



# GESTIONE COOPERATIVA

NOTIZIE E APPROFONDIMENTI SU FISCO LAVORO E AMMINISTRAZIONE

MENSILE DELLE COOPERATIVE DI SERVIZIO ALL'IMPRESA ADERENTI A LEGACOOP: LOMBARDIA, PIEMONTE, TOSCANA, CALABRIA

MARZO 2006 • SUPPLEMENTO • POSTE ITALIANE S.P.A. - SPEDIZ. IN A.P. D.L. 353/2003 (CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1 COMMA 1 DCB-MILANO ANNO XI NUMERO 3

NUMERO SPECIALE MONOGRAFICO

## LA MUTUALITÀ PREVALENTE NELLE COOPERATIVE

acquisizione e perdita  
del requisito,  
adempimenti conseguenti

*Salvatore Buscemi  
Gaspare Insaudo  
Dario Vedani*





# LA MUTUALITÀ PREVALENTE

## ACQUISIZIONE E PERDITA DELLA QUALIFICA TRASFORMAZIONE DELLA SOCIETÀ

Dario Vedani

*Responsabile Legislazione lavoro e societaria  
Legacoop Lombardia, Consulente Coopservizi*

### LO SCOPO MUTUALISTICO. LA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO E LA MUTUALITÀ PREVALENTE.

Le società cooperative in genere, si differenziano, sulla base dello scopo perseguito, dalle altre società disciplinate dal codice civile. Mentre queste ultime, infatti, vengono comunemente definite come società lucrative, in quanto hanno come scopo quello del profitto e della conseguente divisione degli utili prodotti, le cooperative perseguono uno scopo “mutualistico” o quantomeno prevalentemente mutualistico. In tal senso si esprime l’art. 45 della Costituzione della Repubblica che individua la cooperazione a carattere di mutualità.

Il fine mutualistico, per quanto enunciato, non è mai stato oggetto però di una definizione in positivo, ma lo si è sempre individuato dall’insieme della legislazione di riferimento in materia di cooperazione.

Come ormai noto, la riforma del diritto societario operata dal D.Lgs n. 6/2003 - pur continuando a non fornire una definizione in positivo del concetto di mutualità - ha introdotto alcune norme volte a differenziare le società cooperative in ragione della “quantità” di mutualità perseguita.

Ai sensi dell’art. 2512 c.c. sono infatti definite a “mutualità prevalente” le cooperative che in ragione del tipo di scambio mutualistico:

- 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; (cooperative di utenza)
- 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci; (cooperative di lavoro).
- 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci. (cooperative di conferimento).

I successivi artt. 2513 e 2514 c.c. forniscono poi l’indicazione in ordine alla concreta applicazione di detti criteri.

Per esclusione dunque le cooperative che non svolgono la loro attività prevalentemente con i soci saranno qualificabili come cooperative a mutualità non prevalente, ma saranno pur sempre cooperative che perseguono uno scopo mutualistico.

La distinzione in oggetto ha quindi sostanzialmente mantenuto una impostazione unitaria delle regole della mutualità, confermando che le cooperative in genere perseguono uno scopo mutualistico, ma prevedendo nel contempo che i benefici di natura fiscale siano riservati esclusivamente alle cooperative a mutualità prevalente. Che la qualifica di società cooperativa sia unica, lo

si rinviene innanzitutto nel novellato art. 2511 c.c. laddove viene indicato che le cooperative (tutte) sono società a capitale variabile, con scopo mutualistico. In secondo luogo, la riforma ha lasciato inalterati i primi due commi dell’art. 2515 c.c., laddove è previsto che la denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l’indicazione di società cooperativa e che l’indicazione di cooperativa non può essere usata da società che non hanno scopo mutualistico.

Sempre l’art. 2512 ha poi indicato che le società cooperative a mutualità prevalente si iscrivono in un apposito albo, presso il quale depositano annualmente i propri bilanci.

### L’ALBO DELLE COOPERATIVE A MUTUALITÀ PREVALENTE

In rispetto delle previsioni contenute nell’art.223-*sexiesdecies* delle disposizioni di attuazione e transitorie, l’albo in oggetto è stato istituito con Decreto del 23 giugno 2004.

L’albo si compone di due sezioni:

- la prima nella quale si iscrivono le cooperative a mutualità prevalente, qualificate come tali ai sensi degli artt. 2512, 2513, 2514 c.c.;
- la seconda nella quale si iscrivono viceversa le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente.

Per quanto la norma affermi che nella domanda debba essere indicata la sezione nella quale la cooperativa intenda iscriversi, la scelta non è soggettiva, ma presuppone l’effettiva sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge.

