



*Aspetti fiscali
Aspetti generali
Inizio dell'attività*

Imposte indirette

Nell'ambito dell'imposizione indiretta le società cooperative e loro consorzi fruiscono di numerose agevolazioni, distribuite disorganicamente nelle diverse leggi di imposta. Esaminiamo, con riferimento alla costituzione della società cooperativa, le disposizioni relative all'imposta di registro, all'imposta di bollo e alla tassa di concessione governativa.

Imposta di registro

Il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 disciplina l'applicazione dell'imposta di registro sugli atti, in quanto produttivi di specifici effetti giuridici.

La registrazione può essere obbligatoria, facoltativa o da eseguire d'ufficio ed è assolta secondo una delle seguenti modalità:

- in termine fisso: per gli atti previsti dalla parte I allegata al D.P.R. 131 è stabilito un termine perentorio per la registrazione a partire dalla data di formazione dell'atto;
- in caso d'uso: la registrazione avviene solamente per l'utilizzo del documento in sede amministrativa o per conseguire il riconoscimento di un diritto da parte della Pubblica Amministrazione;
- volontariamente: la registrazione avviene su libera ed esclusiva iniziativa delle parti e l'imposta va liquidata in misura fissa.

L'art. 66 del D.L. 30-08-93, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ha abrogato alcune disposizioni agevolative per le società cooperative ai fini delle imposte di registro e di bollo.

Atti costitutivi e modificativi di cooperative

Secondo quanto disposto dalla citata disposizione di legge, infatti, sono stati definitivamente abrogati gli artt. 6, 7 e 8 della Tabella, allegato C al R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nei quali era prevista la registrazione a tassa fissa degli atti costitutivi e modificativi delle società cooperative.

L'art. 4 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131, assoggetta a registrazione in termine fisso gli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto (e, quindi, anche delle società cooperative) e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Misure d'imposta per la costituzione delle cooperative

Per i conferimenti in sede di costituzione della società cooperativa sono previste cinque diverse misure d'imposta in relazione alla natura dei beni conferiti, così come da ultimo modificate dalla legge 23-12-99, n. 488 (artt. 7 e 10), con effetto dal 1° gennaio 2000:

- a) al conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su beni immobili, salvo quanto previsto dalla lett. b), si applicano le aliquote espressamente previste all'art. 1 della stessa Tariffa, parte prima:





Atto	Aliquota
Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi	8 per cento
Gli atti di cui al punto precedente aventi ad oggetto fabbricati e relative pertinenze	7 per cento
Trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di società cooperative diverse da quelle di cui agli Art. 12 e 13 della legge n. 153/75	15 per cento
Trasferimento di immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge n. 1089/39, sempre che l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione	3 per cento
Trasferimento di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 02-08-69, ove ricorrano le condizioni richieste	3 per cento
Trasferimento di immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	Euro 129,11

b) al conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempre che i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche, si applica l'aliquota del 4 per cento;

c) al conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, si applica l'imposta in misura fissa di Euro 129,11;

d) al conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su unità da diporto si applicano le stesse imposte di cui al successivo art. 7 della Tariffa parte prima;

e) al conferimento di denaro, di beni mobili, esclusi quelli di cui all'art. 11-bis della Tabella, e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti si applica l'imposta in misura fissa di euro 129,11.

L'art. 50 del D.P.R. n. 131, come novellato dall'art. 10, comma 1, della legge n. 488 /99, dispone che per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capitale, effettuati con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti, al netto delle passività e degli oneri accollati alle cooperative inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento. Tali oneri vengono determinati in via forfetaria nella misura del 2 per cento del valore dichiarato, fino a euro 103.291,38, e dell'1 per cento per la parte eccedente. In ogni caso, tuttavia, gli oneri in questione devono essere determinati in misura non superiore a euro 516.456,90.



Le note all'art. 4 della Tariffa, Parte prima, del D.P.R. n. 131, come modificate dalla predetta 488, dispongono che la proprietà e i diritti reali su immobili o unità da diporto si intendono conferiti alla data dell'atto che comporta il loro trasferimento o la loro costituzione. Gli atti sopra elencati, in deroga a quanto stabilito, sono soggetti all'imposta nella misura fissa di Euro 129,11 se la società destinataria del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro stato membro dell'Unione europea. Viene, infine, precisato che per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l'articolo 9 della Tabella.

Imposta di bollo

L'imposta di bollo è disciplinata dal D.P.R. 26-10-72, n. 642 e la sua applicazione è correlata all'esistenza o alla utilizzazione di atti, documenti o registri indicati nell'apposita Tariffa allegata al decreto.

