



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 69, Octubre 2010, pp. 119-134

Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas

Sebastiano Maurizio Messina

Universidad de Verona (Italia)

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2010 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Perfiles del régimen fiscal italiano de las cooperativas

Sebastiano Maurizio Messina

Catedrático de Derecho Financiero. Universidad de Verona (Italia)

RESUMEN

La tutela de la función social atribuida a la cooperación ha sido siempre objeto de un régimen fiscal favorable. Sin embargo, el fenómeno de la “falsa cooperación”, que escondía bajo la forma de sociedad cooperativa actividades propiamente lucrativas, ha inducido al legislador nacional italiano a modificar sustancialmente el régimen de las cooperativas.

Con la conocida como “Reforma Vietti”, el legislador ha introducido la distinción entre las cooperativas de mutualidad preponderante y otras cooperativas. Solo las primeras, sometidas a vínculos jurídicos estrechos y a un sistema de control más penetrante, pueden disfrutar de beneficios fiscales. Al intérprete le queda la difícil tarea de coordinar esta diferencia entre cooperativas respecto a un régimen fiscal sustancialmente preexistente a la reforma de Derecho civil. Hecha esta breve reseña, el trabajo se ocupa de describir el régimen de algunas disposiciones que normalmente se consideran favorables, como las relativas a la reserva indivisible y a los retornos.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, fiscalidad, Reforma Vietti, Italia.

CLAVES ECONLIT: H320, H230, K340, P130, Q130.

Caractéristiques du régime fiscal des coopératives en Italie

RESUME : La tutelle de la fonction sociale attribuée à la coopération a toujours fait l'objet d'un régime fiscal privilégié. Cependant, le phénomène de « fausse coopération », qui dissimulait des activités purement lucratives sous la forme de société coopérative, a incité le législateur italien à modifier de manière considérable le régime des coopératives.

Avec la réforme connue sous le nom de « Réforme Vietti », le législateur a présenté la distinction entre les coopératives à caractère mutualiste prédominant et les autres coopératives. Seules les premières, soumises à des liens juridiques étroits et à un système de contrôle plus pointu, peuvent bénéficier d'avantages fiscaux. Il incombait à l'interprète la difficile tâche d'harmoniser cette différence entre les coopératives en ce qui concerne un régime fiscal qui existait déjà substantiellement avant la réforme de Droit civil. Une fois ce petit compte-rendu établi, le travail s'occupe de la description du régime de certaines dispositions qui sont normalement considérées comme privilégiées, comme celles relatives à la réserve indivisible et aux rendements.

MOTS CLÉ : Coopératives, fiscalité, Réforme Vietti, Italie.

Outlines of the Italian tax regime for cooperatives

ABSTRACT: The social function attributed to cooperatives has always received favourable tax treatment. However, the phenomenon of false cooperatives, which cloak what are properly-speaking lucrative activities in the form of a cooperative, has led the Italian parliament to make substantial modifications to the tax regime for cooperatives.

What is known as the Vietti Reform has introduced a distinction between cooperatives that are preponderantly mutual and other types of cooperative. Only the former, which are subjected to strict legal constraints and a more detailed inspection system, may enjoy tax advantages. The difficult task of coordinating this difference between cooperatives with a tax regime that substantially predates the Civil Law reform is left to the interpreter. Following this brief review, the present paper describes the treatment of certain provisions which are normally considered favourable, such as those concerning indivisible reserves and dividends.

KEY WORDS: Cooperatives, taxation, Vietti Reform, Italy.

1.- Introducción y plan de investigación¹

El marco legislativo italiano relativo a la fiscalidad de las sociedades cooperativas parece complejo hasta el punto de despertar “un sentimiento de confusión sobre el contenido del Derecho nacional en la materia”². A pesar de estas premisas el Abogado general del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha recientemente considerado que la exención establecida en el artículo 11 del D.P.R. 601/1973³ puede ser compatible con el régimen sobre ayudas estatales, en la versión vigente *ratione temporis*, para las rentas obtenidas por las sociedades cooperativas de producción y trabajo siempre que el importe de las retribuciones abonadas a los socios trabajadores con carácter de continuidad no sea inferior al sesenta por ciento de todos los demás costes (excluidos los relativos a las materias primas subsidiarias)⁴, ya que la exención “*deriva directamente de los principios fundadores y guía del sistema fiscal aplicable al gravamen de las sociedades cooperativas*” (par. 128)⁵.

La Comisión Europea, por su parte, ha considerado “*ayudas estatales: a) la deducción de la base imponible de las cooperativas de mutualidad preponderante de los beneficios destinados a reservas divisibles e indivisibles que corresponden a rentas obtenidas por actividades con no miembros de la cooperativa. Para las grandes cooperativas y para las cooperativas no mutualistas, la deducción se considera en su totalidad ayuda estatal. Se considera, en cambio, ayuda compatible “si atañe a las reservas indivisibles obligatorias o a las reservas indivisibles de las PMI (Pequeña y mediana empresa)”*. Finalmente “*no parece susceptible de constituir una ayuda de Estado la deducción de la base imponible de los retornos repartidos por la cooperativa entre sus miembros, ya que los retornos se generan únicamente de los intercambios entre miembros*”⁶.

1.- El presente artículo se enmarca en el proyecto de la Universidad de Valencia sobre “Las políticas públicas en el tratamiento fiscal y de ayudas públicas a las entidades de la economía social”, del que el autor es miembro investigador. (Referencia: DER2009-14462-C02-01; Investigador principal: María Pilar Alguacil Mari).

2.- En estos términos las conclusiones formuladas, en virtud de los elementos planteados por el juez nacional italiano y por las partes en el litigio, por el Abogado General Niilo Jääskinen el 8 de julio de 2010 en relación con los asuntos acumulados C-78/08 a 80/08 (publicadas en la página web <http://eur-lex.europa.eu>).

3.- La cuestión de la compatibilidad de las ayudas estatales ha sido planteada por la Corte di Cassazione, mediante autos nn. 3030, 3031 y 3033 de febrero de 2008, con referencia a los artículos 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. 601/1973.

4.- La exención es, en cambio, parcial si el importe de las remuneraciones es inferior al 60 %, pero no al 40 %, del importe global de los costes restantes. Dichas medidas preferenciales se otorgan siempre que los socios cumplan todas las exigencias previstas con respecto a los socios de las cooperativas de trabajo por el artículo 23 del Decreto Legislativo [...]del Jefe provisional del Estado [nº 1577] de 14 de diciembre de 1947, con sus modificaciones ulteriores.