È pertanto l’organo di gestione dell’albo che deve valutare la correttezza della domanda e iscrivere correttamente la cooperativa nella sezione di competenza. Lo stesso art. 5 del richiamato Decreto stabilisce che, nell’ipotesi in cui venga meno il requisito della prevalenza, le cooperative siano iscritte nella seconda sezione a cura della Direzione generale.

### I REQUISITI MUTUALISTICI: LA SITUAZIONE ANTE RIFORMA

Il fine mutualistico è venuto in considerazione, nel tempo, soprattutto per quanto concerne i benefici di legge riservati alle cooperative, e più in particolare per i benefici fiscali. Tutta la legislazione disciplinante i benefici tributari, subordinava infatti il godimento dei benefici stessi al mantenimento di determinati requisiti quali – quantitativi, che in genere sono sempre stati definiti come requisiti mutualistici. In particolare, l’art. 26 del D.Lgs. n. 1577/1947 (c.d. Basevi), indicava che: “agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole:

- a) divieto di distribuzioni dei dividendi superiori alla ragione dell’interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente ver-







argomenti di interesse civilistico, di seguito forniamo qualche cenno sulla questione.

In ragione di quanto esposto nei paragrafi precedenti, la norma di legge prevede che nella dinamica societaria la qualifica di prevalenza possa venire meno sia a seguito del concretizzarsi delle anzidette caratteristiche oggettive sia per la soppressione dallo statuto, o per la modifica, di quelle soggettive. Quanto alle prime, è infatti previsto che la prevalenza in oggetto venga meno quando per due esercizi consecutivi la cooperativa non rispetti i parametri di cui all'art. 2513. Il riferimento ai due esercizi consecutivi consente quindi alla cooperativa un discreto margine di manovra, giacché, quand'anche in un esercizio dovessero risultare carenti i requisiti richiesti, non verrebbe meno la qualifica di prevalenza, ben potendo "recuperare" i requisiti medesimi nel secondo esercizio preso a base per il riferimento.

Ovviamente se anche nel secondo esercizio i parametri non dovessero essere rispettati la condizione di prevalenza verrebbe meno.

L'altra causa di perdita della qualifica di mutualità prevalente è quella legata alla soppressione, o alla modifica, delle clausole previste dall'art. 2514 c.c. (c.d. prevalenza soggettiva di cui si è detto sopra). In questo caso, la perdita della qualifica di prevalenza avrà effetto immediato.

Per entrambe le ipotesi, la conseguenza immediata dovrebbe essere quella prevista dallo stesso articolo 2545-*octies*, che pone in capo agli amministratori, sentito il parere del revisore esterno – ove presente – l'obbligo di redigere il bilancio, verificato da una società di revisione, al fine di determinare il valore dell'attivo patrimoniale che dovrà essere imputato alle riserve indivisibili. (In realtà esiste un problema di raccordo con l'art. 111-*decies* delle disposizioni attuative che potrebbe rendere diverse le due ipotesi e di cui si veda il par. successivo).

La ratio della norma appare evidente, la cooperativa ha accumulato un patrimonio godendo dei benefici fiscali riservati alle cooperative a mutualità prevalente e pertanto, nel momento in cui questa qualifica viene meno, non è consentita la "divisione" fra i soci, sia pur nelle forme previste dalla legge, di detto patrimonio.

Se questa è la ratio, logica vorrebbe che la cooperativa conservi le agevolazioni fiscali per entrambi gli esercizi nei quali la condizione di prevalenza non si è verificata – dovendo appunto imputare a riserva indivisibile l'attivo patrimoniale realizzato in queste condizioni – perdendole definitivamente a partire dal terzo anno. Come si vedrà nella seconda parte, sembrerebbe che la tendenza sia invece quella di non considerare le agevolazioni fiscali per il 2005, nel senso che la cooperativa sarebbe tenuta a versare successivamente le maggiori imposte o, in altre parole a restituire gli sgravi dei quali ha beneficiato. In tal senso propendeva anche il disegno di legge volto alla modifica del DPR n. 601/1973, licenziato dalla "Commissione Gallo" nel quale era addirittura previsto che le maggiori imposte sul reddito dovute per i due esercizi consecutivi (2004 e 2005 in fase di prima applicazione) dovessero essere "restituite".

Ad oggi il disegno di legge in questione è rimasto lettera morta, per cui al di là di qualche indicazione di circostanza (vedi circolare del MAP di pag.35) non v'è alcuna norma che disciplini la questione.

