

### DISEGNO DI LEGGE

d'iniziativa dei senatori POLLASTRELLI, BONAZZI, DE SABBATA, MARSELLI, GRANZOTTO, SEGA, VITALE Giuseppe, POLLIDORO, ZAVATTINI, CHIELLI, CANETTI, BONDI, MILANI Giorgio e MIANA

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 6 DICEMBRE 1979

Agevolazioni per le cooperative in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Interpretazione autentica degli articoli 10, 11 e 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601

ONOREVOLI SENATORI. — Le tre Associazioni nazionali del movimento cooperativo, giuridicamente riconosciute, con atto del 19 maggio 1975 avanzarono richiesta, ampiamente motivata, al Ministro delle finanze affinché volesse impartire all'amministrazione centrale e periferica del suo Dicastero, fra le altre, istruzioni dirette a chiarire che per « retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci » dalle cooperative di produzione e lavoro, di cui all'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, deve intendersi tutto il costo complessivo ed effettivo imputabile al lavoro dei soci, sia se sostenuto dalla cooperativa mediante versamenti diretti ai soci lavoratori, quali salari, stipendi, indennità di trasferta, rimborso spese di viaggio, vitto e alloggio, indennità di mensa, di vestiario, di fine rapporto e simili; sia se sostenuto dalla cooperativa stessa mediante versamenti di contri-

buti ad enti o casse aventi fini previdenziali o assistenziali in esecuzione di disposizioni di legge, di contratti collettivi, di patti sociali.

Tale richiesta, nonostante i reiterati solleciti, non ha avuto sino a tutt'oggi alcuna risposta ufficiale.

La Direzione generale delle imposte dirette ritenne, invece, di rispondere tempestivamente, con la nota del 27 novembre 1975, n. 11/50111, al quesito in materia posto da una società cooperativa, affermando, in contrasto con le tesi delle tre centrali, che « nella determinazione della retribuzione di cui al primo comma dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica numero 601, vanno esclusi gli oneri sociali a carico della società cooperativa ».

Tale affermazione della Direzione generale delle imposte dirette non può essere condivisa per le seguenti considerazioni.

## LEGISLATURA VIII — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Come è noto, il primo comma dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, che è un provvedimento delegato, dispone testualmente: « I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al 60 per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie... ».

L'espressione letterale « retribuzioni effettivamente corrisposte », usata dal legislatore delegato nella su trascritta disposizione, può indurre in errore, data la sua impropria formulazione, se nell'applicazione della disposizione stessa non si tenga conto anche dell'intenzione del legislatore, sia delegante che delegato.

Ed invero: il relatore di maggioranza, onorevole Bima, nella relazione della VI Commissione permanente della Camera dei deputati sul disegno di legge recante « Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria », precisò testualmente che: « I commissari unanimi hanno convenuto nella necessità di fissare nella legge delega i criteri di uno specifico trattamento fiscale per le cooperative, basati sul principio che la cooperativa ed il socio non costituiscono soggetti fiscali distinti » (confrontare: *Atti parlamentari della Camera dei deputati*, n. 1639-A del 22 maggio 1970, pag. 89).

Sulla base di tale principio, il « Comitato dei nove », incaricato di redigere il testo, propose alla Camera i principi e criteri direttivi per le agevolazioni alle cooperative, che, accolti con lievi modifiche migliorative anche dal Senato, sono contenuti nell'articolo 3, numero 10, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825.

Fra tali principi e criteri direttivi vi sono quelli fissati nella lettera b) del citato numero 10 dell'articolo 3, che subordinano la esenzione dall'imposta dei redditi realizzati dalle società cooperative di produzione e la-

voro e loro consorzi, o la riduzione a metà delle aliquote, al verificarsi delle seguenti condizioni: quando l'apporto dell'opera personale prestata con carattere di continuità dai soci risulti non inferiore al 60 per cento (per l'esenzione) o al 40 per cento (per la riduzione) rispetto all'impiego degli altri fattori produttivi.