5.- V. Provaggi, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, en *Corriere Tributario*, 2010, 39, pp. 3257 y ss.

6.- Comunicado n. IP/08/953 del 17 de junio de 2008 que se puede consultar en <http://europa.eu>. La Comisión afirma haber incoado el procedimiento de examen tras haber recibido varias denuncias. Lo ha comentado brevemente Del Federico, *Ordinamento Comunitario e sistema tributario italiano, Rassegna 2007-2008* (actualizada a 30 de junio de 2008), in <http://www.giustiziatributaria.it/> y Pepe, *La fiscalità delle cooperative*, Padova, 2009, p. 297.

Parece existir, por lo tanto, cierto interés en el régimen previsto por el Estado, italiano en materia de reservas indivisibles y de retornos, bajo el perfil de la identificabilidad, en dichas medidas fiscales, de ayudas estatales.

El trabajo se propone por lo tanto de verificar, teniendo en cuenta las evaluaciones realizadas por el Abogado general, si las dos instituciones, de acuerdo con las reformas introducidas por el Decreto legislativo del 17 de enero de 2003, n. 6 (denominada Reforma Vietti, en cumplimiento de la L. 3 de octubre de 2001, n. 366) y por las posteriores medidas de naturaleza fiscal, pueden constituir ayudas estatales, y, en ese caso, si pueden considerarse compatibles.

2.- Evolución del régimen interno y perfiles críticos

El legislador en un intento de limitar el fenómeno de la “falsa cooperación”, con el que se enmascaraba, bajo la forma constitucionalmente protegida de la cooperativa, el preeminente ánimo de lucro además de recuperar la identidad social de la cooperativa identificando la “justa relación entre ánimo mutualista y de lucro” ha introducido el artículo 223 - *duodecies*, párrafo 6 de las disposiciones de actuación del código civil y transitorias, según las cuales “*Las medidas fiscales de ayuda previstas por las leyes especiales se aplican tan solo a las cooperativas de mutualidad preponderante*”⁷.

El resultado ha sido el surgir, dentro del concepto unitario de cooperación⁸ inspirada al principio mutualista, de una dicotomía, relevante a efectos fiscales, entre cooperación de mutualidad preponderante “protegida” y cooperación diversa (de mutualidad no preponderante) “no protegida”.

En otras palabras el artículo. 223 - *duodecies* pretende fomentar las cooperativas que presentan los rasgos característicos de la función social, es decir la síntesis de mutualidad y ausencia de ánimo lucrativo privado, concediéndoles especiales ventajas fiscales⁹.

7.- Se trata de la llamada reserva en favor de las cooperativas de mutualidad preponderante. Para más precisiones Salvini, *La reforma del derecho societario: las implicaciones fiscales para las cooperativas*, en “*Reseña Tributaria*”, n. 3 del 2003, p. 839 y siguientes.

8.- Sobre la uniformidad del hecho cooperativo que se desprende de las decisiones legislativas de 2003, véanse las indicaciones bibliográficas contenidas en Bonfante: *La nueva sociedad cooperativa*, Torino, 2010, p. 2.

9.- La Relación Ministerial a la reforma dispone que las ventajas de carácter tributario, previstas exclusivamente para las cooperativas reconocidas, no agotan todo el sistema de privilegios, que le corresponde de todas formas también a las demás tipologías de cooperativas, destinatarias de ayudas y exenciones referidas “a un estatuto privilegiado en su conjunto pero no constitucionalmente dispar, en cuanto se puede reconducir a un sistema de empresas caracterizado por la función social”; cfr. Capobianco, *La nueva mutualidad en las sociedades cooperativas*, en *Rivista del Notariato* n. 3, 2004, p. 63.

Resulta evidente, por lo tanto, que la aplicación del régimen fiscal preferente, queda supeditada, por un lado a la identificación del concepto de “cooperativa de mutualidad preponderante” –fijado en los artículos 2512 y siguientes del código civil¹⁰–, y por el otro a la calificación de las “medidas fiscales con carácter de beneficio”.

La concreta identificación y dicha calificación no resultan especialmente fáciles de modo que no faltan dudas en cuanto a la aplicación de algunos aspectos del sistema.

3.- El régimen tributario de las reservas indivisibles

La indivisibilidad de las reservas y la devolución del patrimonio al disolverse la cooperativa son, como es sabido, rasgos esenciales del régimen de las cooperativas. Según el artículo 2545 ter del código civil, son indivisibles las reservas que por ley o estatutos no pueden repartirse entre los socios, ni siquiera en caso de disolución de la sociedad.¹¹

En el plano fiscal la regulación original sobre las reservas indivisibles contenida en el art. 12 de la ley n. 904 del 16 de diciembre de 1977¹² (denominada ley Pandolfi) ha sido modificada en lo sustancial por el art. 6 del d.l. 15 abril 2002 n. 63, además de por la introducción del artículo 1, párrafos 460-466 de la L. 30 de diciembre de 2004, n. 311 y por último por el art. 82, párrafo 28 d.l. n. 112/2008.

A raíz de dichas significativas intervenciones, el principio de fondo de la exención fiscal de las reservas –aún cuando permanece– se articula de otra forma. De tal modo que para las cooperativas

10.- Visconti, *Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica*, en *Innovazione e diritto*, 4 2010, que se puede consultar en la página www.innovazioneediritto.unina.it.

El autor, al reconstruir el régimen civil, afirma que una cooperativa se puede considerar de mutualidad preponderante cuando:

-con arreglo al art. 2512 del c.c., “desarrolla actividades predominantemente en favor de los socios, consumidores o usuarios de bienes o servicios (cooperativa de consumo); se sirve principalmente, en el desarrollo de su actividad de los servicios de los socios (cooperativa de trabajo); se sirve principalmente, en el desarrollo de su actividad de las aportaciones de bienes o servicios por parte de los socios (cooperativa de producción)”; está inscrita en el colegio correspondiente del Ministerio de Fomento, en el registro mercantil, de acuerdo con el art. 10, L. n.99 del 23.7.2009; incluye en sus estatutos todas previsiones del art. 2514 del c.c., - comunica periódicamente el cumplimiento de los requisitos de mutualidad al colegio correspondiente del Ministerio de Fomento, so pena de prohibición semestral de asumir compromisos contractuales, con arreglo al art. 10, L. n.99 del 23.7.2009.