È appena il caso di osservare che se quella prospettata dovesse essere la risoluzione finale, si presenterebbero degli evidenti profili di incostituzionalità, data un'imposizione fiscale sostanzialmente identica per due situazioni fra di loro difformi.

Si pensi infatti alla cooperativa che nel biennio considerato, aven-

do deciso soggettivamente di non rientrare nella categoria delle cooperative a mutualità prevalente (non avendo cioè inserito nel proprio statuto le clausole di cui all'art. 2514), abbia accumulato un certo attivo patrimoniale. Tale attivo potrà avere altre destinazioni che non siano quelle della riserva indivisibile, mentre, a parità di imposizione fiscale – dato che la differenza rispetto alle minori imposte versate dovrà essere restituita – lo stesso attivo dovrà essere destinato a riserva indivisibile dalla cooperativa a mutualità prevalente (che perde tale status).

### LE MODIFICHE STATUTARIE ALLE CLAUSOLE EX ART. 2514. FACOLTÀ DELLE MEDESIME IN CONSEGUENZA DELLA PERDITA DELLA QUALIFICA DI PREVALENZA

Come si è accennato sopra, la legge n. 388/2000, all'art. 17 aveva infatti definito in via di interpretazione autentica l'inderogabilità delle clausole mutualistiche di cui all'art. 26 D.LCPS. n. 1577/1947, sancendo che la loro soppressione, dovesse comportare per la cooperativa l'obbligo di devolvere ai fondi mutualistici il patrimonio effettivo in essere alla data della soppressione.

Con l'art. 2545-*octies* l'anzidetta prospettiva è stata modificata. Questa norma dispone infatti che la cooperativa perde la qualifica di mutualità prevalente quando non rispetti per i due esercizi consecutivi i requisiti di cui all'art. 2513 "ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'art. 2514".

In tal caso – prosegue la disposizione – sussiste l'obbligo di redigere il bilancio, verificato da una società di revisione, al fine di determinare il valore dell'attivo patrimoniale che dovrà essere imputato alle riserve indivisibili.

Dunque anche nel caso di soppressione delle clausole mutualistiche ex art. 2514, a prescindere o meno dal rispetto dei requisiti di prevalenza oggettiva ex art. 2513, in base all'anzidetto disposto, non v'è obbligo alcuno di devoluzione del patrimonio.

Senonché, come si è accennato, qualche dubbio potrebbe nascere dal dettato dell'art. 111-*decies* il quale afferma che non rilevano ai fini dell'obbligo di devoluzione del patrimonio la modificazione delle clausole di cui all'art.26 della legge Basevi, ovvero la decadenza dai benefici fiscali per effetto della perdita del requisito della prevalenza in base agli artt. 2512 e 2513 c.c. Mentre nessun richiamo viene operato all'art. 2514. L'imprecisione in questione deve essere però sanata sulla base sia della ratio sottesa alla disposizione, sia dello stesso art. 2545-*octies*. L'obbligo di devoluzione del patrimonio a seguito della cancellazione negli Statuti delle clausole Basevi, come si è già ricordato, è stato infatti sancito dalla l. n. 388/2000. Occorreva pertanto un atto di legge contrario – qual'è appunto l'art 111- *decies* – per far venir meno l'obbligo di devoluzione in questione. Ma ciò poteva valere fino al 31.12.2003, poichè dal 1.1.2004, la disciplina delle clausole mutualistiche è quella dettata dall'art. 2514 e non più quella della legge Basevi. Ne consegue pertanto che da tale data la disciplina della soppressione delle clausole in questione è quella, anzidetta, regolamentata dall'art. 2454-*octies*. Argomentando diversamente si arriverebbe infatti all'ipotesi, inaccettabile, per cui tutte le cooperative che hanno soppresso dai propri statuti le clausole Basevi non hanno dovuto devolvere il patrimonio mentre quelle che intendono sopprimere le clausole di mutualità di cui all'art. 2514 dovrebbero devolvere il patrimonio.<sup>3</sup>

La Commissione centrale per le cooperative presso il Ministero delle attività produttive (v. nota del 21 dicembre 2005 in appendice) ha tuttavia fornito un'interpretazione singolare dell'art.111-*decies* in commento, affermando che esisterebbero sostanzialmente due distinte ipotesi:



con il voto favorevole dei due terzi dei soci medesimi. Nel caso in cui i soci fossero più di diecimila l'atto costitutivo può prevedere che la trasformazione sia deliberata con il voto favorevole dei due terzi dei votanti se all'assemblea sono presenti, personalmente o per delega, almeno il venti per cento dei soci. La norma prevede infine che gli strumenti finanziari con diritto di voto vengano convertiti in partecipazioni ordinarie, conservando gli eventuali privilegi.

