

CONSULTAZIONE PUBBLICA CONCERNENTE LO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO DI ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSIGLIO DEL 14 DICEMBRE 2022, INTESA A GARANTIRE UN LIVELLO DI IMPOSIZIONE FISCALE MINIMO GLOBALE PER I GRUPPI MULTINAZIONALI DI IMPRESE E I GRUPPI NAZIONALI SU LARGA SCALA NELL'UNIONE

MEMORIA DELL'ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE

Sommario

1. Premessa: la ratio della Global minimum tax e la necessità di considerare le specificità delle cooperative	1
2. L'assimilazione del "regime di esenzione delle cooperative" al "regime del dividendo deducibile"	2
3. I regimi fiscali specifici: ristorni e utili destinati ad aumento del capitale nei limiti di rivalutazione stabiliti dalla legge (art. 7, L. 59/1992)	3
4. Le definizioni di "cooperativa"	4
5. Le riserve indivisibili e il regime di esenzione (parziale) dell'utile destinato a riserva indivisibile	5
6. Il contributo del 3 per cento sugli utili netti annuali	9

1. Premessa: la ratio della Global minimum tax e la necessità di considerare le specificità delle cooperative

Il presente contributo mira a definire il campo di applicazione dello schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva UE in tema di *Global minimum tax* alle società cooperative, con particolare riferimento agli istituti tipici della fiscalità cooperativa, suggerendo una serie di modifiche che rispondono – lo anticipiamo – in parte all'esigenza di una corretta rappresentazione degli istituti tributari cooperativi anche nel quadro di una misura fiscale internazionale ed europea; in parte alla necessità di prevenire esiti applicativi irragionevoli e incoerenti con riferimento ad una speciale categoria di contribuenti.

L'obiettivo dichiarato della norma in commento – che, come noto, prende avvio dai lavori OCSE che la UE ha attuato con la direttiva 2523/2022 del Consiglio – è quello di armonizzare

la competizione fiscale tra Stati attraverso l'introduzione di una tassazione effettiva del 15% sul reddito prodotto in ogni giurisdizione in cui il Gruppo composto da entità multinazionali (c.d. MNE) oggetto di bilancio consolidato con ricavi superiori a EUR 750 milioni risulta presente.

In tale direzione, il sistema sarebbe volto al contrasto di comportamenti elusivi da parte dei Gruppi quali, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, il *transfer pricing* ed il *profit shifting*. Alla luce di quanto sopra, l'odierno contributo intende rappresentare situazioni oggettive di parziale inapplicabilità di parte delle norme contenute nella bozza di decreto legislativo in consultazione, anche (e soprattutto) con riferimento alla specificità civilistiche di struttura e funzionamento delle società cooperative, specie con riguardo ad alcuni istituti tipici quali i *ristorni* e le *riserve indivisibili* (non a caso oggetto di regimi fiscali speciali già giudicati compatibili con il Trattato UE, sia da parte della Commissione UE, sia da parte della Corte di giustizia).

Tanto lo si rileva in riferimento all'applicazione della *Global minimum tax* al contesto internazionale, ma a maggior ragione nell'ipotesi in cui il funzionamento dell'imposizione minima assurga a modello di una generale riforma dell'imposizione nazionale sul reddito delle società.

Nel prosieguo analizzeremo alcuni passaggi specifici dello schema di decreto legislativo, proponendo emendamenti puntuali che riteniamo necessari per conferire giustizia e coerenza al sistema, soffermandoci in particolare sull'**art. 20**, dedicato alle imposte rilevanti per il calcolo del cd *tax rate*; e sull'**art. 39**, dedicato al cd regime del dividendo deducibile.

2. *L'assimilazione del "regime di esenzione delle cooperative" al "regime del dividendo deducibile"*

Tematica: chiarimento ed esatta delimitazione dei regimi di esenzione delle società cooperative.

Proposta

All'art. 39, c. 1, lett. a), l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: "A tale regime sono assimilati i regimi di esenzione delle cooperative".

Con particolare riferimento all'art.39, la deduzione dei dividendi in esso disciplinata fa riferimento ad una possibilità riconosciuta in alcuni paesi anglosassoni e che risponde alla necessità di adeguare la disciplina internazionale ad "*alcuni regimi fiscali interni*", con particolare riguardo alle "*disposizioni riguardanti la riduzione del reddito rilevante delle imprese capogruppo che sono entità fiscalmente trasparenti o soggette al regime fiscale dei dividendi deducibili (...), finalizzato a realizzare un unico livello di imposizione sul reddito in capo ai soci di una entità, attraverso la deduzione degli utili ad essi distribuiti dalla base imponibile dell'entità*" (così la relazione allo schema).

Dalla lettura dell'art. 39 (comma 1, lettera a) si evince che il regime fiscale di esenzione riservato alle società cooperative è assimilato al regime del dividendo deducibile. Da quanto sopra se ne ricava che il complesso (non solo alcune) delle disposizioni nazionali che regolano il regime fiscale speciale degli enti cooperativi con riferimento alle imposte sul reddito *non deve fare ingresso* nella base imponibile ai fini della determinazione delle imposizioni integrative, suppletive o minime.