11.- El legislador de la reforma, al introducir dichas características, ha individuado en las reservas indivisibles una triple función. En primer lugar garantizan la finalidad anti lucrativa, impidiendo la apropiación por parte de los socios cooperadores de todos los beneficios realizados por la cooperativa. En segundo lugar, constituyen la expresión de la mutualidad externa, al asegurar la devolución de dichas reservas a los fondos mutualistas, en los casos previstos por la ley. Por último representan el instrumento jurídico principal para permitir el paso de cooperativas de mutualidad preponderante a cooperativas “diversas” y viceversa.

12.- Según el art. 12 de la ley del 16 de diciembre de 1977 n. 904 (denominada ley Pandolfi) no contribuyen a formar la renta imponible de las sociedades cooperativas las sumas destinadas a las reservas indivisibles, a condición de que se excluya la posibilidad de distribuir las entre los socios bajo cualquier forma, tanto durante la vida de la entidad como en el momento de su disolución.

de mutualidad preponderante, sin perjuicio de la total exención de impuestos de la reserva mínima obligatoria (a tenor del art. 6, párrafo 1 del D.L. 15 abril 2002, n. 63), la deducibilidad de más reservas indivisibles está en un principio limitada al 70%¹³.

Para las cooperativas de mutualidad no preponderante la exención fiscal prevista por el art. 12 de la L. n. 904/1977, está limitada a la reserva mínima obligatoria y está supeditada a la condición de que dicha proporción sea destinada por los estatutos a una reserva indivisible.

Esta articulación, por otra parte, ha dividido la doctrina entre aquellos que, considerando el ser irrepartibles e indivisibles requisitos indicativos de la incapacidad de los útiles que forman las reservas para constituir un índice de capacidad contributiva que legitime la imposición de un gravamen¹⁴, atribuyen al art. 12 la calidad de exclusión (id est medida de sustracción conforme a los principios impositivos), y quienes opinan que la previsión de exención fiscal de las reservas indivisibles ha alcanzado ya la naturaleza de beneficio fiscal¹⁵.

Calificar el régimen en términos de exención y simultánea concesión (aunque parcial) a todas las formas cooperativas, podría dar lugar a dudas, que ya han surgido en parte, sobre la compatibilidad de dichas medidas con la prohibición de ayudas estatales que impone la normativa comunitaria.¹⁶

13.- Dicha proporción alcanza el 80% de los beneficios netos anuales, para las cooperativas agrarias y sus consorcios, así como para las cooperativas de la pequeña pesca y sus consorcios contenidos en el D.Lgs. del 18 de mayo de 2001, n. 228. Gracias al art. 82, párrafo 28, del d.l. 25 de junio de 2008, n. 112, convertido por la ley n. 133 del 6 de agosto de 2008, ha sido luego incluido en el art. 1, párrafo 460, L. n. 311 del 2004, la letra b-bis), elevando al 55 por ciento el umbral de no aplicabilidad del art. 12 L. n. 904 del 1977 para las cooperativas de consumo y sus consorcios.

Véase también la Circular de la Agencia Tributaria. 34/E del 15 de julio de 2005.

14.- Cfr. GALLO, *La acumulación indivisible y el artículo 12 de la ley n. 904 del 1977*, en G. Schiano Di Pepe y F. Graziano (a cargo de), *La sociedad cooperativa: aspectos civiles y tributarios*, Padova, 1997, 285 ss..

15.- Cfr. Pistolesi, *Los beneficios fiscales para las cooperativas*, en *Tributi Impresa*, n. 3, 2005.

16.- El 4 de abril de 2006 Federdistribuzione, dirigió una denuncia a la Comisión Europea frente a la República Italiana en relación a Ayudas estatales concedidas –en contra de la normativa comunitaria– a las cooperativas de consumo que adhieren a CoopItalia en la forma de trato fiscal de favor. Se trataría, según Federdistribuzione, de un privilegio ilegítimo en favor de una realidad, líder del mercado nacional de la gran distribución- que ha perdido la naturaleza mutualista y la función social que en el pasado motivaron el régimen fiscal de las que es beneficiaria, para convertirse hoy en un sujeto económico como los demás.

4.- El régimen fiscal de los retornos

Otra circunstancia preferencial es la relativa a los retornos.

El retorno representa una de las formas de realización indirecta (o diferida) de la denominada “ventaja mutualista”¹⁷. Dicha institución ha adquirido, desde el origen del fenómeno de las cooperativas, la naturaleza de utilización consuetudinaria de origen mutualista, representando “la manera natural de repartir los beneficios de gestión entre los socios”¹⁸.

El retorno, entendido como “el equivalente monetario de la ventaja mutualista” ha tomado formas diferentes en función del contrato asociativo que caracteriza la forma cooperativa¹⁹. En las cooperativas de consumo, el retorno representa el reembolso a los socios del mayor precio pagado con respecto al coste de los bienes adquiridos o del servicio prestado por la cooperativa; en las cooperativas de trabajo el retorno constituye la subvención salarial respecto a los valores medios de mercado²⁰.

La naturaleza de costumbre “mutualista” ha llevado al legislador tributario a regular su relevancia fiscal antes de su colocación en el derecho civil²¹.

La intervención del legislador de la reforma jurídica se ha limitado a convertir en sistema algunos rasgos del retorno, pero sin definir la naturaleza jurídica de la entidad²².

En particular, los artículos 2521 y 2545 *sexies* del código civil, se ocupan de regular la regla de la proporcionalidad del retorno con respecto a los intercambios mutualistas entre cooperativa y socio²³. Eso significa que el conjunto de retornos pagaderos en favor de los socios cooperadores (que son los

17.- La asignación directa de la ventaja mutualista, en cambio, de acuerdo con la Circ. n. 35/E del 9 de abril de 2008 de la Agenzia delle Entrate (Agenzia Tributaria n.d.t.), se realiza mediante “un ahorro de gasto (menor precio) para los bienes y los servicios que el socio adquiere de la cooperativa (de consumo) o mediante un aumento de la retribución que el socio recibe por los bienes y servicios cedidos a la cooperativa (de producción y trabajo)”.