Il successivo art. 2545-*undecies* prevede che la deliberazione di trasformazione devolve il valore effettivo del patrimonio, dedotti il capitale versato, e rivalutato, e i dividendi non ancora distribuiti, eventualmente aumentato fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale della nuova società. Sempre in via procedurale, è previsto che alla proposta di delibera di trasformazione gli amministratori alleghino una relazione giurata di un esperto, designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società cooperativa, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa.

Correttamente, è stata evidenziata l'analogia dei termini utilizzati dall'art. 17 l. n. 388/2000 in base al quale, come si è visto, non è il semplice valore iscritto a bilancio a venire in considerazione ma il valore reale comprensivo delle plusvalenze.<sup>5</sup>

Per le cooperative già in essere alla data di entrata in vigore del D.Lgs n. 6/2003, per il caso di trasformazione societaria, la legge ipotizza due differenti ipotesi in riferimento alla destinazione del capitale sociale.

Nella prima disciplinata dall'art. 223-*quaterdecies* è previsto che le cooperative le quali hanno adottato e osservato le clausole di cui al DPR 601/1973 – che a sua volta, come già ricordato, rinvia all'art. 26 del D.LCPS. n. 177/1947 – alla data del 1 gennaio 2004, la delibera di trasformazione deve devolvere ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione il patrimonio in essere alla data di trasformazione, dedotti il capitale versato e rivalutato ed i dividendi non ancora distribuiti, eventualmente aumentato fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale della nuova società.

Come si può leggere nella stessa Relazione, il meccanismo della

devoluzione rimane sostanzialmente identico a quello già previsto dalle precedenti disposizioni di legge, tuttavia, mentre queste presupponevano lo scioglimento della società e la sostanziale cessazione dell'attività di impresa, con la nuova disposizione la società non cessa di esistere ma muta solamente la propria natura. Ai sensi del successivo art. 223-*quinqüesdecies*, allo stesso obbligo non incorrono invece le cooperative che non hanno adottato le predette clausole mutualistiche, alla data del 1 gennaio 2004, le quali potranno deliberare la trasformazione societaria, con le regole previste dall'art. 2545-*decies* c.c., senza che trovi applicazione la devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici. Questa disposizione appare pienamente coerente con la ratio legis alla quale si è fatto riferimento a proposito dell'attribuzione a riserva indivisibile del patrimonio in caso di perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente. Come confermato nella Relazione, il legislatore ha infatti previsto che non possano essere tenute a devolvere il patrimonio in caso di trasformazione quelle cooperative che hanno accumulato il medesimo senza fruire di agevolazioni fiscali.

All'art. 2° comma dell'art. in questione è però previsto che l'obbligo di devoluzione delle riserve indivisibili di cui all'art. 2545-*undecies* si applica alle riserve indivisibili accantonate, ai sensi dell'art. 2545-*ter* c.c., a decorrere dal 1 gennaio 2004, salvo che la cooperativa decida di (continuare a) rinunciare ai benefici fiscali.

<sup>1</sup> Circ. Min. Fin. 20 ottobre 2000, n. 195/E. reperibile in [www.minfinanze.it](http://www.minfinanze.it)

<sup>2</sup> In tal senso Cass. 14 luglio 1997, n. 6349, in *Società*, 1998, 162

<sup>3</sup> Su questo punto, come ricorda il Prof. Bonfante: "si segnala l'orientamento pressochè totalitario della dottrina, fra cui alcuni autorevoli componenti della stessa commissione di riforma" a favore della conclusione che porta ad escludere l'obbligo di devoluzione in caso di soppressione delle clausole di cui all'art. 2514. V. sul punto atti del convegno di Genova ottobre 2004, ora raccolti nel volume "La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa, CEDAM, 2005, p. 53; più problematicamente, si veda nella stessa opera, Salvini, p. 91 ss.

<sup>4</sup> Galgano, *Il nuovo diritto societario*, CEDAM, 2003.

<sup>5</sup> Genco, *La trasformazione delle cooperative e la devoluzione ai fondi mutualistici*, IPSOA, 2003.



*Il bilancio deve essere verificato senza rilievi da una società di revisione”.*

Nonostante l'apparente chiarezza della norma, il testo dell'articolo nasconde alcune insidie su cui la dottrina ha già scritto parecchio, peraltro in modo non uniforme.

Le motivazioni che hanno spinto il legislatore a prescrivere degli obblighi così “pesanti” sono da individuare nell'inciso, sopra riportato, per cui tale bilancio è redatto “*al fine di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili*”.