Nondimeno, se questo profilo pare chiaro nelle intenzioni e nella lettera della disposizione, stante il riferimento più generale all'“esenzione dall'imposizione” contenuto nell'art. 39 della direttiva (e i possibili fraintendimenti connessi alla distinzione oziosa tra regimi di “esenzione dell'utile” o “regimi di esenzione del reddito”), si auspica che anche la legge di recepimento rechi una formula più generale tale da prevenire distinzioni arbitrarie tra “esenzione dell'utile” ed “esenzione del reddito”.

3. I regimi fiscali specifici: ristorni e utili destinati ad aumento del capitale nei limiti di rivalutazione stabiliti dalla legge (art. 7, L. 59/1992)

Tematica: chiarimento sui regimi di esenzione per le società cooperative assimilati al trattamento del dividendo deducibile, con particolare riferimento all'esenzione sugli utili destinati ad aumento del capitale nei limiti di rivalutazione stabiliti dalla legge.

Proposta

All'art. 39, c. 1, lett. b), il n. 2) è sostituito dal seguente: “i ristorni o distribuzione di utili a favore di soci delle cooperative, inclusi gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci”.

Sempre nella stessa direzione, la successiva previsione della lettera b) del citato comma 1 dell'art.39 riserva al ristorno come destinazione di utile il medesimo trattamento dei “dividendi deducibili”.

A riguardo appare necessario ricomprendere nella misura anche un altro tra gli istituti tipici delle società cooperative, vale a dire la *rivalutazione gratuita del capitale sociale* in quanto, anch'esso, al pari dei precedenti rientra tra gli strumenti tassati in capo al percettore.

Più precisamente, considerando la logica sottesa all'art. 39 (“detassare” le somme che per trasparenza rifluiscono dal patrimonio all'ente a quello dei proprietari a condizione che sussista un regime di imposizione in capo a questi ultimi) deve essere ricompresa nell'assimilazione al regime di deducibilità l'esenzione degli utili destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti di rivalutazione stabiliti tassativamente dalla legge (art. 7, c. 3, L. 59/1992), in ultima istanza assoggettati ad un particolare regime di imposizione in capo ai soci al momento del rimborso del capitale.

4. Le definizioni di “cooperativa”

Tematica: definizione di società cooperativa secondo la legislazione italiana.

Proposta
All'art. 39, c. 1:
<p>a) la lettera c) è sostituita dalla seguente: “c) “cooperativa” indica una entità che nei confronti dei propri soci acquista o vende beni e servizi, presta servizi ovvero offre occasioni di lavoro e che nel proprio Paese di localizzazione è soggetta ad un regime fiscale volto a garantire la neutralità fiscale dei beni o servizi da essa acquistati, trasformati o venduti”;</p> <p>b) la lettera d) è soppressa.</p>

A parere della scrivente, stante la generalità degli istituti relativi ai regimi di esenzione sui ristorni e sugli utili a tutte le cooperative, le definizioni di “cooperativa” e di “cooperativa di consumo” formulate al primo comma dell’art. 39, appaiono per certi versi *errate*, per altri *improprie*, per altri ancora *lacunose*.

Anzitutto la nozione generale di cooperativa è lacunosa laddove non contempla (esclude) le “cooperative di lavoro”, vale a dire quelle cooperative che offrono “occasioni di lavoro” ai soci (e non beni o servizi). E ciò, nonostante il fatto che anche le suddette cooperative godano dei regimi speciali di imposizione delle cooperative in generale che sono oggetto della disposizione (ad es. la deducibilità dei ristorni) e benché non vi sia alcuna ragione in astratto per escluderle dalla presente disciplina.

La definizione di cui all’art. 39, c. 1, lett. c), deve quindi essere riformulata contemplando anche questa forma mutualistica e adottando una nozione generale ed omnicomprensiva di società cooperativa, senza discriminare tra tipi di scambio mutualistico, in coerenza con la tradizione civilistica e con il lessico giuridico italiani, definendo così la cooperativa *“una entità che acquista o vende beni o servizi per conto dei suoi soci ovvero offre ai propri soci occasioni di lavoro”*.

La nozione proposta – inclusiva delle cooperative di lavoro – è altresì sufficientemente omnicomprensiva del fenomeno mutualistico nella sua interezza ed esclude la necessità di una specifica definizione riferita alle “cooperative di consumo”.