18.- Cusa E., Los retornos en las sociedades cooperativas, Giuffrè, Milano, 2000, p. 19. El retorno ha sido indicado entre “los valores y principios cooperativos” en la Declaración de identidad cooperativa aprobada en el XXXI Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional, que tuvo lugar en Manchester en 1995. En particular el tercer principio (en el título “Participación económica de los socios”) afirma que “Los socios asignan el superávit a cualquiera de los fines siguientes: desarrollo de la cooperativa, creando, si es posible, unas reservas, de las cuales por lo menos una parte debería ser indivisible; beneficios para los socios en proporción a sus transacciones con la cooperativa misma, y apoyo a otras actividades aprobadas por la base social”.

19.- Fornaciari, Los retornos: perfiles contables y fiscales, en *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 29 del 19 de julio de 2010, p. 44.

20.- En este sentido también el Tribunal Supremo, con sentencia n. 9513 del 31 de marzo de 1999.

21.- Ocurrida con la denominada *Riforma Vietti* para cuyo cumplimiento se aprobó el decreto Legislativo de 17 de enero de 2003, n. 6, vigente desde el 1º de enero de 2004.

22.- Cfr. Comentario al código civil, P. Cendon (coord.), Giuffrè, Milano, 2010, pp. 291 y ss.

23.- El legislador civil identifica el criterio de reparto tanto en base a la cantidad de los intercambios, como en base a la calidad de los intercambios. Eso significa, por ejemplo, que la determinación de los retornos en una cooperativa de trabajo se hará sobre la base tanto de las horas trabajadas como del tipo de servicio laboral prestado. En estos términos Cusa, en *La noción civilista de retorno cooperativo*, 2003, n. 2, pp. 21Y sucesivas.

únicos beneficiarios) está vinculado a la relación mutualista existente entre los mismos y la cooperativa, y no puede exceder el denominado superávit de gestión mutualista. Por superávit de gestión se entiende el dato que consta “en el momento en que resulta en beneficio la actividad que la cooperativa desarrolla con los socios”²⁴. Para poder determinar correctamente el beneficio de gestión que resulta solo de las relaciones con los socios es necesario separar costes y ganancias derivados de la gestión mutualista de los que atañen la actividad lucrativa (o con los socios externos), y atribuirlos oportunamente a los unos y a los otros respetando el principio de injerencia.

Por ello, entonces, a la regla de la proporcionalidad se añade la obligación de indicar por separado en el balance los datos relativos a la actividad desarrollada con los socios. La investigación bajo el perfil fiscal es más articulada, y requiere el análisis del retorno en razón de dos situaciones distintas.

El primer supuesto de ventaja, extendido a todas las formas cooperativas y vinculable al art. 12 del D.P.R. 29 de septiembre de 1973, n. 601, (como modificado por el art. 6, párrafo 23, L. 23 de diciembre de 2000, n. 388) prevé la posibilidad de desgravar de la renta de las sociedades cooperativas²⁵ las sumas repartidas entre los socios²⁶ en forma o de devolución de una parte del precio de los bienes y servicios adquiridos o de mayor remuneración por las aportaciones realizadas. En otras palabras el retorno (si destinado a ser asignado, es decir si no está destinado a reserva indivisible) asume, en la cooperativa ordenante, la naturaleza de cociente de coste o ajuste de ingresos, ya que desenvolvería una función de indemnización, representando la “riqueza” recuperada por los socios consumidores tras una temporal permanencia en la empresa²⁷.

En esta disposición de sistema se apoya otra norma preferencial contenida en el art. 6 del D.L. 15 de abril de 2002, n. 63, aplicable también a todas las sociedades cooperativas, según la cual los retornos, destinados a aumento del capital social no contribuyen a formar la renta imponible de los socios hasta el momento de su reembolso. Cuando son devueltas, a las sumas entregadas al socio se le aplica una retención en concepto de impuesto en la medida del 12,5%²⁸ hasta llegar a la cuota de retornos asignados al capital.

24.- Véase la Circular de la Agenzia delle Entrate 53/E del 18 de junio de 2002 y la recomendación en materia de Retornos para las sociedades cooperativas de junio de 2003 de la Comisión Cooperativas del C.N.D.C. en www.cndc.it

25.- Se trata de una disposición central. Otras muchas disposiciones tratan de los retornos. A este propósito el reconocimiento fiscal de retorno, en lo referente a los impuestos sobre la renta, se obtuvo con los artículos 11 y 12 del D.P.R. n. 601/1973, art. 47, párrafo 1, letra a), del D.P.R. 917/1986 por el artículo. 3, párrafo 2, letra b), de la L. n. 142/2001.

Específicamente con respecto a las cooperativas de trabajo, la l. 142/2001 permite la desgravación de la renta, a título de retorno, de lo entregado a los socios trabajadores dentro del límite del 30% más de los salarios pagados.

26.- Las sumas reembolsadas están gravadas sobre el socio beneficiario. En particular, según la relación gubernamental son gravables

- las sumas devueltas, hasta llegar al total de los Retornos imputados, si la devolución del capital incrementado por los Retornos ocurre con respecto a un socio trabajador por cuenta ajena o autónomo o a un socio empresario;

- los Retornos reembolsados a los socios de cooperativas de crédito, en cuanto constituyen aumentos de intereses.

En cambio no es gravable la devolución del capital en favor de socios de cooperativas de consumo o que presten servicios a los socios, en cuanto el retorno consiste en un menor precio de los bienes y servicios adquiridos en su día.

27.- La Agenzia delle Entrate en la Circ. 35/E del 2008 ha puesto de manifiesto como la desgravación del retorno se justifique por el hecho de que, como la asignación directa de la ventaja mutualista, la asignación indirecta también reduce la renta imponible.

28.- Todo ello en virtud de la doble referencia que el citado artículo 6 hace al artículo 7 párrafo 3 de la L. 59/1992 y de la referencia al art. 20, párrafo 7, del D.L. 95/1974.

Por lo tanto en este último caso, la imputación de los retornos al capital social permite a la cooperativa ordenante deducir completa e inmediatamente las sumas –que tienen carácter de coste–, además de la tributación diferida y reducida de las sumas reembolsadas²⁹ –que tienen carácter de beneficio– para el socio beneficiario.

Se puede deducir que las medidas fiscales que ordenan el retorno revelan un evidente régimen preferente, ya que permiten a todas las sociedades cooperativas que optan por la imputación del retorno a capital, auto financiarse al neto de la imposición³⁰.