In presenza delle clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 c.c., le riserve indivisibili non possono mai essere distribuite fra i soci e, in caso di scioglimento della cooperativa, devono essere devolute ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Esse si sono formate, nel corso della vita della cooperativa, con la destinazione di utili non tassati (fino al 2001) o tassati parzialmente (dal 2001 in poi).

Tali riserve potrebbero però non esprimere il valore del patrimonio netto indivisibile “effettivo” della cooperativa: esistono, infatti, dei plusvalori patrimoniali cosiddetti “latenti” che non è possibile evidenziare in bilancio, stante il principio cardine della “prudenza”, che ha portato come conseguenza il criterio del costo come metodo di valutazione delle voci dell'attivo patrimoniale. Questi plusvalori latenti possono derivare, ad esempio, da un maggior valore delle rimanenze, da maggiori valori delle immobilizzazioni o dall'avviamento.

In situazioni ordinarie tali valori “latenti” emergono solamente in occasione di una valutazione d'azienda per effettuare operazioni straordinarie (quali, ad esempio, i conferimenti), o in tutti quei casi in cui è necessaria una stima del patrimonio esistente al fine della determinazione di un prezzo.

Per evitare il depauperamento della cooperativa successivamente alla perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, il secondo comma dell'art. 2545-*octies* c.c. cerca quindi di “cristallizzare” il valore delle riserve indivisibili create usufruendo di agevolazioni fiscali.

Il valore delle riserve, attraverso l'indicazione nell'apposito bilancio, viene quindi esplicitato, revisionato, approvato e comunicato al Ministero delle Attività Produttive (MAP).

## LA DATA DI RIFERIMENTO

La legge non stabilisce quale debba essere la data di riferimento del bilancio redatto ex art. 2545-*octies*; chi scrive<sup>1</sup> ritiene che tale data non possa che essere l'ultimo giorno del secondo esercizio di mutualità non prevalente (per questo primo biennio quindi il 31 dicembre 2005), considerato che, se così non fosse, la società di revisione verrebbe messa in difficoltà dovendo verificare, dopo oltre un anno, il valore dell'attivo patrimoniale riferito ad oltre un anno prima (per questo primo biennio il 31 dicembre 2004), con la conseguenza che dovrebbero essere “certificati” valori di immobilizzazioni che potrebbero, ad esempio, essere già state vendute o aver subito importanti riduzioni o aumenti di valore, per qualsivoglia motivo.

Fortunatamente anche il MAP si è espresso nello stesso senso, con un provvedimento di recentissima emanazione<sup>2</sup>, il quale ha stabilito che: “*Tenuto conto che i valori di bilancio si definiscono con l'approvazione da parte dell'Assemblea dei soci, si deve intendere che dalla data della predetta approvazione decorrono i novanta giorni per la redazione del bilancio straordinario riferito, comunque anch'esso, alla data di chiusura del secondo esercizio di mancato rispetto dei citati parametri di mutualità prevalente*”.

## IL CONTENUTO DEL BILANCIO “STRAORDINARIO”

Risolta la questione della data di riferimento di tale bilancio passiamo ad esaminare il contenuto del “bilancio straordinario”.

Il Conto Economico deve necessariamente essere identico a quello facente parte dell'ordinario bilancio d'esercizio: i plusvalori che emergeranno dalla espressione a valori correnti delle immobilizzazioni non devono transitare da conto economico; la contropartita sarà una riserva di patrimonio netto da destinare, insieme a quelle indivisibili già presenti in bilancio, in caso di scioglimento, ai fondi mutualistici.

Di più.

A tale riserva non deve essere accantonata l'intera differenza di valore tra quello di bilancio e quello “effettivo” delle immobilizzazioni, ma al netto delle imposte “latenti” su tali plusvalori e degli altri accantonamenti obbligatori per legge o per statuto.

In caso contrario si creerebbe un'attesa dei Fondi più alta di quello che sarebbe possibile dare loro nella realtà (in caso di scioglimento o di trasformazione). Un esempio può contribuire a rendere più chiaro il ragionamento:

Valore dell'immobilizzazione a bilancio	Euro	10.000	a)
Valore effettivo dell'immobilizzazione	Euro	15.000	b)
“Plusvalore latente” a) – b)	Euro	5.000	c)

Se gli amministratori imputassero a riserva l'intero importo di Euro 5.000, nel momento in cui la cooperativa, causa scioglimento o trasformazione, si troverà a devolvere il patrimonio ai fondi, non potrebbe versare le imposte che emergerebbero dall'imputazione a conto economico del plusvalore (nel momento in cui si realizza la plusvalenza diventa sì obbligatoria l'imputazione a conto economico).

