme in materia di agevolazioni fiscali.

In relazione al regime fiscale di favore che godono le cooperative agricole la Corte di Cassazione, con una recente ordinanza (n. 3033 del 2008), ha avuto modo di riassumere il quadro normativo di riferimento e di sollevare dei dubbi in ordine alla conformità dello stesso ai principi del Trattato dell'Unione Europea richiedendo a tal fine che la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, ai sensi dell'art. 234 del Trattato, renda una pronuncia interpretativa sulle questioni pregiudiziali evidenziate nel provvedimento.

La questione era sorta in relazione alla rettifica di alcune dichiarazioni dei redditi presentate da un contribuente per gli anni dal 1984 al 1988, perché, quale socio di una Cooperativa avente ad oggetto l'allevamento e la vendita di molluschi, aveva operato autonomamente sul mercato, analogamente ad altri soci, mentre la Cooperativa, destinataria ed emittente delle relative fatture, percepiva per ogni singola vendita una commissione tra il 3% e il 6% per ogni servizio reso, distribuendo il sovrapprezzo ai soci, anziché accantonarlo in apposito fondo.

Mentre a carico della Cooperativa venivano recuperate le agevolazioni IR-PEG per gli anni 1984 e 1985, il contribuente ha impugnato l'accertamento nei suoi confronti sostenendo che non poteva essere negata la sussistenza dei requisiti dell'impresa cooperativistica, non essendo stato acquisito sul punto il parere del Ministero del Lavoro, ai sensi del d.P.R. n. 601 del 1973, art. 14.

La Commissione di primo grado ha accolto i ricorsi del contribuente, mentre la Commissione di secondo grado ha accolto l'appello dell'Ufficio del-

le Entrate, affermando che la Cooperativa non perseguiva scopi mutualistici, ma consortili.

La Commissione tributaria centrale che sosteneva la propria posizione di socio lavoratore di una cooperativa dichiarata tale dallo statuto, ha affermato che non potevano essere negati i benefici fiscali alla Cooperativa senza aver acquisito il parere obbligatorio del Ministero del Lavoro.

Il Ministero delle Finanze ha proposto il ricorso in Cassazione contro tale sentenza sostenendo che l'accertamento fosse rivolto nei confronti del socio, e non della Cooperativa, per cui non doveva essere richiesto alcun parere all'organo di vigilanza.

In questo contesto la Suprema Corte nel ripercorre il regime fiscale di agevolazione delle società cooperative sottolinea che,

per quanto concerne le imposte dirette riguardanti le società (IRPEG - imposta sul reddito delle persone giuridiche - e ILOR - imposta locale sui redditi) e i soci (IRPEF - imposta sul reddito delle persone fisiche) richiede una verifica della compatibilità della legislazione nazionale in materia di cooperazione col diritto comunitario, sia in relazione alla disciplina della concorrenza e degli aiuti di Stato, sia riguardo al principio dell'abuso del diritto in materia fiscale, verifica che deve essere rimessa alla Corte di giustizia, della quale non constano ancora decisioni di principio in proposito. Per quanto attiene al problema degli aiuti di Stato alle imprese cooperative, lo stesso è stato trattato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 29 aprile 2006 in causa C - 278/00. Di recente il Tribunale di primo grado si è occupato (sentenza 12 dicembre 2006 in causa T - 1406/06) delle agevolazioni concesse dalla Spagna alle cooperative agricole sotto forma di riduzione delle accise sui carburanti. Il Tribunale non ha reso alcuna decisione sul merito (si trattava dell'impugnazione, proposta da un'associazione di categoria dei distributori di carburanti, della decisione della Commissione che dichiarava la compatibilità dell'aiuto col mercato comune), annullando la decisione per vizio di motivazione. La decisione presenta, comunque, interesse per la presente causa, perché nella stessa sono state dibattute questioni che interessano anche il sistema cooperativo italiano (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Si evidenzia quindi come il trattamento fiscale delle cooperative debba implicare una visione generale e sistematica del quadro agevolativo infatti