Per quanto attiene all'atto costitutivo delle società cooperative, si deve fare riferimento all'art. 19 della Tabella, allegato B, del precedente D.P.R. che stabilisce l'esenzione dall'imposta per gli atti costitutivi e modificativi delle società di mutuo soccorso, cooperative e loro consorzi, delle associazioni agrarie di mutua assicurazione e loro federazioni, e degli atti di recesso e di ammissione dei soci di tali enti.

In linea generale, viene concessa alle cooperative la possibilità di redigere su carta semplice determinati atti che di norma sono soggetti all'imposta di bollo sin dall'origine o in caso d'uso. L'esenzione viene concessa non solo per gli atti veri e propri di prima costituzione, ma anche per i verbali di assemblee straordinarie con i quali si modifica lo statuto, si proroga la durata della società o se ne delibera l'anticipato scioglimento.

Le copie degli atti costitutivi e modificativi delle cooperative e loro consorzi dichiarate conformi all'originale sono anch'esse esenti dall'imposta di bollo solo quando sono destinate agli adempimenti strettamente connessi alla costituzione e alla modificazione dell'ente cooperativistico.

Giusto il disposto dell'art. 66, comma bis, del 331, alle società cooperative edilizie di abitazione e loro consorzi disciplinati dai principi della mutualità ed iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, si applica la seguente disciplina in materia di imposte di bollo e di registro:

- a) gli atti costitutivi e modificativi, gli atti di ammissione e recesso dei soci e gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, con la sola esclusione degli assegni bancari e delle cambiali, sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto;
- b) gli atti costitutivi e modificativi sono soggetti a registrazione gratuita;
- c) gli atti, documenti e registri relativi alle operazioni previste dai rispettivi statuti, per i quali sia prevista la registrazione, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa, assolta una sola volta per ciascun atto registrato, compresi i relativi allegati.

Tassa di concessione governativa

La tassa di concessione governativa è disciplinata dal D.P.R. 26-10-72, n. 641.

Il titolo I, art. 3, n. 1 della Tariffa allegata al D.P.R., riguardante l'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto costitutivo e di alcuni atti in base alle disposizioni del codice civile, è stato soppresso a decorrere dal 1° gennaio 1998, secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 138, della legge n. 549.

Si ricorda che il Decreto Ministeriale 28-12-95, aveva esteso l'esenzione dalla tassa di concessione governativa per l'iscrizione degli atti sociali a tutte le cooperative. Successivamente il D.M. 39-04-96 aveva ristretto l'esenzione alle sole cooperative sociali con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1996.

Come chiarito dalla Relazione Ministeriale n. 87 del 23-04-97, gli atti delle società cooperative iscritti nel registro delle imprese nel periodo dal 1° gennaio 1996 alla data di entrata in vigore del D.M. 29 aprile 1996, ma con effetti retroattivi al 1° gennaio dello stesso anno, si possono ritenere regolarizzati con il versamento della tassa senza l'applicazione delle soprattasse.

Come chiarito dalla C.M. 22-10-01, n. 92/E, l'art. 8 della 383/01, ha soppresso l'obbligo della bollatura e della vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, fermo restando solo l'obbligo formale di numerare progressivamente le pagine. Rimangono, invece, esclusi da tali modifiche normative i libri sociali obbligatori previsti dal codice civile ed ogni altro libro o registro per il quale l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Si ricorda che, a seguito della modifica degli artt. 2216 e 2217 disposta dall'art. 7 commi 1 e 2 del D.L. n. 357 (convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489), l'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari era già stato soppresso.

In base alle nuove disposizioni, pertanto, per il libro giornale, per il libro degli inventari e per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine resta l'unico adempimento da porre in essere prima dell'uso; si evidenzia che tale adempimento può essere eseguito direttamente dal soggetto che è obbligato alla tenuta delle scritture.

La nota n. 3 all'art. 23 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 prevede il pagamento, da parte delle società di capitali, di una tassa annuale forfetaria di concessione governativa nella misura di euro 309,87 - euro 516,46 se il capitale supera, alla data del 1° gennaio, l'importo di euro 516.456,90 - per la vidimazione dei libri e registri tenuti da esercenti imprese.

Come chiarito dalla C.M. 3 maggio 1996, n. 108, le società cooperative e le società di mutua assicurazione non sono considerate società di capitali ai fini della tassa annuale di concessione governativa per la vidimazione dei libri e, quindi, sono escluse dal relativo pagamento.

Le cooperative, pertanto, per la bollatura e numerazione dei libri sociali (nonché degli altri libri per i quali l'obbligo permane anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 8 della 383), dovranno corrispondere l'ordinaria tassa di concessione governativa, nella misura di euro 51,65 per ogni 500 facciate o frazione. Per le cooperative edilizie iscritte al registro prefettizio, la tassa è ridotta a 12,91 euro per ogni 500 facciate o frazione. Le cooperative sociali sono esenti dal pagamento.