Stabilendo tali condizioni, il legislatore delegante sulla base del principio dell'unicità del soggetto fiscale, unanimemente accolto dalla VI Commissione della Camera, come sopra ricordato, ha fissato, in sostanza, due presunzioni assolute, secondo le quali: 1) quando l'apporto dei soci non è inferiore al 60 per cento rispetto all'impiego degli altri fattori produttivi, il reddito prodotto dalla cooperativa è reddito di esclusivo lavoro e, come tale, una volta tassato nei confronti dei soci lavoratori con la ritenuta alla fonte, non può essere tassato una seconda volta nei confronti della cooperativa; 2) quando l'apporto lavoro dei soci è inferiore al 60 per cento ma non al 40 per cento, il reddito prodotto dalla cooperativa di produzione e lavoro è per mezzo reddito di lavoro e, pertanto, assoggettabile all'imposta con la riduzione a metà delle aliquote.

Ciò posto, ne consegue che il legislatore delegato con l'espressione « retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci », usata nel su trascritto primo comma dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, ha voluto quantificare « l'apporto dell'opera personale prestata dai soci », di cui alla pur citata lettera b), numero 10, dell'articolo 3 della legge delega n. 825 del 1971. Tale apporto certamente si concretizza nel costo complessivo della remunerazione del lavoro dei soci, sia se corrisposta dalla cooperativa direttamente ai soci lavoratori (es. salari, stipendi, indennità di trasferta, ecc.), sia se corrisposta ad enti previdenziali ed assistenziali sotto forma di contributi, che per giurisprudenza pacifica hanno funzione sostitutiva o integrativa della remunerazione stessa, quale ad esempio i contributi versati ad enti o casse aventi fini previdenziali o assistenziali in esecuzione di disposizioni di legge, di contratti collettivi e di patti sociali. E in en-

## LEGISLATURA VIII — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

trambi i casi, ovviamente, a condizione che il costo complessivo sia stato effettivamente sostenuto.

In sostanza il ripetuto articolo 3, numero 10, lettera b), della legge delega n. 825 del 1971 ha fissato come parametro la seguente frazione:

apporto del lavoro dei soci

apporto degli altri fattori produttivi.

Orbene non si comprende perchè, a parte le considerazioni sopra svolte, il legislatore delegato, in contrasto con la legge delega, avrebbe potuto trasferire fra i costi relativi agli altri fattori produttivi, gli oneri sociali dei soci, che, indubbiamente, sono costi inerenti il lavoro dei soci stessi.

È ovvio che, se l'interpretazione della Direzione generale contenuta nella succitata nota del 27 novembre 1975 fosse mantenuta ferma, il vigente articolo 11 del decreto delegato, primo comma, sarebbe viziato di illegittimità costituzionale, ai sensi dell'articolo 76 della Costituzione, perchè in palese contrasto con i principi e criteri direttivi fissati nell'articolo 3, numero 10, lettera b), della legge delega n. 825 del 1971 sopra illustrati.

Infine, poichè qualche ufficio periferico aveva avanzato dubbi sull'applicabilità del regime agevolato ridotto disposto dall'articolo 12 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973 alle cooperative agricole e di produzione e lavoro, non rientranti nelle previsioni fissate dai precedenti articoli 10 e 11, il movimento chiese di fugare anche tali dubbi, nel senso della legittima applicabilità del suddetto articolo 12.

L'ufficio legislativo del Ministero delle finanze, sollecitato dalla Commissione dei trenta ed in accoglimento delle tesi sostenute dal movimento cooperativo, predispose, come fu appreso a suo tempo in via breve, un disegno di legge diretto a chiarire:

a) che nelle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, di cui al primo comma dell'articolo 11 del decreto del Presidente

della Repubblica n. 601 del 1973, vanno inclusi anche gli oneri sociali sia a carico della cooperativa che dei soci;

b) che per « società cooperative e loro consorzi diversi da quelli indicati dagli articoli 10 e 11 », di cui all'articolo 12 del ripetuto decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, dovessero intendersi anche le società cooperative agricole e di produzione e lavoro e loro consorzi non rientranti nelle fattispecie previste dai precedenti articoli 10 e 11.

L'interruzione della VII legislatura interruppe anche l'iter del disegno di legge in questione.