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 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. 1453/2003 del Consiglio, il quale, nel precisare che nelle società Cooperative vige la "preminenza della persona identifica come oggetto della Società Cooperativa Europea (SCE) - cui tutte le legislazioni nazionali dovrebbero via via uniformarsi - il soddisfacimento dei bisogni dei propri soci e/o la promozione dello loro attività economiche nel rispetto dei seguenti principi: 1) finalizzazione delle attività della Società Cooperativa al reciproco vantaggio dei soci, affinché ciascuno di essi possa usufruire di tali attività in base alla propria partecipazione; 2) i soci devono es-

sere comunque coinvolti nella attività della Società, con equa ripartizione del controllo fra gli stessi, attraverso la regola "una persona, un voto"; 3) il tasso di rendimento del capitale conferito deve essere limitato; 4) gli utili debbono essere ripartiti in funzione dell'attività svolta con la Cooperativa o essere destinati al soddisfacimento dei bisogni dei soci, la cui ammissione non dovrebbe essere artificialmente ostacolata; 5) in caso di liquidazione, l'attivo netto e le riserve nette dovrebbero essere devolute in funzione del principio di devoluzione disinteressata.

Tutto ciò nell'ottica, ribadita dalla Comunicazione della Commissione 23.2.2004 al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, della importanza delle cooperative quale mezzo per affermare o accrescere il potere economico delle piccole e medie imprese (PMI)(2.1.), nonché nella considerazione della Direttiva sulla partecipazione dei lavoratori alle decisioni della Società Cooperativa Europea (2003/72 CE, recepita dall'Italia con d.lgs. 6 febbraio 2007, n. 48), tenuto conto che "le cooperative operano nell'interesse dei loro membri, che sono al tempo stesso utilizzatori" e i cui "legami personali tra i membri sono di norma stretti e importanti" (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Il Regolamento Comunitario sulla Società Cooperativa Europea e la Direttiva n. 72 del 2003, che lo integra, partono da un concetto di cooperazione che è sostanzialmente comune agli Stati Membri che consiste principalmente nello scopo mutualistico, che è quello di fornire ai soci beni servizi e occasioni di lavoro a condizioni più favorevoli di quelle offerte dal mercato, con l'eliminazione di qualsiasi figura di intermediario.

In tal modo il costo dei prodotti e dei servizi dovrebbe risultare inferiore, mentre le prestazioni lavorative offerte dovrebbero ricevere un *quid pluris* rispetto all'ordinaria retribuzione.

In questo sta la differenza fra le società cooperative e quelle lucrative: queste ultime infatti hanno come fine la ripartizione degli utili fra i soci, mentre le cooperative di regola non distribuiscono utili, ma offrono vantaggi ai loro soci, consistenti, a seconda dei casi, in un risparmio di spesa o in un aumento di retribuzione (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

In quest'ottica la Suprema Corte richiama il quadro normativo nazionale vigente all'epoca della causa che contemplava in modo diverso le varie forme di cooperazione

delle quali le più diffuse sono: le cooperative di produzione e lavoro (fra cui quella di cui è causa), caratterizzate dal ruolo del socio imprenditore o lavoratore; le cooperative di consumo, che mirano a fornire ai soci beni a condizioni più favorevoli di quelle prospettate dal mercato, con assunzione del rischio e spese di distribuzione a carico dell'ente; le cooperative agricole, in cui i soci agricoltori conferiscono i propri prodotti all'ente per la trasformazione e la commercializzazione; le cooperative di credito o banche cooperative, che dovrebbero erogare il credito ai soci a condizioni più favorevoli rispetto a quelle offerte dalle altre compagnie bancarie (società lucrative).

Il regime fiscale di riferimento, costituito, per quell'arco temporale dal d.P.R. 29 novembre 1973, n. 601, prevedeva la esenzione IRPEG e ILOR sul 100% del reddito

delle cooperative agricole e della piccola pesca, purché l'attività dei soci fosse esercitata entro certi limiti e a certe condizioni (art. 10); analoga esenzione per le cooperative di produzione e lavoro, con deduzione dal reddito della società delle somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20% (art. 11); riduzione di un quarto dell'IRPEG e dell'ILOR per le altre cooperative e i loro consorzi, con possibilità per le cooperative di consumo di dedurre dal reddito le somme ripartite fra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo delle merci acquistate (ristorni) (art. 12); esenzione dall'ILOR, a certe condizioni - degli interessi sulle somme che, oltre alla quota di capitale sociale, i soci persone fisiche versano alle cooperative o che queste trattengono ai soci stessi (art. 13), agevolazioni tutte applicabili in presenza dei requisiti di mutualità (indicati dal d.lgs.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577) in quanto previsti dallo Statuto e di fatto osservati, secondo gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria, tenuta a sentire il Ministero del Lavoro o gli altri organi di vigilanza (art. 14). A tale Ministero erano infatti delegate dal Decreto Legislativo citato ispezioni straordinarie "ogni volta che se ne presenti l'opportunità (art. 2), mentre le ispezioni ordinarie (una volta ogni due anni) erano (e sono tuttora) affidate alle "Associazioni Nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo" a mezzo di revisori o esperti da esse designati d'intesa col menzionato Ministero (artt. 3 e 4) tenuto a vigilare a sua volta sulle Associazioni in questione (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Mentre le norme relative alla vigilanza sono rimaste sostanzialmente invariate il sistema agevolativo è lentamente mutato prevedendo:

- con la L. 8 aprile 1994, art. 20, la ritenuta a "titolo di imposta sugli interessi corrisposti da cooperative a soci persone fisiche nella misura del 10% (in luogo di quella ordinaria del 15%), elevato dalla L. n. 49 del 1985, art. 23, al 12, 50% (in luogo di quella ordinaria del 27%);

- con la L. n. 94 del 1977, art. 12, l'esclusione delle imposte dirette sul 100% degli utili accantonati a riserva indivisibile, giustificandosi tale detassazione con la necessità di evitare una doppia imposizione, essendo nel contempo mutato il regime IRPEG per le società ordinarie, con la previsione per i soci di un credito di imposta, del quale i soci di cooperativa, non percettori di utili, non avrebbero potuto giovare;

con la L. 31 gennaio 1992, n. 59, art. 7, non concorre a formare il reddito imponibile la quota di utili (3%) destinata ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione;

- con la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 6, comma 23, è stato modificato il d.P.R. n. 601 del 1973, citato art. 12, in tema di deduzione dal reddito dei "ristorni" ai soci, potendo peraltro tali somme essere imputate ad incremento delle quote sociali.

Tale norma ha esteso, al comma 24, il regime previsto inizialmente per le sole cooperative di consumo, a tutte le cooperative, che possono quindi dedurre dal reddito i ristorni, che non costituiscono reddito per i soci se destinati a capitale sociale (L. 15 aprile 2002, n. 63);

con il D.L. n. 63 del 2002, art. 6, è intervenuta una modificazione restrittiva della detassazione degli utili civilistici sul 59% delle riserve indivisibili (in luogo del 100%); con tale norma sono state dichiarate inapplicabili le esenzioni di cui al d.P.R. n. 601 del 1973, citati artt. 10 e 11;

- con la L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 460, in coincidenza con la riforma societaria, che ha riguardato anche il regime ordinario di fiscalità per le società, con l'in-

troduzione dell'IRES (imposta sul reddito delle società) in luogo dell'IRPEG (con conseguente eliminazione, nei confronti dei soci, del credito d'imposta sugli utili) si è infine prevista la detassazione del 20% degli utili netti delle cooperative agricole e di piccola pesca, e del 30% per tutte le altre.

Ciò significa che se l'accantonamento a riserve indivisibili è pari al 100%, concorre alla formazione della base imponibile il 20% per le piccole cooperative, e il 30% per le altre, e ciò si aggiunge una parziale indeducibilità degli interessi sulle somme che persone fisiche versano alle cooperative ai loro consorzi, a fini di finanziamento, ai sensi del d.P.R. n. 601 del 1973, art. 13 (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Tali modifiche sono dovute alla nuova disciplina delle società cooperative introdotta col già citato d.lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003 che ha sostituito il titolo sesto del Libro quinto del Codice civile regolando le cooperative sulla falsariga delle società di capitali (art. 2519 c.c.), nel rispetto del limite di compatibilità, con mutamento del regime di responsabilità (art. 2518 c.c.), relazionato al patrimonio della società, e non più ai soci e con apertura del contratto a nuovi soci (il c.d. principio della porta aperta).

Ma l'innovazione più rilevante è consistita nella introduzione del concetto di "mutualità prevalente (art. 2512 c.c.) per cui sono società cooperative a mutualità prevalente, suscettibili di godere delle agevolazioni fiscali in ultimo esaminate, le cooperative che: 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti dei beni o servizi; 2) si avvalgono prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci; 3) si avvalgono prevalentemente degli apporti di beni o servizi da parte dei soci. I criteri per la determinazione della prevalenza (che viene certificata dagli amministratori nella nota integrativa di bilancio: art. 2513 c.c.) sono dati dai ricavi di vendite di beni o prestazioni di servizi verso i soci in misura superiore al 50%, ovvero allorché il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del costo totale del lavoro, ovvero, nelle cooperative agricole, quando il valore dei beni conferiti dai soci è superiore al 50%.