Pertanto, su questo specifico punto, il decreto cade in errore poiché la direttiva non si riferisce alle cd “cooperative di consumo”, bensì alla diversa specie delle cd “cooperative di fornitura” o “supporto”, aventi uno scopo e un funzionamento distinto da quelle di consumo o utenza (basta a tal proposito scorrere le categorie dell’Albo delle cooperative tenuto presso il MIMIT). La versione inglese della direttiva non a caso utilizza il termine *“supply cooperatives”* e identifica tali soggetti in quelli che *“... forniscono servizi e input agli agricoltori per aiutarli a produrre i loro beni. Molti agricoltori acquistano input di base come sementi, fertilizzanti e prodotti chimici agricoli da una cooperativa”*. La definizione sopra richiamata coincide piuttosto con i “gruppi di acquisto”. Anche la modalità di esenzione

prevista, che viene subordinata alla possibilità che l'utente/consumatore possa detrarre dai propri redditi l'acquisto effettuato, mal si configura con le cooperative di consumo italiane che non contemplano tale fattispecie.

Ragione ulteriore questa per eliminare il riferimento specifico ad un tipo di cooperativa e mantenere il riferimento generale a tutte le cooperative.

5. Le riserve indivisibili e il regime di esenzione (parziale) dell'utile destinato a riserva indivisibile

Tematica: ratio sottesa al regime speciale di esenzione della società cooperativa come declinato a livello UE e chiarimento circa i regimi di esenzione delle cooperative da includere nella regola di assimilazione al regime del dividendo deducibile.

Proposta

All'articolo 39, il comma 6 è sostituito dal seguente: "6. Ai fini della riduzione prevista nel comma 2, sono assimilati al regime dei dividendi deducibili il regime fiscale dei ristorni ripartiti dalle cooperative, nonché gli utili destinati da queste alle riserve indivisibili di cui all'art. 2545-ter, c.c., e gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci".

Apparentemente non è contenuto nello schema di decreto il riferimento specifico all'ipotesi di esenzione (parziale) dell'utile destinato a riserva indivisibile (art. 12, legge 16 dicembre 1977, n. 904).

Nondimeno, riteniamo che il regime di "esenzione dall'imposizione" per le cooperative, anche ai fini dell'assimilazione di cui all'art. 39 dello schema, non possa non contemplare anche il regime fiscale di esenzione (parziale) degli utili destinati alle riserve indivisibili.

Nell'ordinamento cooperativo, le riserve denominate "indivisibili" trovano una base giuridica al più alto livello delle fonti (art. 2545-ter, cod. civ.), costituendo un elemento strutturale e tipico della società cooperativa.

Le riserve indivisibili – che, secondo il codice civile "per disposizione di legge o dello statuto non possono essere ripartite tra i soci, neppure in caso di scioglimento della società" e "possono essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società" – sono lo strumento giuridico necessario (non eventuale) per assicurare la permanente destinazione della ricchezza prodotta all'attività statutaria e al soddisfacimento dell'interesse generale della comunità e delle future generazioni di soci, oltre che per garantire la patrimonializzazione di imprese strutturalmente non lucrative (quindi con limiti civilistici invalicabili quanto alla destinazione degli utili, v. art. 2514, c.c.) e a basso capitale (v. artt. 2524, c. 1, e 2525, c. 1, c.c.).

L'indivisibilità delle riserve è dunque in rapporto di causalità necessaria con l'effettiva tutela giuridica della funzione sociale della "cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata" (art. 45, Cost.).

Il regime fiscale peculiare delle cooperative, a sua volta, è la conseguenza sistematica di tali peculiarità strutturali del patrimonio, del meccanismo di alimentazione del patrimonio stesso e della destinazione vincolata.

L'indivisibilità è poi ulteriormente rinforzata sul piano giuridico, evidentemente al fine di prevenire abusi o elusioni, tant'è che l'indivisibilità delle riserve è assistita:

- (i) oltre che dalla destinazione definitiva e irreversibile degli utili alla funzione sociale (e quindi dallo spossessamento dei soci proprietari);
- (ii) dall'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, trasformazione o violazione delle regole fiscali (v. art. 2514, c.c., art. 11, L. 59/1992);
- (iii) da un duplice sistema di controlli, ove al controllo fiscale dell'amministrazione finanziaria, si affianca la vigilanza amministrativa sui requisiti mutualistici (D. L. vo 220/2002) che espone le cooperative addirittura allo scioglimento autoritativo dell'ente e che, secondo Corte UE 8 settembre 2011, C-78 a C-80/08, è elemento decisivo di giustificazione di un regime fiscale speciale;
- (iv) infine, in caso di perdite, dall'obbligo di ricostituzione del patrimonio "indivisibile" prima di procedere all'erogazione di dividendi, pena la perdita dei benefici e l'obbligo di devoluzione (art. 3, legge 18 febbraio 1999, n. 28).

Ebbene, tali profili strutturali e funzionali delle società cooperative postulano evidentemente un regime fiscale specifico delle componenti che confluiscono nelle riserve indivisibili, essendo tali componenti, come abbiamo visto, permanentemente destinati alla funzione sociale dell'ente (i), in eterno sottratti ai soci proprietari (non potendo essere distribuiti in nessun momento) (ii) e finalmente destinati allo Stato (o ai fondi mutualistici) in virtù dell'obbligo di devoluzione di tutto il patrimonio indivisibile (iii).

