

SCOPO MUTUALISTICO: Il suo accertamento tra le competenze del MISE ed i poteri dell'Agenzia delle Entrate.

FATTO

L'attività di una cooperativa è stata oggetto di indagine da parte della Guardia di Finanza al fine di accertare eventuali irregolarità e per stabilire se la stessa poteva beneficiare delle agevolazioni fiscali quale ente mutualistico.

A seguito di detta verifica, la Guardia di Finanza, emetteva nei confronti della società cooperativa il processo verbale di constatazione con il quale, dopo aver evidenziato la correttezza della tenuta di tutti i libri contabili per gli anni verificati, contestava i seguenti fatti:

- in prima luogo evidenziava che le attività esercitate dalla Società non potevano essere ricondotte nell'alveo del no-profit e degli scopi mutualistici ma dovevano essere riconducibili *"di fatto alla categoria dell'imprenditore (art. 2082 c.c.) determinando, per tale motivo, redditi d'impresa, ai sensi dell'art 6 del TUIR (D.P.R. 917/86);*
- in secondo luogo contestava che alcuni soci avevano avuto *"materialmente il potere decisionale, esecutivo e amministrativo dell'Ente costituendo in tale modo una vera e propria società di fatto";*
- in terzo luogo contestava che i soci di cui sopra avrebbero utilizzato la cooperativa al solo ed unico scopo di eludere la normativa fiscale avviando *"l'esercizio di un'attività imprenditoriale organizzata, diretta al conseguimento di obiettivi senz'altro lucrativi e commerciali esorbitanti dal fine dichiarato esplicitandola mediante una .specifico organizzazione ed un'apposita coordinazione di persone e di mezzi tecnici concretizzando una vera e propria attività commerciale con i connotati dell'organizzazione, della professionalità, della abitualità e dello scopo di lucro in senso oggettivo"* e che avrebbero posto in essere *"artifici al fine di occultare gli utili effettivamente conseguiti nell'attività d'impresa costituita";*
- in quarto luogo contestava, a seguito della documentazione acquisita relativa ad operazioni passive effettuate negli anni in contestazione, che parte dei costi dedotti erano fittizi e pertanto indeducibili.

Pertanto, la Guardia di Finanza qualificava la cooperativa come una società di fatto, che veniva equiparata ad una società di persona. Di conseguenza, contestava in capo ai soci di fatto, tali qualificati a seguito di dichiarazioni raccolte, la presunta Irpef evasa in misura percentuale pro capite sul reddito d'impresa accertato presuntivamente.

Sulla base del suddetto pvc veniva emesso da parte dell'Agenzia delle Entrate l'avviso di accertamento nei confronti della società cooperativa e dei singoli soci..

Veniva inviata dai verificatori, all'Autorità giudiziaria competente, l'informativa di reato per le violazioni previste dal D. lgs. 74/2000, ai fini del raddoppio dei termini previste dall'art. 43, comma 3, DPR 600/73 e dall'art. 57 comma 3, del DPR 633/72 per procedere all'accertamento.

Sempre per effetto dello stesso Processo Verbale di Costatazione, la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio controlli, territorialmente competente per le annualità contestate, rielaborava l'attribuzione soggettiva operata da parte della Guardia di Finanza, qualificando la cooperativa come una S.r.l. a ristretta base azionaria.

Per lo stesso periodo, le verifiche condotte, nell'esercizio di uno specifico potere ispettivo, dei due Ministeri competenti (Ministero delle Attività Produttive, Direzione Generale per gli Enti Cooperativi e Ministero per lo Sviluppo Economico, Dipartimento per la Competitività) hanno sempre confermato la corretta natura dell'ente sottoposto a verifica, come società cooperativa a responsabilità limitata, riscontrando costantemente anche il requisito della mutualità prevalente.

Avverso il suddetto avviso di accertamento la società cooperativa ed i soci presentavano, nei termini di legge, all'Ufficio istanza di accertamento con adesione che però si chiudeva negativamente.

L'Agenzia delle Entrate resasi conto dell'illegittima riqualificazione della cooperativa in un soggetto diverso, dal momento che tale potere spetta, per effetto delle disposizioni del D.Lgs 2 agosto 2002 n. 220, esclusivamente al Ministero dello Sviluppo Economico, richiedeva, seppur tardivamente, una verifica straordinaria per le annualità contestate al fine di far accertare, da parte dell'unico soggetto legittimato in tale azione, l'effettiva natura giuridica dell'Ente.

La verifica, condotta dal MISE, ha stabilito la natura di società cooperativa della società e la persistenza del requisito di mutualità prevalente.

Instaurato il contraddittorio, sui ricorsi presentati dalla società cooperativa e dai singoli soci, avverso l'avviso di accertamento, la Commissione Tributaria Provinciale sostenendo il potere dell'Agenzia delle Entrate di qualificare diversamente l'attività della società cooperativa, pur in presenza delle risultanze ispettive del Ministero competente, ha rigettato tutti i ricorsi.