En tal caso además, la desgravación del retorno que ha adquirido la naturaleza de beneficio, desentona con el trato fiscal ordinario que reciben los beneficios de las sociedades de capital levantando dudas sobre un posible contraste con el principio comunitario de prohibición de ayudas estatales.³¹

A la vista de todo lo anterior, respecto a las reservas indivisibles y a los retornos resulta que los beneficios obtenidos por la cooperativa de mutualidad preponderante, una vez deducida la proporción de retorno³², no se consideran gravables en su proporción destinada a reserva mínima obligatoria (30% de los beneficios netos)³³ y, en el límite del 3%, para la suma destinada a fondos mutualistas para la promoción y el desarrollo de la cooperación³⁴.

El párrafo 460 del art. 1 de la L. 311/2004 dispone, además, que una proporción del 30% (20% para las cooperativas agrícolas) de dichos beneficios anuales debe necesariamente contribuir a la renta imponible a efectos de Ires. Según la interpretación de la Agenzia delle Entrate, los demás bene-

29.- La retención a título de impuesto del 12,5% tiene un potencial de impacto fiscal inferior con respecto al tipo impositivo que gravaría sobre la renta total.

30.- Sobre el régimen de favor se ha pronunciado Salvini, *Los Retornos en las sociedades cooperativas: notas sobre la naturaleza civilista y sobre el régimen fiscal*, en *Reseña Tributaria* n. 6 del 2002, p. 1903.

31.- Sobre el debate alrededor de la naturaleza jurídica del retorno se ha pronunciado Quattrocchi, *Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, en *Dir. e Pratica Trib.*, 6, 2008, II, p. 1122. por el que, si para algunos los retornos representan una cuota del beneficio del ejercicio derivante de la gestión con los socios y reconocidos a los mismos en proporción a los intercambios mutualistas con la cooperativa a lo largo del año, otros autores opinan que se pueden calificar como deuda de la cooperativa con el socio.

Dicha distinción adquiere relevancia también en el plano de la detección contable de los retornos. La Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria) en la circ. 35/E del 9 de abril de 2008 ha considerado posible adoptar "tanto el método de imputación directa en la cuenta económica del ejercicio de competencia como la ejecución "...de una variación a la baja de la renta imponible (siempre en referencia al ejercicio de competencia)", con la consecuencia, aceptada por la misma agencia, que si bien ambos métodos de asignación del retorno determinan la misma carga tributaria a nivel de Ires (impuesto de sociedades) adeudado por la cooperativa, "no se produce la misma equivalencia en el plano jurídico considerando que el total de la reserva legal resulta distinto según el método adoptado".

32.- Como se refleja en la circular 35/E del 2008 "En definitiva en el caso de que la cooperativa atribuya el superávit derivante de la actividad con los socios sin transitar a cuenta económica y por tanto desgrave los Retornos de la renta imponible mediante una variación a la baja, de conformidad con el citado artículo 12 del DPR n. 601 de 1973, la exclusión de la renta imponible de los Retornos, expresamente reconocida por el citado artículo 12, opera en vía prioritaria con respecto a la previsión contenida en el párrafo 460 de la ley tributaria 2005. Del mismo modo, en caso de que el retorno sea imputado directamente en la cuenta económica como cociente de coste o ajuste de ingresos, los porcentajes de tributación del 20 por ciento, es decir del 30 por ciento se aplican sobre un importe (beneficio neto) ya reducido de la cuota de retorno".

33.- Art. 6 del D.L. 15 de abril de 2002, n. 63 citado en el párrafo 460 del art. 1 de la L. 311/2004. Con excepción de la exención para los bancos de crédito cooperativo, que a tenor del artículo 37 del D.Lgs. del 1º de septiembre de 1993, n. 385 deben asignar el 70% de los beneficios netos anuales a reserva legal.

34.- Art. 11 de la L. n. 59/1992, citado en el párrafo 463 del art. 1 de la L. 311/2004.

ficios fiscales, como por ejemplo los previstos para las reservas indivisibles³⁵, son aplicables solo en caso de que se garantice la citada proporción mínima de beneficio del 30%, libremente utilizada.

Para las cooperativas “distintas” (de mutualidad no preponderante), sin perjuicio del régimen de los retornos, se aplica la exención prevista por el art. 12 de la L. n. 904 de 1977 a una proporción igual al 30 por ciento de los beneficios netos anuales, con la condición de que dicha proporción se destine a una reserva indivisible prevista por los estatutos. Aún se puede aplicar la desgravación, en el límite del 3 por ciento, de los ingresos en fondos mutualistas para la promoción y el desarrollo de la cooperación.

La investigación llevada a cabo parece apuntar a un trato fiscal preferente aplicado, aunque con las debidas diferencias, tanto a las cooperativas de mutualidad preponderante, como a las diversas.

El marco así delineado impone el examen detallado de las medidas fiscales antes citadas mirándolas al mismo tiempo bajo el prisma del y en lo referente al Derecho de la Unión en materia de ayudas estatales.

Las medidas fiscales dictadas para reservas indivisibles y retornos de las sociedades cooperativas examinadas en base al carácter selectivo y de compatibilidad con el mercado común.

El régimen preferencial concedido a las cooperativas por las legislaciones de los Estados miembros³⁶, si por un lado parece encontrar “protección en el reconocimiento del papel activo que las cooperativas pueden asumir en la persecución de los objetivos comunitarios además de las conocidas desventajas de la forma de sociedad cooperativa con respecto a la lucrativa³⁷, por

35.- Previstas por el art. 12 de la ley del 16 de diciembre de 1977, n. 904. Otro caso típico es el de los beneficios previstos por el artículo 7 de la L. 31 de enero de 1992, n. 59, de conformidad con el cual “Las sociedades cooperativas y sus consorcios pueden asignar una proporción de los beneficios de ejercicio a aumento gratuito del capital social suscrito y abonado” y dicha proporción “no contribuye a formar la renta imponible a efectos de impuestos directos”.