Ciò evidentemente implica la necessità – prima che giuridica, logica – di assimilare al regime del dividendo deducibile, in quanto reddito sostanzialmente trasferito a soggetto diverso dal contribuente, non solo i ristorni ma anche – *a fortiori* – gli utili destinati alla riserva indivisibile.

Una tale necessità di assimilazione al regime di esenzione discende a ben vedere anche da ulteriori vincoli costituzionali.

Si tenga presente che anche le forme di imposizione internazionale che trovano applicazione nell'ordinamento italiano soggiacciono ai principi generali costituzionali di *effettività della capacità contributiva* (art. 53, Cost.), di *parità di trattamento* (art. 3, Cost.), nonché di *ragionevolezza e coerenza dell'imposizione* (artt. 3 e 53, Cost.). Come noto, le differenze strutturali delle cooperative sono tali da non consentire mai ai "proprietari" dell'ente (neppure in sede di scioglimento) di impossessarsi delle ricchezze prodotte, in quanto gli avanzi e i redditi prodotti devono essere destinati in via definitiva e irreversibile al soddisfacimento della funzione sociale. La situazione di sostanziale e permanente spossessamento non può non avere rilevanza anche sul presupposto dell'imposizione (se il presupposto è e resta il "possesso del reddito"). Insomma, tali differenze strutturali dimostrano di per sé che l'eventuale esclusione da imposizione è giustificata dal riscontro

di uno spossessamento definitivo e irreversibile dei “proprietari”. In altri termini, il possesso del reddito (che nell’ottica di C. Corte UE 78/2008 evidentemente implica anche la disponibilità e la proprietà effettiva della ricchezza prodotta in capo ai proprietari/soci dell’impresa) se non integralmente eliso, è fortemente compresso, marcando una differenza tributaria significativa con le società ordinarie. Se l’ordinamento tributario – anche nelle partizioni internazionali – non tenesse conto di ciò e trattasse *allo stesso modo situazioni a tal punto differenti*, sarebbe evidentemente il contrasto con i principi succitati e iscritti agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Ebbene, proprio sulla base di tali premesse, le caratteristiche strutturali delle cooperative italiane – specie con riferimento all’indivisibilità del patrimonio, all’obbligo di devoluzione del patrimonio, del controllo amministrativo specifico e delle sanzioni dedicate, dell’impossibilità di dominio o controllo esterno ed interno, ecc. – profilano secondo il giudice europeo (C. Corte UE 78/08) una situazione di fatto e di diritto oggettivamente e significativamente diversa da quella delle società commerciali proprio con riguardo alla capacità di produrre, utilizzare e distribuire il reddito prodotto (poiché in sostanza i proprietari dell’impresa vengono spossessati del reddito in via definitiva e irreversibile).

Si aggiunga che la chiusura della procedura di infrazione avente ad oggetto i regimi fiscali speciali delle cooperative italiane (Comunicazione della Commissione UE del 21/11/2014) e l’esito del processo avanti la Corte di Giustizia (Corte UE 8 settembre 2011, C-78 a C-80/08) hanno definitivamente chiarito la compatibilità con il diritto europeo dei diversi regimi di esenzione delle cooperative in cui si realizza il trattamento tributario speciale (segnatamente l’esenzione sugli utili destinati a riserva indivisibile e la deducibilità dei ristorni), se tali regimi siano ancorati a quei peculiari principi di funzionamento delle cooperative che “le differenziano nettamente dagli altri operatori economici” (così C.UE C-78/08).

Su di un piano più generale dell’attuazione delle misure di fiscalità internazionale ed europea, la mancata considerazione di tali regimi entro la nozione di “regime di esenzione per le cooperative” genererebbe altresì delle intollerabili discriminazioni, oltre che seri problemi di funzionamento alle società cooperative di diversi Stati membri (Italia, Spagna, Francia, Portogallo). Qualora le riserve ordinarie delle società non fossero tenute distinte dalle riserve di utili “non divisibili” (cioè, da quelle riserve di utili perennemente destinati all’attività statutaria e mai distribuibili ai soci o a terzi, anche dopo lo scioglimento della società), la fiscalità internazionale finirebbe per *fagocitare* le differenze strutturali e funzionali di soggetti non omologabili sotto il profilo della struttura e del funzionamento alle società ordinarie. La quota indivisibile del patrimonio delle cooperative (ma il discorso potrebbe valere per tutti i cd “soggetti dell’economia sociale”), proprio perché “indivisibile”, gode nei citati ordinamenti di un giustificato e ragionevole trattamento fiscale, riconosciuto quale misura strutturale, come abbiamo visto, dalla medesima Corte di Giustizia UE (e in alcuni casi, come nell’ordinamento italiano, è addirittura costituzionalmente doveroso, v. C. cost. 408/1989).