La garanzia della non lucratività è data dalla previsione statutaria (art. 2514 c.c.) del divieto di distribuzione dei dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2 punti e mezzo rispetto al capitale versato (divieto già operativo in precedenza); dal divieto di remunerare i finanziamenti dei soci in misura superiore a quella prevista per gli interessi; dal divieto di distribuire le riserve fra i soci e dall'obbligo di devolvere, in caso di scioglimento della società, il patrimonio sociale a fondi mutualistici, previsioni tutte esistenti anche in precedenza, ma riferite ad enti a mutualità integrale (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Si sottolinea, inoltre, come le cooperative a mutualità "non prevalente" non possano godere delle agevolazioni fiscali perché

sono aperte all'accesso dei capitali esterni, e sono sottoposte a limiti per quanto attiene la distribuzione degli utili.

Entrambi i tipi di società cooperative sono iscritti in distinti albi presso il Ministero delle attività produttive.

La partecipazione dei soci al capitale dell'ente è rappresentato da quote o azioni, ma è favorito il reperimento di maggiori mezzi finanziari attraverso la figura dei soci sovventori, estranei alle finalità mutualistiche (già introdotti, senza troppa fortuna, dalla L. 31 gennaio 1992, n. 59), per i quali possono essere previste particolari condizioni di ripartizione degli utili o di rimborso del valore delle azioni, col solo limite che a tali soci non può essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti o rappresentati all'assemblea generale (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Si rappresenta, infine, come con la legge n. 142 del 2001 il legislatore abbia disciplinato

la figura del socio lavoratore nelle cooperative di lavoro, tenute ad offrire occasione di lavoro ai loro soci a condizioni più favorevoli a quelle del mercato, concorrendo necessariamente il socio lavoratore (che svolge attività associativa e lavorativa insieme) alla gestione dell'impresa, alla elaborazione dei programmi di sviluppo, e alla formazione del capitale sociale, mettendo a disposizione le proprie capacità professionali (L. n. 142 del 2001, art. 1). Tali criteri corrispondono al principio di "coinvolgimento del lavoratore" nell'attività della cooperativa, di cui al d.lgs. 6 febbraio 2007, n. 48, (art. 2, lett. h) di recepimento della Direttiva CE 2003/72 (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

Dopo tale ricostruzione i giudici evidenziano come il sistema di vigilanza previsto dalla Legge Basevi (d.lgs. n. 1577 del 1947) presenti

molte, falle, sia perché affidata in sostanza alle stesse cooperative controllate, sia perché sostanzialmente inattiva, come può evincersi oltre che dalla causa in oggetto - relativa ad un'attività asseritamente cooperativistica, ma in realtà intermediaria, svolta nel corso di un triennio senza obiezioni degli organi di vigilanza e venuta alla luce solo con l'intervento della polizia tributaria nei confronti di un socio - dai numerosi interventi giurisprudenziali sulla materia (*ex plurimis*: Cass. 2714/2002, - 4969/2002; 1797/2005, - 8218/2003, - 11742/2005; 13280/200510544/2006; 10274/2007; 15768/2007) che evidenziano la patologia di un sistema, le cui violazioni non vengono accertate in sede amministrativa, ma soltanto a seguito di intervento della la Polizia tributaria ovvero degli Uffici Finanziari preposti al controllo del gettito fiscale.

L'inadeguatezza di tale sistema di controllo è dimostrata dal fatto che le imprese in forma cooperativa operano, assumendo spesso rilevanti dimensioni, in tutti i settori, ivi compreso quello bancario e finanziario, senza alcun perseguimento di fini esulanti da quello del massimo profitto e della conquista di vaste aree di mercato (Cass. civ., 8.2.08, n. 3033).