Continuando con l'esempio, ed ipotizzando una tassazione del 30% sugli utili, si ottiene quindi:

Valore dell'immobilizzazione a bilancio	Euro	10.000	a)
Valore effettivo dell'immobilizzazione	Euro	15.000	b)
“Plusvalore latente” a) – b)	Euro	5.000	c)
“Imposte latenti” c) x 30%	Euro	1.500	d)
Valore netto da imputare alle riserve c) – d)	Euro	3.500	

Le “imposte latenti” andranno accantonate ad un apposito fondo del passivo in quanto non rappresentano ancora, per l'incertezza nell'*an*, un debito vero e proprio.

A questo punto sorge però l'ennesimo dubbio: quale disciplina dovrà applicare nel calcolo delle imposte? Quella prevista per le cooperative a mutualità prevalente o quella prevista per le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente? Considerato che i plusvalori si sono formati, quantomeno per la parte *ante* 31/12/2004 o, comunque, per la parte formata fino all'ultimo giorno del primo dei due esercizi di non prevalenza, in regime di mutualità prevalente, sarebbe naturale calcolare le imposte che si andranno a versare nel momento in cui si realizzeranno i ricavi con tutte le agevolazioni previste per le cooperative a mutualità prevalente e non secondo il disposto del comma 464 della Finanziaria per il 2005<sup>3</sup>.

È consigliabile accantonare altresì il 3% da destinare ai fondi mutualistici in quanto l'utile del bilancio dell'esercizio nel quale sarà realizzata la plusvalenza in parola dovrà scontare tale obbli-





comunque che, con la redazione e l'invio del bilancio straordinario, si crea un'attesa dei Fondi Mutualistici pari a quanto imputato dagli amministratori alle riserve indivisibili, in assenza di chiarimenti ufficiali a riguardo, è preferibile non attribuire alcun valore all'avviamento.

Tanto più che, in assenza di modifiche statutarie, le clausole mutualistiche continueranno ad imporre l'accantonamento a riserva indivisibile dell'intero utile dell'esercizio.

### IL MOMENTO IN CUI SI SORGE L'OBLIGO DI DEVOLUZIONE AI FONDI

La perdita della prevalenza non determina mai obbligo di versamento ai Fondi. Il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili serve solo per attribuire un *quantum* all'attesa dei predetti Fondi Mutualistici.

È l'art. 2545-*undecies* che è dedicato a tale successivo adempimento. In particolare viene stabilito che: *“La delibera di trasformazione devolve il valore effettivo del patrimonio, dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi non ancora distribuiti [...]”*. Ne consegue che solo con lo scioglimento o con la delibera di trasformazione in una società lucrativa (istituto al quale è dedicato l'art. 2545-*decies*) le riserve vanno effettivamente devolute.

Appurato quindi che nessun versamento deve essere effettuato nel momento in cui si passa da cooperativa a mutualità prevalente a cooperativa “diversa da quelle a mutualità prevalente” (quindi a cooperativa non a mutualità prevalente), si coglie l'occasione per notare che non è necessario che l'assemblea chiamata a deliberare la trasformazione delibere la devoluzione ai Fondi: è la stessa delibera di trasformazione che, automaticamente, devolve quanto imputato alle riserve indivisibili.

L'analisi logica del testo adottato dal legislatore indica che il soggetto della devoluzione è “la delibera di trasformazione” e non l'assemblea dei soci o altro organo della cooperativa.

Sul punto si segnala, che in data 21 dicembre 2005 il MAP ha fatto proprio un parere della Commissione Centrale per le Cooperative (v. *nota in appendice*), sentita l'Agenzia delle Entrate, secondo il quale la cooperativa che eliminerà le clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 c.c. dal proprio statuto, nel rispetto del requisito oggettivo di prevalenza (attività intrattenuta per la maggior parte nei confronti dei soci) dovrà devolvere il proprio patrimonio effettivo ai fondi mutualistici (rimandiamo sul punto le osservazioni nell'articolo di pagina 8 di questo numero).

### IL MOMENTO DAL QUALE APPLICARE LE AGEVOLAZIONI FISCALI IN MISURA RIDOTTA

È argomento poco discusso – per altro sia le conclusioni del MAP sia le conclusioni cui è giunta la maggior parte della dottrina non sono supportate da alcun fondamento legislativo –, a quale esercizio sia da applicare la disciplina delle cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente, dopo la perdita della “prevalenza”. La questione consiste in ciò: se il 2004 ed il 2005 dovessero costituire per una cooperativa il primo biennio di non prevalenza, 1) le imposte vanno calcolate e versate escludendo da tassazione solo il 30% dell'utile del 2005, o 2) occorre anche ricalcolare le imposte già versate per il 2004 (in tal caso senza l'applicazione di sanzioni e interessi), o, ancora, 3) applicare per la prima volta la “non prevalenza” solo per l'esercizio 2006?