A ciò si aggiunga la coerenza di tali regimi fiscali con l’obiettivo di riconoscere e promuovere le imprese dell’economia sociale, tra i quali assumono un ruolo dominante le cooperative, quali soggetti che *“offrono soluzioni concrete e innovative alle sfide chiave che ci troviamo ad affrontare. Creano e mantengono posti di lavoro di qualità, contribuiscono all’inclusione*

sociale e nel mercato del lavoro dei gruppi svantaggiati e offrono pari opportunità a tutti, promuovono uno sviluppo economico e industriale sostenibile, favoriscono la partecipazione attiva dei cittadini nelle società, svolgono un ruolo importante per i sistemi di protezione sociale europei e rivitalizzano le aree rurali e spopolate dell'Europa” (Comunicazione della Commissione UE 9 dicembre 2021, Creare un'economia al servizio delle persone: un piano d'azione per l'economia sociale).

La mancata considerazione di istituti caratterizzanti la struttura stessa delle cooperative – oltre che snaturare le cooperative sotto il profilo giuridico – frustrerebbe quindi gli scopi stessi dell'ordinamento europeo quanto alla promozione, anzitutto sul piano della disciplina fiscale, del principale attore dell'economia sociale.

A conforto della conclusione appena raggiunta – che impone di assimilare tutto il regime fiscale delle cooperative, anche con riferimento all'esenzione sugli utili destinati a riserva indivisibile, al cd regime del dividendo deducibile di cui all'art. 39, del presente schema di decreto – rinviamo ad un precedente significativo (anche se non definitivo, trattandosi di una fase preparatoria di un provvedimento mai definitivamente approvato), costituito dall'esame da parte del Parlamento UE della *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società (COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS))*, che prevedeva la determinazione di un unico insieme di regole per il calcolo della base imponibile delle società.

Il 15 marzo 2018, il Parlamento UE, nella sua relazione, approvò uno specifico emendamento alla disciplina della cd CCCTB, valorizzando la specificità del modello cooperativo e prevedendo un'eccezione alla regola generale di non deducibilità degli utili “non distribuiti in una riserva che costituisce parte del patrimonio netto della società”. Secondo il Parlamento gli utili destinati a riserva sarebbero dovuti essere indeducibili purché “*diversi dagli utili non distribuiti trasferiti in una riserva dalle imprese cooperative e dai consorzi cooperativi, sia durante le attività correnti della società che dopo la loro scadenza, in conformità della normativa fiscale nazionale*” (Emendamento 45 Proposta di direttiva Articolo 12 – lettera c, v. [RELAZIONE sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società | A8-0050/2018 | Parlamento Europeo \(europa.eu\)](#)). Con ciò la massima espressione istituzione dell'Unione europea, proprio in sede di discussione sulle regole generali di imposizione societaria europea, affermava un principio di riconoscimento delle specificità tributarie delle società cooperative basato sulla nozione di “utile destinato a riserva indivisibile delle cooperative”. Per tutte le suddette ragioni, in definitiva, si propone di riformulare il comma 6 dell'art. 39, laddove si fissa un principio di assimilazione dei regimi di imposizione sulle cooperative al regime del dividendo deducibile contemplando espressamente, oltre al regime fiscale dei ristorni, anche il regime degli utili destinati dalle cooperative alle riserve indivisibili di cui all'art. 2545-ter, c.c., e gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci.

6. Il contributo del 3 per cento sugli utili netti annuali

Tematica: chiarimento sulle imposte dovute dalla società cooperativa ai fini della determinazione della Top-Up Tax (riferimento al contributo obbligatorio del 3 per cento sugli utili netti annuali)

Infine, riteniamo necessaria una precisazione all'articolo 20 dello schema relativo alla nozione di imposte rilevanti sul reddito, chiarendo che sono da ascrivere a tale categoria, al fine del calcolo delle imposte sul reddito assolute dall'ente, *tutti i tributi, le imposte e le obbligazioni tributarie, comunque denominate, aventi come presupposto e base imponibile gli utili societari, a prescindere dall'assoggettamento all'obbligazione di una categoria circoscritta di soggetti o contribuenti*. Alludiamo, per fare un esempio concreto riferito alla fiscalità cooperativa, all'ipotesi dell'obbligo di versamento del cd 3 per cento degli utili delle cooperative, stabilito dall'art. 11. L. 59/1992, ed avente quale presupposto e base imponibile giustappunto gli "utili netti annuali" della società.

Qualora non si ritenesse opportuna una precisazione nell'articolato, auspichiamo che la Relazione prevenga incertezze sul punto con una specifica esemplificazione ovvero un inequivoco chiarimento.