In questi giorni vari uffici delle imposte dirette hanno trasmesso alle cooperative di produzione e lavoro dei questionari diretti a stabilire il diritto o meno alle agevolazioni mettendo in evidenza il dato relativo alle retribuzioni effettivamente corrisposte al netto degli oneri sociali, sia a carico delle cooperative che del lavoratore socio, intendendo così di volersi avvalere dell'avversata nota ministeriale del 27 novembre 1975, numero 11/50111.

Peraltro in materia di IVA occorre meglio definire la normativa circa l'utilizzazione dei finanziamenti dei soci di cooperative da parte dei consorzi costituiti fra le cooperative stesse; con l'articolo 3 del presente disegno di legge si chiarisce che la detta utilizzazione rientra nel conseguimento dell'oggetto sociale di cui all'articolo 13, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601. Così come con l'articolo 4 si intende stabilire che i prestiti dei soci, anche se imprenditori, di cui all'articolo 13 del sopracitato decreto del Presidente della Repubblica n. 601, non costituiscono prestazioni di servizi agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Con l'articolo 5 si intende invece elevare gli importi dei finanziamenti dei soci da lire 6 milioni e lire 10 milioni, rispettivamente, a lire 10 milioni ed a lire 16 milioni, in modo di tener conto anche del processo inflattivo verificatosi dal 1975 ad oggi; ciò perchè l'ultimo adeguamento dei suddetti importi è av-

venuto con l'articolo 15 della legge 2 dicembre 1975, n. 576.

Con gli articoli 3 e 4 si tende, inoltre, ad eliminare il pericolo di sanzioni per il passato; ad evitare di aumentare il reddito di impresa del socio di un importo pari agli interessi derivanti dai prestiti, mantenendo la tassazione definitiva su tali cespiti al 10 per cento; ad evitare l'emissione di un considerevole numero di fatture e la loro re-

gistrazione; nonchè a consentire alle cooperative di ricevere dai soci maggiori finanziamenti.

Con l'articolo 6 si vuole, infine, permettere, ai soggetti di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di optare per la detrazione dell'IVA nel modo normale, o entro il 31 gennaio di ciascun anno o all'atto della dichiarazione annuale.

**DISEGNO DI LEGGE****Art. 1.**

Per retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, di cui all'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, devono intendersi tutti i costi diretti o indiretti, inerenti all'apporto dell'opera personale prestata con carattere di continuità dai soci, quivi compresi i contributi previdenziali o assistenziali.

**Art. 2.**

Le società cooperative e loro consorzi, che non possono usufruire delle agevolazioni previste dagli articoli 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, devono intendersi compresi fra le altre società cooperative e loro consorzi, che godono del trattamento agevolativo di cui al successivo articolo 12 dello stesso decreto.

**Art. 3.**

L'utilizzazione dei finanziamenti dei soci di cooperative da parte dei consorzi costituiti fra le cooperative stesse rientra nel conseguimento dell'oggetto sociale di cui all'articolo 13, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.

Le cooperative agricole per affittanze collettive o per conduzione di terreni in concessione o in proprietà devono intendersi comprese fra le cooperative di produzione e lavoro.

**Art. 4.**

I prestiti dei soci persone fisiche, anche imprenditori, di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29

settembre 1973, n. 601, non costituiscono prestazioni di servizi agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

#### Art. 5.

Gli importi di cui alla lettera *a*) dell'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, come modificato dall'articolo 15 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, sono ulteriormente elevati, rispettivamente, da 6 milioni a 10 milioni e da 10 milioni a 16 milioni.

Gli interessi corrisposti nelle somme eccedenti i limiti previsti dal citato articolo 13 sono esclusi dal beneficio di cui all'articolo 20 del decreto-legge 8 aprile 1974, n. 95, convertito, con modificazioni, nella legge 7 giugno 1974, n. 216.

#### Art. 6.

Il quarto comma dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni, è sostituito dal seguente:

« I soggetti di cui ai precedenti commi hanno facoltà di optare per la detrazione nel modo normale o entro il 31 gennaio di ciascun anno o all'atto della dichiarazione annuale ».