## 8. I benefici concessi dalla Legge n. 194 del 1984.

In relazione sempre ai benefici concessi alle cooperative agricole si deve ricordare anche la previsione dell'art. 6 della legge n. 194 del 4 giugno 1984 che ha previsto, in favore dei **consorzi nazionali di cooperative agricole** e delle cooperative agricole di rilevanza nazionale, il concorso nel pagamento degli in-

teressi, nella misura del 10% sui mutui ad ammortamento a 15 anni contratti per il consolidamento e lo sviluppo dei consorzi e delle cooperative medesime, secondo le condizioni e le modalità determinate "con decreto dal Ministro del Tesoro di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste".

Precisa il secondo comma della norma che i mutui sono considerati operazioni di credito agrario di miglioramento e sono assistiti dalla garanzia fideiussoria della sezione speciale del Fondo Interbancario di garanzia, di cui alla l. n. 153 del 9 maggio 1975, artt. 20 e 21, ad integrazione delle garanzie ritenute idonee dagli istituti di credito mutuanti.

Quest'ultima legge, in linea con gli obiettivi generali di dare applicazione alle direttive del Consiglio delle Comunità Europee - tra i quali è espressamente contemplato un regime di aiuti allo scopo di promuovere e potenziare le strutture produttive agricole (art. 1) - ha previsto che le provvidenze all'uopo stabilite si applichino alle aziende agricole, singole ed associate (art. 11) e dunque, oltre alle persone fisiche, alle cooperative agricole e alle associazioni di imprenditori agricoli che presentino un piano comune di sviluppo per la ristrutturazione e l'ammodernamento aziendale e interaziendale, sempre che quel piano sia stato approvato dalla regione (art. 13).

Aggiunge l'art. 15, che gli imprenditori agricoli, i cui piani di sviluppo siano stati approvati, possono beneficiare, tra l'altro, della "concessione di un concorso nel pagamento degli interessi per l'attuazione del piano"; concorso che il successivo art. 18 riferisce alla "totalità dei mutui comprensivi degli interessi di preammortamento, contratti dall'imprenditore... con gli istituti di credito autorizzati all'esercizio del credito agrario di miglioramento", precisando (comma 3) che "l'onere a carico del beneficiario non può essere inferiore al 3% e al 2% limitatamente alle zone del Mezzogiorno e agli altri territori depressi".

Aggiunge l'ultimo comma che la quota di concorso per ciascun mutuo è corrisposta direttamente agli istituti mutuanti in misura costante alla scadenza delle annualità o semestralità relative; mentre l'art. 20, nel dettare le garanzie per il rimborso dei mutui, stabilisce che "agli imprenditori il cui piano di sviluppo sia stato approvato e che abbiano ottenuto il nulla osta per la concessione del concorso nel pagamento degli interessi, ma non siano in grado di prestare sufficienti garanzie per la contrazione dei mutui con gli istituti di credito, è concessa da parte delle fondo interbancario... fideiussione per la differenza tra l'ammontare del mutuo, compresi i relativi interessi, e il valore cauzionale delle garanzie offerte, maggiorato del valore attualizzato del concorso negli interessi".

In relazione a tali previsioni normative è intervenuta la giurisprudenza di legittimità che ha avuto modo di precisare come risulti non equivocabile

la identificazione del beneficiario del concorso di cui si tratta, per l'evidente interesse pubblico che ispira le norme predette, tutelato attraverso interventi molteplici a vantaggio dell'agricoltura e dei soggetti imprenditori del settore che operano per la sua promozione, a favore dei quali l'intervento è previsto che avvenga a condizione che il piano di sviluppo sia stato approvato - e dunque risulti in linea con detto inte-

resse nazionale - deponendo in senso contrario, rispetto a quanto sostenuto dalla ricorrente, la circostanza che la quota di concorso venga corrisposta "direttamente" agli istituti mutuanti, la quale non giova affatto a ritenere che destinatari e beneficiari di detto contributo siano questi ultimi, posto che, se così fosse, non troverebbe alcuna ragione in quanto superflua tale previsione, che invece evidenzia quanto destinatario delle provvidenze sia l'imprenditore agricolo, al quale la erogazione è indirizzata, pur se la corresponsione avvenga a mani del mutuante, al fine di garantirlo della riscossione, una volta che il concorso negli interessi risulti concesso e sia erogabile, ad evitare che la riscossione da parte dell'imprenditore trovi impieghi diversi da quelli voluti dalla legge, in relazione alle finalità considerate (per una fattispecie simile Cass. 17.100/2002)

(Cass. civ. 31.10.08, n. 26308).