§§§



AGCI
ASSOCIAZIONE
GENERALE
COOPERATIVE
ITALIANE



CONFCOOPERATIVE
CONFEDERAZIONE COOPERATIVE ITALIANE



legacoop

A.G. N. 90

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO DI ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA (UE) 2722/2523 DEL CONSIGLIO DEL 14 DICEMBRE 2722, INTESA A GARANTIRE UN LIVELLO DI IMPOSIZIONE FISCALE MINIMO GLOBALE PER I GRUPPI MULTINAZIONALI DI IMPRESE E I GRUPPI NAZIONALI SU LARGA SCALA NELL'UNIONE

PROPOSTA DI PARERE CON OSSERVAZIONI DELL'ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE

ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE

è il coordinamento nazionale costituito dalle Associazioni più rappresentative della cooperazione italiana
(AGCI, CONFCOOPERATIVE, LEGACOOP)

L'associazione rappresenta il **90% della cooperazione italiana** la quale, nel suo complesso, incide per l'**8% sul PIL**

Le imprese di Alleanza associano ben **12 milioni di soci**, occupano **1.150.000 persone** e producono **150 miliardi di fatturato**

L'Alleanza ha sede in Roma, presso il Palazzo della Cooperazione, Via Torino n. 146

<http://www.alleanzacooperative.it>

<https://www.agci.it>

<http://www.confcooperative.it>

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO DI ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA (UE) 2722/2523 DEL CONSIGLIO DEL 14 DICEMBRE 2722, INTESA A GARANTIRE UN LIVELLO DI IMPOSIZIONE FISCALE MINIMO GLOBALE PER I GRUPPI MULTINAZIONALI DI IMPRESE E I GRUPPI NAZIONALI SU LARGA SCALA NELL'UNIONE

[A.G. 90]

PROPOSTA DI PARERE CON OSSERVAZIONI DELL'ALLEANZA DELLE COOPERATIVE ITALIANE

Premessa: la ratio della Global minimum tax e la necessità di considerare le specificità delle cooperative

Questa proposta ha lo scopo di definire il campo di applicazione del decreto legislativo di attuazione della direttiva UE in tema di *Global minimum tax* alle società cooperative, con particolare riferimento agli istituti tipici della fiscalità cooperativa, suggerendo una serie di modifiche necessarie per la corretta rappresentazione degli istituti tributari cooperativi anche nel quadro di una misura fiscale internazionale ed europea. Al contrario, se non si intervenisse, gli esiti applicativi con riferimento ad una speciale categoria di contribuenti (società cooperative) sarebbero certamente irragionevoli e incoerenti.

L'obiettivo dichiarato della norma in commento – che, come noto, prende avvio dai lavori OCSE che la UE ha attuato con la direttiva 2523/2722 del Consiglio – è quello di armonizzare la competizione fiscale tra Stati attraverso l'introduzione di una tassazione effettiva del 15% sul reddito prodotto in ogni giurisdizione in cui il Gruppo composto da entità multinazionali (c.d. MNE) oggetto di bilancio consolidato con ricavi superiori a EUR 750 milioni risulta presente. Il sistema è dunque volto al contrasto di comportamenti elusivi da parte dei Gruppi quali, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, il *transfer pricing* ed il *profit shifting*. Ciò premesso, vi sono situazioni oggettive di inapplicabilità di parte delle norme contenute nello schema di decreto legislativo in esame con riferimento alla specificità civilistiche di struttura e funzionamento delle società cooperative, specie con riguardo ad alcuni istituti tipici quali i *ristorni* e le *riserve indivisibili* (non a caso oggetto di regimi fiscali speciali già giudicati compatibili con il Trattato UE, sia da parte della Commissione UE, sia da parte della Corte di giustizia). Le norme contenute nello schema di decreto, evidentemente, sono ispirate a modelli stranieri e non tengono nel dovuto conto le specificità dell'ordinamento e della tradizione giuridica italiana, almeno con riferimento alla fiscalità cooperativa.

Tanto lo si rileva in riferimento all'applicazione della *Global minimum tax* al contesto internazionale, ma a maggior ragione nell'ipotesi in cui il funzionamento dell'imposizione minima assurga a modello di una generale riforma dell'imposizione nazionale sul reddito delle società.

Nel prosieguo analizzeremo alcuni passaggi specifici dello schema di decreto legislativo, proponendo osservazioni e proposte di modifica puntuali che riteniamo necessari per conferire giustizia e coerenza al sistema, soffermandoci in particolare sull'art. 27, dedicato alle imposte rilevanti per il calcolo del cd *tax rate*; e sull'art. 46, dedicato al cd regime del dividendo deducibile.

In sede di consultazione ufficiale sullo schema di decreto in esame, indetta dal MEF- Dipartimento delle Finanze (https://www1.finanze.gov.it/finanze2/servizi/n_consult_newDF/consulta.php?id=942912_9&step=0), l'Alleanza ha presentato una risposta ufficiale con argomentazioni diffuse e specifiche proposte di emendamento, che viene **allegata al presente contributo** (con l'avvertenza che, a differenza dell'Atto Governo in esame, nello schema messo in consultazione la disciplina sulle imposte rilevanti di cui all'art. 27 era contenuta all'art. 20; mentre la disciplina sul regime del dividendo deducibile di cui all'art. 46, era in realtà contenuta all'art. 39).