La quasi totalità degli autori che si è espressa in materia propende per la prima ipotesi, forse anche solo per semplicità. Invero è innegabile che la perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente viene ufficializzata solo con l'approvazione del

bilancio relativo all'esercizio chiuso, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, al 31 dicembre 2005.

Per coerenza con quanto sostenuto precedentemente circa la decorrenza dell'obbligo di redazione del bilancio straordinario dal momento in cui viene approvato il bilancio ordinario d'esercizio, chi scrive ha sempre sostenuto che il primo esercizio di applicazione delle imposte sul 67% dell'utile sia il 2006.

Il già più volte citato provvedimento del Ministero delle Attività Produttive ha invece stabilito che *“La maggiore imposizione fiscale dovrà essere quantificata già per il secondo anno di imposta e dovrà essere inserita nel bilancio”*.

A parte il fatto che si sarebbe preferito fosse stato il Ministero delle Finanze o l'Agenzia delle Entrate a esprimersi su tale questione di carattere fiscale, la tesi secondo la quale già le imposte relative al secondo “presunto” esercizio di non prevalenza devono essere calcolate come se si fosse una cooperativa diversa da quelle a mutualità prevalente pare non avere solide motivazioni: l'ufficializzazione della perdita di tale qualifica si ha solo, lo si ripete nuovamente, con l'approvazione del bilancio relativo al secondo anno di non prevalenza, a prescindere dal fatto che gli amministratori se ne possano (*rectius* se ne debbano) essere accorti prima.

Per assurdo sarebbe sembrata più convincente una interpretazione che avesse detto che le imposte versate per il 2004 sono state versate a titolo provvisorio (come accade nei primi cinque esercizi della liquidazione) e che con la dichiarazione relativa all'esercizio 2005 si rendono definitive entrambe le annualità versando la differenza, senza applicare né sanzioni né interessi.

### NECESSITÀ DI ULTERIORI INTERVENTI LEGISLATIVI

In conclusione riteniamo che sarebbe auspicabile un intervento legislativo atto a disciplinare le seguenti eventualità:

1) se la cooperativa al momento di redazione del bilancio straordinario aderisce ad una associazione di rappresentanza e, nel momento in cui si verifica l'obbligo del versamento (per trasformazione o liquidazione), si trovi ad aderire ad una diversa associazione o addirittura non aderisca a nessuna di esse, a chi deve versare quanto imputato a riserva indivisibile?

Ai Fondi dell'associazione di rappresentanza alla quale aderiva al momento di redazione dell'apposito bilancio o ai Fondi dell'associazione di rappresentanza alla quale aderisce nel momento in cui emerge l'obbligo di devoluzione delle riserve accumulate?

2) L'art. 2545-*undecies*, in merito al bilancio di trasformazione, obbliga gli amministratori ad allegare a tale documento, una relazione giurata di un esperto designato dal Tribunale nel cui circondario ha sede la società cooperativa, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa nel momento in cui la società sta procedendo ad abbandonare lo scopo mutualistico per passare a quello lucrativo.

È in tale momento che si verifica l'obbligo di devoluzione ai Fondi di quanto indicato nel bilancio redatto allorquando si è persa la prevalenza. Esiste quindi un “controllo”, se non proprio sulla differenza tra i valori indicati nei due bilanci, ex art. 2545-*octies* ed ex art. 2545-*undecies*, quantomeno sui valori indicati sul secondo.

Tutto ciò non è un caso: il legislatore “teme” la trasformazione; tanto è vero che, dal punto di vista fiscale, è la prima delle operazioni ritenute potenzialmente elusive dall'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

Nel caso in cui, invece, i soci decidano di porre in liquidazione



# PERDITA DELLA QUALIFICA DI COOPERATIVA A MUTUALITÀ PREVALENTE: POSSIBILI SOLUZIONI AD ALCUNE QUESTIONI CONTROVERSE

Gaspere Insaudo  
Dottore Commercialista, Revisore Contabile  
Vicepresidente Uniaudit S.p.A