36.- Respecto a los impuestos sobre la renta se encuentran tipos reducidos con respecto a las que se aplican a las sociedades de capitales. Por ejemplo en España el tipo de 20% es común también a los Bancos Cooperativos; la misma medida se aplica en Portugal, mientras que en Dinamarca se prevé el 14,3 por ciento sobre una base imponible a tanto alzado. En algunos estados, aunque bajo ciertas condiciones, se prevén verdaderas exenciones, totales o parciales. Eso ocurre en Alemania para las cooperativas agrícolas. En Francia se aplica un régimen básicamente parecido también a las cooperativas de construcción, transporte fluvial y por carretera y a las del sector pesquero. La misma Grecia grava las cooperativas de consumo exclusivamente sobre los beneficios que derivan de relaciones con terceros Cfr. Quattrocchi, op. cit., p. 1112, nota 18.

37.- En los considerandos del reglamento Cee n. 1435 del 22 de julio de 2003 el Consejo, tras haber reconocido la plena autonomía y potestad de los Países miembros, en materia de fiscalidad cooperativa, ha especificado que “la Comunidad, en el intento de asegurar las mismas condiciones de competencia y contribuir al propio desarrollo económico, debería dotar las cooperativas, entidades generalmente reconocidas en todos los estados miembros, de instrumentos jurídicos aptos a facilitar el desarrollo de sus actividades transnacionales” (punto 6). En el ámbito fiscal la Comisión, tras haber tomado nota que “las cooperativas gozan de algunas ventajas legislativas, sobre todo de carácter fiscal”, ha mostrado una apertura importante con respecto a dicha diversidad de trato, cuyo fin es el de “favorecer la formación de capital de las empresas cooperativas y con ello se pretende compensar las restricciones producidas por la elección de una forma cooperativa” (documento de trabajo de los servicios de la Comisión: Las cooperativas en la empresa Europa, que se puede consultar en <http://eur-lex.europa.eu/>). En el punto 2.9.2. la Comisión afirma que “la concesión de beneficios en favor de las cooperativas se ve justificada con la persecución de objetivos no puramente económicos en el interés de todas las partes interesadas”.

Sucesivamente, en la Comunicación sobre fomento de las sociedades cooperativas en Europa COM (2004)18, afirma en relación con el trato fiscal reservado entre otros por Italia que puede aceptarse a condición de que se respete “el principio según el cual las protecciones y ventajas atribuidas a un tipo particular de organismo deben ser proporcionadas a los vínculos jurídicos, al valor añadido social y a las limitaciones propias de dicha forma y no deben dar lugar a competencia desleal” (párrafo 3.2.6. “Trato fiscal apropiado y otras “ventajas”).

otra parte supone un problema de compatibilidad con el régimen comunitario sobre ayuda de Estado³⁸.

En la solución de dicha cuestión adquiere una importancia fundamental la capacidad de juicio de la lógica subyacente a cada disposición. Es preciso por lo tanto tener en cuenta el hecho de que algunos de los requisitos constituyen derogaciones del sistema de impondibilidad, otros tan solo representan soluciones fiscales encaminadas, por ejemplo, a evitar la doble imposición o a favorecer el refuerzo patrimonial.

Dicha distinción, además de ser decisiva para una correcta aplicación de las ventajas fiscales únicamente a favor de las cooperativas de mutualidad preponderante, constituye la premisa para el examen de compatibilidad de la medida con respecto al mercado comunitario. En efecto, la selectividad de la medida, que constituye una condición constitutiva necesaria³⁹ para calificar una medida de ayuda estatal, puede “estar justificada por la naturaleza o la estructura de sistema”.⁴⁰

El Abogado general Niilo Jääskinen, en las conclusiones expuestas en la premisa, excluye el carácter selectivo de la exención prevista en favor de las sociedades cooperativas de producción y trabajo “en cuanto dichas sociedades no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades con ánimo de lucro, ni a la de las otras sociedades cooperativas” (par. 111) y “en todo caso, la normativa en cuestión puede estar justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal nacional” (par. 112).⁴¹

Teniendo en cuenta dichas indicaciones se hace necesario valorar si las medidas fiscales de las reservas indivisibles y de los retornos pueden constituir medidas selectivas justificadas por objetivos “*inherentes al sistema tributario mismo*”⁴² es decir, subsidiariamente, si dichas medidas adquieren los rasgos de la ayuda de Estado y si pueden, en ese caso, ser consideradas compatibles en razón de

38.- En el Derecho italiano, a las Instituciones de la Unión Europea han conocido de la cuestión en numerosas ocasiones.

En particular la Corte di Cassazione, con auto n. 3525/2006 (recogido por Sarti, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, en *Rassegna Tributaria*, 2006, p. 932 y Graziano, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 2006, II, p. 457), ha pedido a la Comisión Europea aclaraciones en cuanto a la calificabilidad como ayudas estatales del régimen fiscal de las cooperativas

El Supremo, con autos de cuestión prejudicial número 3030, 3031 y 3033 de febrero de 2008 (autos recogidos por Pepe, *Fiscalità cooperativa ed “aiuti di Stato”: questioni metodologiche e problemi reali*, en *Rassegna Tributaria*, 6, 2008, pp. 1704 y ss., y Quattrocchi, *op. cit.*, pp. 1093 y ss.), ha instado el Tribunal de Justicia a valorar todas las disposiciones que, en diferente medida y bajo determinadas condiciones, garantizan a la sociedad varias formas de reducción del gravamen fiscal.

39.- Para un análisis más amplio véase Salvini (coord.), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007 y Cusa (coord.), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008.

40.- Comunicación de la Comisión, C-384 del 10 de diciembre de 1998, puede consultarse en <http://eur-lex.europa.eu/>.

41.- En efecto como afirma el Abogado general en las conclusiones del 8 de julio de 2010 de los asuntos acumulados C-78/08 a 80/08, ha de señalarse que en la mayoría de los casos una aportación del socio al capital social en una sociedad de capital no constituye un rendimiento imponible a cargo de la sociedad. En la sociedad cooperativa “Esta parte del excedente que no se remunera y que el socio debe dejar en el patrimonio de la sociedad tiene la naturaleza de una aportación al capital. Según esta lógica, dicha parte debe declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad.”

42.- Punto 26 de la Comunicación de la Comisión C-384 del 10 de diciembre de 1998, *op. cit.*

“objetivos asignados a un determinado régimen fiscal y a los cuales es ajeno (en especial, objetivos sociales o regionales)”.⁴³

Con respecto al régimen de las reservas indivisibles, La Comisión, en el comunicado expuesto en la premisa, sin considerar el examen de selectividad de las medidas, afirma que estas constituyen ayudas estatales compatibles con la hipótesis de PMI (Pequeñas y medianas empresas) en la que se realiza el principio mutualista. Sin embargo, un análisis más exhaustivo del sistema fiscal y de la lógica subyacente a las normas en objeto podrían llevar a resultados distintos.