*

Proposta di parere con osservazioni (con particolare riferimento agli artt. 27 e 46 dello schema di decreto)

Le Commissioni riunite VII e (...),

esaminato lo schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva (UE) 2722/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2017, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'unione;

(...)

premesso che

(...)

all'articolo 27 dello schema relativo alla nozione di imposte rilevanti sul reddito – segnatamente alla lettera a) (“*le imposte contabilizzate in bilancio come imposte sul reddito relativamente alle sue componenti reddituali e ai suoi profitti...*”) e d) “*le imposte applicate con riferimento al valore degli utili non distribuiti e del patrimonio netto della società o altra entità nonché quelle applicate su più componenti basate sul reddito e sul patrimonio netto*” – è necessario chiarire che sono da ascrivere a tale categoria, al fine del calcolo delle imposte sul reddito assolute dall'ente, *tutti i tributi, le imposte e le obbligazioni tributarie, comunque denominate, aventi come presupposto e base imponibile gli utili societari, a prescindere dall'assoggettamento all'obbligazione di una categoria circoscritta di soggetti o contribuenti*, quali, per fare un esempio concreto riferito alla fiscalità cooperativa, all'ipotesi dell'obbligo di versamento del cd 3 per cento degli utili delle cooperative, stabilito dall'art. 11. L. 59/1992, ed avente quale presupposto e base imponibile gli “*utili netti annuali*” della società cooperativa (l'obbligo del contributo del 3 per cento destinato ai fondi mutualistici è un'obbligazione legale incombente su tutte le società cooperative ed è finalizzato alla promozione e allo sviluppo delle stesse);

(...)

all'art.46, al comma 1, lettera a), laddove si assimila il regime fiscale riservato alle società cooperative al regime cd “del dividendo deducibile”, si utilizza un'espressione (“*esenzione dal reddito*”) meno generale di quella contenuta nella direttiva UE (“*esenzione dall'imposizione*”), fornendo il destro a possibili fraintendimenti connessi alla distinzione

tra regimi di “esenzione dell’utile” o “regimi di esenzione del reddito” (essendo tale distinzione rilevante nella disciplina fiscale speciale delle società cooperative);

è dunque opportuno che anche il decreto legislativo di recepimento rechi la formula più generale di “esenzione dall’imposizione” tale da prevenire distinzioni arbitrarie tra “esenzione dell’utile” ed “esenzione del reddito”;

inoltre, le successive previsioni del citato comma 1 dell’art. 46, non contengono alcun riferimento all’ulteriore speciale esenzione degli utili destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti di rivalutazione stabiliti tassativamente dalla legge ai sensi dell’art. 7, c. 3, L. 59/1992, benché anche tale esenzione (al pari del regime del dividendo deducibile) sia anch’essa giustificata dalla tassazione esclusivamente in capo al socio percettore al momento del rimborso del capitale;

inoltre, le nozioni di “cooperativa” e di “cooperativa di consumo” contenute rispettivamente alle lettere c) e d) del comma 1 dell’art. 46 dello schema, escludono alcune tipologie di cooperative, quali le “cooperative di lavoro” che offrono “occasioni di lavoro” ai soci (e non meramente beni o servizi); peraltro, il riferimento della lettera d) alle “cooperative di consumo” è erroneo poiché la direttiva non si riferisce alle cd “cooperative di consumo”, bensì alla diversa specie delle cd “cooperative di fornitura” o “supporto”, aventi uno scopo e un funzionamento distinto da quelle di consumo o utenza (la versione inglese della direttiva non a caso utilizza il termine “*supply cooperatives*” e identifica tali soggetti in quelli che “... *forniscono servizi e input agli agricoltori per aiutarli a produrre i loro beni. Molti agricoltori acquistano input di base come sementi, fertilizzanti e prodotti chimici agricoli da una cooperativa*”: la definizione di *supply cooperatives* coincide quindi con i “gruppi di acquisto” e anche la modalità di esenzione prevista, che viene subordinata alla possibilità che l’utente/consumatore possa detrarre dai propri redditi l’acquisto effettuato, non si configura nel funzionamento delle cooperative di consumo italiane, né quindi è contemplata dalle norme che regolano la tassazione dei redditi in Italia);

è dunque necessario che la definizione di cui all’art. 46, c. 1, lett. c), sia riformulata adottando una nozione generale ed omnicomprensiva di società cooperativa, senza discriminare tra tipi di scambio mutualistico, in coerenza con la tradizione civilistica e con il lessico giuridico italiani, ed escludendo la necessità di una specifica definizione riferita a determinate categorie (quali le “cooperative di consumo” di cui alla lett. d);