### 9. L'esenzione dalle imposte sul reddito.

L'art. 10 del d.P.R. n. 601 del 1973 prevede a favore delle cooperative agricole e della piccola pesca una specifica norma di favore in merito all'esenzione dell'imposta sui redditi.

In predetto articolo testualmente dispone che "sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci.

I redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi.

Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne."

Sul punto la Cassazione ha avuto modo di chiarire che

in tema di agevolazioni tributarie in favore delle società cooperative, la conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità comporta una presunzione di spettanza delle agevolazioni o esenzioni tributarie. Tale presunzione è relativa e non impedisce all'Amministrazione finanziaria di disconoscere, per ogni singolo periodo di imposta, le agevolazioni suddette, sempreché fondi il suo accertamento su dati concreti, atti a dimostrare che la veste "mutualistica" funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale" (cfr. per tutte Cass. 13280/05). Infatti, come sottolineato nella sentenza 10544/06, "la giurisprudenza di questa Corte, dopo aver affermato (Cass. 13635/1992) che la mancanza del parere obbligatorio degli organi di vigilanza, anche se non vincolante, vizia irrimediabilmente il procedimento accertativo e quindi l'atto di accertamento, ha (in tempi più recenti (Cass. 1797/2005; 13280/2005)(precisato che la sussistenza del requisito della mutualità si può presumere in un

soggetto cooperativo, per cui la richiesta del menzionato parere sarebbe necessaria soltanto ove non operi la presunzione legale, salva la facoltà dell'Amministrazione di disconoscere, per ogni singolo periodo di imposta, le agevolazioni sulla base di dati concreti, atti a dimostrare che la veste mutualistica funge da copertura ad una normale attività imprenditoriale.

In questa ottica il preventivo parere degli organi di vigilanza riguarderebbe i soli requisiti soggettivi della società cooperativa mentre l'ordinario potere di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria riguarderebbe la natura e le modalità di accertamento dell'attività produttiva (Cass. 1797/2005) (Cass. civ., 4.5.07, n. 10274).

Di conseguenza si sottolinea come il requisito della mutualità, che di solito si ritiene essere presunto in tali tipi di società stante il favor legislativo per l'attività delle cooperative, che trova fondamento, come già ricordato, anche nell'articolo 45 della Costituzione, può essere superato dalla P.A. accertatrice ove la stessa dimostri che la forma cooperativistica (sempre che la stessa non sia esclusa dagli organi di vigilanza) non serva a nascondere una vera e propria attività imprenditoriale avente il differente scopo di lucro

è quindi errata in diritto l'affermazione dei giudici regionali secondo la quale la presunzione derivante dalla conformità degli statuti ai principi legislativi in materia di mutualità impedirebbe all'Amministrazione finanziaria qualsiasi "ulteriore attività d'indagine". Invero questa Suprema corte con la sentenza 15256/2000, richiamata dal ricorrente, che questo Collegio pienamente condivide ha rilevato che non "vale, al fine di dimostrare l'irrelevanza dell'attività in concreto svolta dalla cooperativa, fare richiamo al D.L. 2 marzo 1989 n. 69, art. 29, comma 5, conv. con modificazioni con 1. 27.4.1989 n. 154, secondo cui gli enti cooperativi i cui statuti prevedono l'osservanza dei requisiti stabiliti dal d.lgs. n. 1577 del 1947, art. 26, godono delle agevolazioni fiscali previste dalle leggi vigenti, secondo il disposto del d.P.R. n. 601 del 1973, art. 14, comma 1. La norma di cui al citato comma 5 dell'art. 29 non ha, invero, carattere innovativo ma di interpretazione autentica del predetto art. 14, come testualmente in essa previsto.

Ne consegue che non può avere eliminato il riferimento dell'art. 14 alla necessità che siano in fatto osservate le condizioni indicate nel d.lgs. n. 1577 del 1947, art. 26, perché solo una legge innovativa avrebbe potuto farlo. Il suo significato non può quindi essere che quello di attribuire, in via di interpretazione autentica dell'art. 14, valore presuntivo della sussistenza dei requisiti mutualistici, così come faceva il predetto art. 26, al fatto formale della loro previsione statutaria salva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di provare l'insussistenza in fatto delle condizioni di applicabilità delle agevolazioni (Cass. civ., 4.5.07, n. 10274).