Avverso le sentenze di primo grado, la società cooperativa, ed i soci, hanno presentato ricorso in appello alla Commissione Tributaria Regionale affidando l'appello a tre motivi: 1. Violazione e falsa applicazione delle disposizioni degli artt. 43 del D.P.R. 600/73 e 57 del D.P.R. 633/72 per decorrenza del termine di decadenza ivi stabilito.; 2. Insufficiente e/o carente motivazione della sentenza impugnata; 3. Errata qualificazione soggettiva della Cooperativa a responsabilità limitata con mutualità prevalente in società di fatto.

La Commissione Tributaria Regionale di Roma con la sentenza in commento (n. 892/19) ha rigettato i primi due motivi di appello ma ha accolto il terzo ed ha ritenuto che il criterio mutualistico, una volta certificato dal MISE, non può essere disconosciuto dall'Agenzia delle Entrate.

DIRITTO

Nell'avviso di Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, il reddito prodotto dalla Cooperativa viene attribuito a una presunta società di fatto.

Così operando la Direzione Provinciale di , Ufficio Controlli, aderisce alla tesi avanzata dalla Guardia di Finanza, in assenza di contraddittorio, nel Processo Verbale di Constatazione notificato.

A ben vedere tale tesi promana da apodosi e si fonda su mere illazioni senza che sia stata adeguatamente accertata la reale sussistenza delle condizioni - ampiamente indicate dalla giurisprudenza e dalla normativa - affinché possa riferirsi a un soggetto terzo la percezione del reddito in assenza di profili di solidarietà tributaria.

A conferma del fatto che alla Cooperativa sia stata erroneamente attribuita una differente qualifica

soggettiva, si richiama la verifica condotta da parte del Ministero delle Attività Produttive, Direzione Generale per gli Enti Cooperativi, nell'esercizio del proprio potere di vigilanza, che, con cadenza biennale, ha costantemente rilevato, per la permanenza dell'iscrizione nell'apposito albo, non solo che l'Ente sia una società Cooperativa, ma - altresì - che la stessa possiede il requisito di mutualità prevalente.

Tale Atto Amministrativo, già prodotto durante le operazioni di verifica, non può essere superato da mere illazioni, prive di riscontri, o dalla circostanza che si teneva una sola assemblea annuale o, altro elemento privo di riscontri, che solo una parte dei soci percepiva emolumenti, quando dalla semplice verifica dei dati presenti in Anagrafe Tributaria si poteva agevolmente riscontrare (dall'analisi della dichiarazione del sostituto d'imposta mod. 770) che tutto questo non era vero.

Così come si poteva riscontrare che la Cooperativa non poteva acquisire il profilo soggettivo attribuitogli (ONLUS), non essendosi costituita come tale (cooperativa sociale) e non essendo iscritta nell'apposito registro tenuto presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, circostanza quest'ultima che ne determina la qualifica e da cui discende il regime agevolativo contestato e mai provato.

Questo rappresenta un passaggio fondamentale rispetto al presupposto della verifica: *"riqualificare le attività esercitate dal soggetto giuridico verificato, non già condotte nell'alveo del no-profit, bensì riconducibili, di fatto, alla categoria dell'imprenditore (art 2082 del codice civile), determinando per tale motivo, redditi d'impresa, ai sensi dell'articolo del TUIR (DPR 917/86), poiché è di tutta evidenza l'errore commesso dalla Guardia di Finanza prima e dall'Agenzia poi che, probabilmente fuorviati dalla circostanza che la cooperativa rientrasse nelle agevolazioni stabilite nell'articolo 11 del D.P.R. 601/73, per la presenza dei requisiti di mutualità prevalente, hanno confuso l'agevolazione fiscale con il regime "no profit"; ritenendo così di dover procedere a riqualificare come reddito d'impresa una fattispecie che era sempre stata dichiarata con correttezza come tale.*

Dall'errata qualifica soggettiva della cooperativa come soggetto *no profit* e dalla conseguente

necessità di ricondurre la sua attività nell'alveo del reddito d'impresa, trae origine il vizio di voler individuare una presunta società di fatto a cui attribuire il reddito realizzato, il che comporta la tassazione del reddito d'impresa nei confronti dei presunti soci, in base al principio di trasparenza contenuto nell'articolo 5 del TUIR.

Di conseguenza la cooperativa, può svolgere un'attività economica ma non distribuire utili tra i suoi operatori che non possono percepire alcun reddito dalla loro partecipazione passibile dell'accertamento meramente induttivo ed ipotetico in assenza di altri riscontri (verifica bancarie, bonifici, accrediti ecc..) da parte dell'Ufficio accertatore.

Avv. Gerardo Russillo

Ilaria Mariateresa Russillo