è dunque necessario che all’art. 46, c. 1, la lettera d) sia soppressa e la lettera c) venga sostituita da una nozione generale di società cooperativa quale “*entità che nei confronti dei propri soci acquista o vende beni e servizi, presta servizi ovvero offre occasioni di lavoro*”;

inoltre, all’art. 46 dello schema di decreto, laddove si parla di regime di esenzione del reddito delle cooperative, non è contenuto un riferimento specifico all’ipotesi di esenzione parziale dell’utile destinato a riserva indivisibile di cui all’art. 12, legge 16 dicembre 1977, n. 904; nondimeno, il regime di “esenzione dall’imposizione” per le cooperative, anche ai fini dell’assimilazione di cui all’art. 46, non può non contemplare anche il regime fiscale degli utili destinati alle riserve indivisibili di cui all’art. 2545-ter, cod. civ., essendo questo lo strumento giuridico necessario per assicurare la permanente destinazione della ricchezza prodotta all’attività statutaria e al soddisfacimento dell’interesse generale della comunità e delle future generazioni di soci, oltre che per

garantire la patrimonializzazione di imprese strutturalmente non lucrative (quindi con limiti civilistici invalicabili quanto alla destinazione degli utili, v. art. 2514, c.c.); ed essendo dunque in rapporto di causalità necessaria con l'effettiva tutela giuridica della funzione sociale della *"cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata"* di cui all'art. 45, Cost.;

ciò implica la necessità di assimilare al regime del dividendo deducibile di cui all'art. 46 dello schema, in quanto reddito sostanzialmente trasferito a soggetto diverso dal contribuente, non solo i ristorni ma a maggior ragione gli utili destinati alla riserva indivisibile delle cooperative, pena la violazione dei principi costituzionali di *effettività della capacità contributiva* (art. 53, Cost.), di *parità di trattamento* (art. 3, Cost.), nonché di *ragionevolezza e coerenza dell'imposizione* (artt. 3 e 53, Cost.), essendo le differenze strutturali delle cooperative tali da non consentire mai ai soci, neppure in sede di scioglimento, di impossessarsi delle ricchezze prodotte, in quanto gli avanzi e i redditi prodotti sono destinati in via definitiva e irreversibile al soddisfacimento della funzione sociale (in ragione sia dell'obbligo di non distribuzione delle riserve, sia dell'obbligo di devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici); sicché l'esclusione da imposizione è giustificata dalle caratteristiche strutturali delle cooperative italiane – specie con riferimento all'indivisibilità del patrimonio, all'obbligo di devoluzione del patrimonio, del controllo amministrativo specifico e delle sanzioni dedicate, dell'impossibilità di dominio o controllo esterno ed interno, ecc. – che profilano anche secondo il giudice europeo (Corte UE 8 settembre 2711, C-78 a C-80/08) una situazione di fatto e di diritto oggettivamente e significativamente diversa da quella delle società commerciali proprio con riguardo alla capacità di produrre, utilizzare e distribuire il reddito prodotto;

è dunque necessario riformulare il comma 6 dell'art. 46, laddove si fissa un principio di assimilazione dei regimi di imposizione sulle cooperative al regime del dividendo deducibile contemplando espressamente, oltre al regime fiscale dei ristorni, anche il regime degli utili destinati dalle cooperative alle riserve indivisibili di cui all'art. 2545-ter, c.c., e gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci;

(...)

esprimono

PARERE FAVOREVOLE

con le seguenti osservazioni:

(...)

valuti il Governo l'opportunità di chiarire con riferimento alla nozione di imposte rilevanti sul reddito di cui all'articolo 27 che sono da ascrivere a tale categoria, al fine del calcolo delle imposte sul reddito assolute dall'ente, *tutti i tributi, le imposte e le obbligazioni tributarie, comunque denominate, aventi come presupposto e base imponibile gli utili societari, a prescindere dall'assoggettamento all'obbligazione di una categoria circoscritta di soggetti o contribuenti*, incluso il contributo cd del 3 per cento degli utili delle cooperative stabilito dall'art. 11. L. 59/1992, ed avente quale presupposto e base imponibile gli "utili netti annuali" della società cooperativa;

(...)

valuti il Governo l'opportunità di modificare l'art. 46, con le seguenti modifiche:

al comma 1, lettera a), sostituendo l'ultimo periodo con il seguente: *“A tale regime sono assimilati i regimi di esenzione delle cooperative”*;

alla lettera b), sostituendo il n. 2) con il seguente: *“i ristorni o distribuzione di utili a favore di soci delle cooperative, inclusi gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci”*;

sostituendo la lettera c) con la seguente: *“c) “cooperativa” indica una entità che nei confronti dei propri soci acquista o vende beni e servizi, presta servizi ovvero offre occasioni di lavoro e che nel proprio Paese di localizzazione è soggetta ad un regime fiscale volto a garantire la neutralità fiscale dei beni o servizi da essa acquistati, trasformati o venduti”*;

sopprimendo la lettera d);

sostituendo il comma 6 con il seguente: *“6. Ai fini della riduzione prevista nel comma 2, sono assimilati al regime dei dividendi deducibili il regime fiscale dei ristorni ripartiti dalle cooperative, nonché gli utili destinati da queste alle riserve indivisibili di cui all'art. 2545-ter, c.c., e gli utili esenti in capo alla cooperativa in quanto destinati ad aumento del capitale sociale nei limiti stabiliti dalla legge ovvero assoggettati ad imposizione in capo ai soci”*;

(...)