In relazione al campo applicativo della norma in esame si deve ricordare come la Suprema Corte si fosse espressa con la sentenza n. 147 del 2001 ritenendo che l'esenzione delle imposte sul reddito delle società cooperative agricole dovesse essere, di fatto, verificata per ogni anno d'imposta.

Nello stesso senso si è espressa la più recente giurisprudenza ribadendo come

le norme agevolative in campo tributario sono di stretta interpretazione e che la loro applicazione richiede il pieno rispetto di tutti i requisiti in essa previsti per il godimento dei benefici (Cass. 10469/2003), la ricostruzione della operazione finanziaria "triangolare" da parte della Commissione Regionale non è idonea a superare il mancato rispetto di tali norme da parte della Cooperativa, che non può quindi sottrarsi ai tributi richiesti con riferimento ad una attività, priva dei requisiti richiesti dal dettato del cit. art. 10, essendo le cooperative agricole soggetti esenti da tali tributi non in assoluto, in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma in funzione della loro attività, accertabile anno per anno (Cass. civ., 24.5.06, n. 12317).

## CAPITOLO IV

## COOPERATIVE DI CONSUMO

di Francesca Longobardi

**SOMMARIO:** 1. La materia del consumo nelle previsioni della fonte Costituzionale. - 2. Fonti normative - Aspetti civilistico - amministrativi della cooperativa di consumo. - 2.1. Oggetto sociale. - 2.2. Soci. - 2.3. Ammissione di nuovi soci. - 2.3.1. Domanda di ammissione. - 2.3.2. Rigetto della domanda. - 2.3.3. Annotazione della delibera di ammissione del socio. - 2.4. Riduzione del numero dei soci. - 2.4.1. Recesso. - 2.4.2. Morte. - 2.4.3. Esclusione. - 2.4.3.1. Opposizione all'esclusione. - 2.4.3.2. Competenza dell'organo giudiziario in caso di opposizione all'esclusione. - 2.4.4. Liquidazione della quota e rimborso delle azioni. - 2.4.5. Termine per la liquidazione della quota. - 2.4.6. Conferimenti non versati. - 2.5. Diritti e doveri dei soci. - 2.6. Soci sovventori, finanziatori e terzo finanziatore. - 2.7. Fondi di garanzia. - 2.8. Azioni di partecipazione cooperativa. - 2.9. Assemblea speciale. - 3. Scopo istituzionale della cooperativa di consumo - Caratteristiche della mutualità prevalente - Perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente. - 3.1. Perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente. - 4. Qualificazione del rapporto che intercorre tra i soci e la cooperativa di consumo - Natura giuridica. - 5. Il Bilancio nella cooperativa di consumo - Aspetti che lo caratterizzano. - 5.1. Deposito. - 5.2. Finalità. - 5.3. Pare del revisore. - 5.4. Aspetti contabili della cooperativa di consumo. - 5.5. Adempimenti connessi alla perdita della mutualità. - 6. Aspetti fiscali della cooperativa di consumo - Imposte dirette ed indirette. - 6.1. Imposte sui redditi. - 7. Regime tributario della cooperativa di consumo. - 7.1. Limitazione nella riportabilità delle perdite. - 7.2. Prestito sociale - Misura della ritenuta a titolo d'imposta da operare ai soci persone fisiche prestatori. - 8. Agevolazioni fiscali applicabili alla cooperativa di consumo. - 8.1. Introduzione dell'obbligo di destinazione di quota parte dell'utile al Fondo di solidarietà.

### 1. La materia del consumo nelle previsioni della fonte Costituzionale.

Al fine di fornire un quadro esaustivo dell'argomento oggetto della presente trattazione, è opportuno effettuare brevi cenni sulla materia del consumo e sul diritto dei consumatori, secondo quanto prescritto nella nostra Carta Fondamentale. Il dettato costituzionale, la normativa civilistica e la legislazione di settore, rappresentano le coordinate di riferimento per attuare un'indagine specifica sulla cooperativa *de qua*, e compararla con gli altri tipi previsti dall'ordinamento.

Secondo il nuovo disegno costituzionale, attuatosi mediante la riforma del Titolo V Parte II della Costituzione, improntato ad un'ampia devoluzione di poteri dal centro alla periferia, «spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato» (art. 117, quarto comma, Cost.).