En efecto, como ya observó una atenta doctrina⁴⁴, la exclusión del impuesto de los beneficios asignados a reserva indivisible constituye una medida justificada por la naturaleza del sistema del impuesto sobre la renta. Con el fin de justificar la exclusión ha sido necesario ampliar el examen a las relaciones entre el régimen fiscal de la sociedad y el del socio. De dicha perspectiva se desprende que la lógica subyacente a la medida de exención responde a los principios fundadores o rectores del sistema, y en particular a la prohibición de doble imposición económica⁴⁵. De allí que la medida fiscal sustractiva, en tanto que justificada, no sería constitutiva de ayuda estatal y por tanto reduciría a irrelevantes las referencias dimensionales realizadas por la Comisión. En todo caso aún queriendo considerar la medida selectiva y no justificada según la lógica del sistema tributario⁴⁶, esta debería considerarse compatible con el mercado interno a causa de la protección comunitaria otorgada a las cooperativas al fin de restablecer posiciones de igualdad en el mercado. En esta segunda eventual-

43.- Negriotti, *Le cooperative e la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, p. 721 en Cusa (coord.), *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova, 2008. Véase también Punto 16 de la Comunicación de la Comisión C-384 del 10 de diciembre de 1998, op. cit.

44.- V. Salvini, *Le misure fiscali per la cooperazione*, op. cit., pp. 497 y Gallo, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della l. n. 904 del 1977*, en *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 278. Para una reconstrucción de las directrices de la doctrina véase Quattrocchi, op. cit., p. 1093.

45.- El sistema adoptado por el legislador en 1977 se estructuraba según una lógica por la cual el impuesto soportado por la sociedad sobre los beneficios por ella producidos constituía un “ingreso a cuenta” sobre una renta cuyo verdadero gravamen sería a cargo del socio, mediante recurso a su renta imponible y aplicando sus tipos impositivos. Para neutralizar el gravamen aplicado a cargo de la sociedad, se reconocía al socio un crédito fiscal en compensación de los impuestos por él adeudados sobre el beneficio, para evitar que el gravamen a cargo de la sociedad tuviera carácter definitivo. En este contexto normativo el legislador fiscal había previsto la exclusión del impuesto sobre los beneficios asignados a reserva indivisible por parte de las sociedades cooperativas, a razón del hecho de que el gravamen a cargo de la sociedad hubiera conllevado la aplicación de un gravamen definitivo. En efecto para las cooperativas nunca se hubiese podido verificar el supuesto que el sistema pretendía atacar, es decir la repartición de los beneficios entre los socios. En consecuencia, la exclusión de la renta de la cooperativa del beneficio asignado representaba un complemento de un sistema en el que las normas fiscales de la cooperación debían considerarse más bien de equiparación o preclusión de dobles imposiciones económicas que favorables (Gallo, op. cit., 278). Dicha conclusión sigue vigente hoy en día, por que, aún sin subsistir el sistema del crédito fiscal, el gravamen del beneficio encuentra en la distribución un campo fundamental para el correspondiente trato tributario. Y en efecto, el gravamen del beneficio a cargo de la sociedad se compensa, a cargo del socio, por un régimen de exclusión fiscal. Incluso en este caso si el beneficio se gravara a cargo de la cooperativa, la no distribución impediría completar su trato fiscal, que se cierra con la exclusión a cargo del socio. Por lo tanto, una vez más, el beneficio no repartido no se grava a cargo de la cooperativa no en vista de la voluntad de otorgar un beneficio o una ventaja a ésta última, sino por la necesidad de alinear el gravamen de las cooperativas con el de las sociedades lucrativas. Por lo tanto induciría a confusión objetar que la empresa capitalista que no reparte sus beneficios es gravada; ya que en ese caso la cuota o acción que representa la participación del socio aumenta de valor (Quattrocchi, op. cit., p. 1118).

46.- En este sentido véase Negriotti, op. cit., p. 730, según el cual con el fin de valorar la selectividad de una medida debe considerarse tan solo el beneficiario de la medida (la sociedad cooperativa) sin extender el examen a los socios. Partiendo de estos supuestos, llega a la conclusión de que la posibilidad de inscribir en el patrimonio reservas no gravadas permite a la sociedad disponer de unos recursos de los que la sociedades lucrativas no podrían disponer, considerando que los beneficios, aún hipotéticamente destinados a reservas indivisibles, serían en todo caso gravables. En sentido contrario a la justificación por la naturaleza del sistema parece colocarse también esa orientación según la cual, a la luz de la interpretación evolutiva, parece posible señalar que el legislador ha progresivamente redimensionado el ámbito de aplicación de la medida de exención. Así pues si el legislador hubiese compartido la naturaleza de norma de exclusión, y no de ventaja, del art. 12 de la l. n. 904, la hubiera mantenido en su plena extensión. Véase también Graziano, op. cit., p. 468.

dad, donde hipotéticamente hablando se quisiera configurar dicha medida como selectiva, puede parecer justificada la posición de la Comisión que identifica en el perfil dimensional el requisito de una cooperación formada por mutualidad, democracia y participación, apta para considerar compatible la ayuda en relación con el mercado común⁴⁷.

En cuanto a la deducibilidad de los retornos tanto las valoraciones preliminares de la Comisión como las conclusiones del Abogado general ya examinadas, parecerían excluir la configurabilidad de una ayuda estatal. Las disposiciones fiscales relativas a los retornos resultan, *prima facie*, o faltas de naturaleza selectiva o incluso compatibles con los principios del sistema⁴⁸. En particular, en el supuesto en que el retorno adquiera naturaleza de componente de la renta que se deriva de las relaciones entre socios cooperadores y sociedad, la medida sustractiva no constituye derogación alguna con respecto a la deducibilidad de los costes; por el contrario, cuando el retorno se considera cuota parte del beneficio del ejercicio, la deducibilidad es justificable con la necesidad de evitar la doble imposición a cargo del socio y de la sociedad de las sumas asignadas con carácter de retorno.

La tesis de la inconfigurabilidad de una ayuda estatal se puede ciertamente compartir en el caso en que la verificación se realice teniendo en cuenta solo los efectos sobre la sociedad cooperativa. En la hipótesis en que se amplió la perspectiva hasta incluir la relación sociedad – socio, como ocurre necesariamente para valorar el respeto de la prohibición de doble imposición, no se puede tener en cuenta el régimen preferencial otorgado cuando el retorno es destinado a capital. En este caso se prevé el gravamen de los rendimientos en el momento del reembolso del capital con una cuota favorable, con el doble efecto de permitir a la sociedad un ahorro de impuesto debido a la deducción del retorno, y de conceder al socio un gravamen inferior al momento del reembolso, dado que eso no contribuirá a la formación de la renta del perceptor sino se considerará un dividendo⁴⁹. Bajo esta perspectiva podría surgir la duda de que la medida fiscal otorgada en la hipótesis de retorno previamente asignado a capital, al no parecer justificada por razones de sistema, pueda configurar ayuda estatal. No es menos cierto que de ella parece posible justificar la compatibilidad con respecto a razones externas a los principios fundadores del sistema fiscal.

47.- *La distinción entre cooperativas PYME y grandes cooperativas realizada por la Comisión en el Comunicado de prensa IP/08/953 constituye una opción legislativa que se rige por la regla de la experiencia por la cual es más probable que la compenetración entre socios y sociedad ocurra en realidades sociales de pequeño tamaño. Se ha observado que la identificación de un requisito dimensional, más que los complejos y articulados índices de gestión y organización presentes en el Derecho nacional, contribuiría a la simplificación de los controles administrativos en materia de mutualidad y función social, (véase Pepe, La fiscalità delle cooperative, op. cit., p. 298).*

48.- Negriotti, op. cit., p. 732.

49.- Quattrocchi, op. cit., p. 1121.

Bibliografía

- BASSI (2003): *Le società cooperative*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Buonocore, Torino.
- BONFANTE (2010): *La nuova società cooperativa*, Torino.
- BONFANTE (2004): *Delle società cooperative*, in *Il nuovo diritto societario*, commentario diretto da Bonfante, Cottino, Cagnasso e Montalenti, Bologna.
- CAPOBIANCO (2004): "La nuova mutualità nelle società cooperative", *Rivista del Notariato*, n. 3.
- CAPOLUPO (2005): "Novità in materia di tassazione delle cooperative", *il fisco*, n. 14.
- CASCARDO (2007): "Il regime fiscale delle somme destinate a riserve indivisibili", *Cooperative e Consorzi*, n. 12.
- CECCHERINI (2003): "Società cooperative e mutue assicuratrici", in Lo Cascio G. (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Giuffrè, Milano.
- GENDON (2010): *Commentario al codice civile* (a cura di), Milano.
- CHIUSOLI (2003): *La riforma del diritto societario per le cooperative*, Milano.
- COLOMBO e POLETTI (2008): "Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008: i ristorni assegnati ai soci di società cooperative", *il fisco*, n. 16.
- CUSA (2000): *I ristorni nelle società cooperative*, Milano.
- CUSA (2003): "La nozione civilistica di ristorno cooperativo", *Rivista della Cooperazione*, n. 3.
- CUSA (a cura di) (2008): *La cooperativa – s.r.l. tra legge e autonomia statutaria*, Padova.
- CUSA (2010): "Le riduzioni di capitale nelle società cooperative", *Cooperative e Consorzi*, n. 7.
- DI DIEGO (2005): "Disciplina fiscale delle cooperative alla luce della finanziaria 2005", *Le Società*, n. 6.
- ENNA (2009): "Natura dei ristorni e loro rappresentazione contabile", *Cooperative e Consorzi*, n. 2.
- FORNACIARI (2010): "I ristorni: profili contabili e fiscali", *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 29.
- GALLO (1997): "L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977", in G. Schiano Di Pepe e F. Graziano (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova.
- GAVELLI (2005): "La fiscalità delle società cooperative dopo la legge Finanziaria e la circolare n. 34/E del 2005", *il fisco*, n. 34.

- GIUSEPPE (2008): "Regime dei ristorni assegnati dalle cooperative ai propri soci", *Corriere tributario*, n. 21.
- GRAZIANO (2006): "Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato", in *Diritto e Pratica Tributaria*, II, p. 457.
- MACRI e GARDELLA (2009): "Copertura di perdite: limite alla distribuzione degli utili", *Cooperative e Consorzi*, n. 11.
- MARONGIU (1997): *Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali*, a cura di Schiano di Pepe e Graziano, Padova.
- MARCELLO e LUCIDO (2009): "La devoluzione delle riserve indivisibili", *Cooperative e Consorzi*, n. 11.
- MAZZOTTA (2010): "La corretta rappresentazione contabile dei ristorni", *Cooperative e Consorzi*, n. 8.
- MORARA (2009): "La perdita della prevalenza della mutualità", *Cooperative e Consorzi*, n. 10.
- PEPE (2008): "Fiscalità cooperativa ed 'aiuti di Stato': questioni metodologiche e problemi reali", *Rassegna Tributaria*, n. 6.
- PEPE (2009): *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, Milano.
- PETRELLI (2006): *I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*, in *Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative*, Milano.
- PISTOLESI (2005): "Le agevolazioni fiscali per le cooperative", *TributImpresa*, n. 3.
- POLETTI e COLOMBO (2008): "Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008: i ristorni assegnati ai soci di società cooperative", *il fisco*, n. 16.
- ROSSI (2001): "Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo", *Riv. Dir. Civ.*, II.
- RUSSO (2005): "Nuova Ires nelle società cooperative: la procedura matematica per la determinazione dell'imposta dovuta", *il fisco*, n. 26.
- SALVINI (2002): "I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale", *Rassegna Tributaria*, n. 6.
- SALVINI (2003): "La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative", *Rassegna Tributaria*, n. 3.
- SALVINI (2003): "Il regime fiscale delle società cooperative nell'articolato della "Commissione Gallo", *il fisco*, n. 45.
- SALVINI (2007): "Le misure fiscali per la cooperazione", in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova.

SARTI (2006): “Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato”, in *Rassegna Tributaria*.

UNIONE GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI (2006): *Mutualità: determinazione della prevalenza e definizione dei requisiti*, da www.knos.it, ottobre.

VISCONTI (2010): “Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica”, in *Innovazione e diritto*, 4, consultabile sul sito www.innovazionediritto.unina.it.