## PREMESSA

La perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, per il mancato rispetto, per due esercizi consecutivi, dei requisiti oggettivi previsti dall'art. 2513 c.c., o la mancata acquisizione di tale condizione per le cooperative che, modificando gli statuti per adeguarli a seguito della riforma del diritto societario, non hanno previsto tutte le clausole statutarie di prevalenza di cui all'art. 2514 c.c., comporta per le cooperative, la predisposizione di un apposito bilancio, (nel seguito "bilancio straordinario") per determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili, a norma dell'art. 2545 octies, comma 2, c.c.. La pubblicazione, all'inizio del 2006, di una circolare esplicativa e di un decreto da parte del Ministero delle Attività Produttive (nel seguito "M.A.P.") e la diffusione di un parere autorevole, da parte di tale Ministero<sup>1</sup>, circa l'obbligo di devoluzione del patrimonio in determinate circostanze, non hanno risolto tutti i numerosi dubbi interpretativi e le controversie circa le modalità di applicazione della citata norma civilistica.

Riteniamo che i più rilevanti aspetti controversi riguardano le seguenti questioni:

- Data – data di riferimento del bilancio straordinario e termini di approvazione;
- Avviamento – iscrizione dell'avviamento della cooperativa nel bilancio straordinario;
- Tassazione – criteri per il calcolo delle imposte differite sui plusvalori virtuali iscritti nell'attivo patrimoniale;
- Evoluzione successiva – cosa avviene in caso di successivo realizzo dei plusvalori virtuali ad un valore diverso da quello calcolato in sede di bilancio straordinario;
- Copertura perdite – cosa avviene nel caso in cui le successive plusvalenze realizzate sui plusvalori virtuali identificati nel bilancio straordinario compensino, nel bilancio d'esercizio di realizzo, delle perdite d'esercizio o straordinarie;
- Recupero della prevalenza – con quali modalità una cooperati-

va che ha perso la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente può riacquistare tale qualifica.

Una volta definito uno dei possibili criteri interpretativi dirimenti, daremo conto dei contenuti dalla controversia su ciascuno dei temi considerati e proporremo una soluzione alla luce del criterio definito. Su tale base proporremo infine, in allegato, un promemoria delle cose da fare per le cooperative che perdono la prevalenza ed un fac-simile di nota integrativa al bilancio straordinario, per ciascuno dei due casi possibili.

## UN CRITERIO INTERPRETATIVO

Occorre anzitutto chiedersi perché il legislatore pone a carico delle cooperative che perdono la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente l'obbligo di predisporre il bilancio straordinario "al fine di determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili".

Le riserve indivisibili, ora disciplinate dall'art. 2545 ter c.c., né ora, né secondo la precedente normativa possono essere distribuite tra i soci e, in caso di scioglimento, devono essere devolute ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Tali riserve si sono formate, nel corso della vita della cooperativa, con la destinazione di plusvalori o di utili tassati in modo agevolato o non tassati, per le cooperative che avevano previsto negli statuti i requisiti mutualistici agli effetti tributari di cui all'art. 26 della Legge Basevi oppure che, nel 2004, hanno goduto della tassazione agevolata per le cooperative a mutualità prevalente. Tale riserve, tuttavia non esprimono tutta la parte di patrimonio netto indivisibile delle cooperative. Esistono infatti degli ulteriori plusvalori virtuali che non è possibile esplicitare contabilmente secondo le regole ed i principi contabili che disciplinano il bilancio d'esercizio.

Tali plusvalori virtuali derivano dalla differenza tra il valore corrente ed il costo storico, utilizzato per le valutazioni nel bilancio d'esercizio, per le immobilizzazioni e per le rimanenze; come vedremo riteniamo faccia parte di tali plusvalori virtuali anche l'avviamento della cooperativa. Si tratta, in sostanza dei plusvalori che non vengono normalmente espressi nel bilancio d'esercizio, ma esistono e vengono presi in considerazione in caso di

cessione d'azienda. Lo scopo della predisposizione del bilancio straordinario è allora quello di identificare questi plusvalori e di stimarne il valore, alla data di riferimento per la perdita della prevalenza, così che in caso di futuro realizzo, le plusvalenze realizzate sui plusvalori non possono essere distribuite tra i soci o destinate alle riserve divisibili, ma vadano invece ad alimentare le riserve indivisibili; tali plusvalori virtuali si sono formati infatti in un periodo in cui la cooperativa, in quanto a mutualità prevalente, godeva delle agevolazioni previste per tale tipologia di imprese ed era tenuta agli obblighi conseguenti, tra cui la indivisibilità delle riserve. La norma dell'art. 2545 octies, comma 2 è quindi posta a presidio della indivisibilità dei plusvalori virtuali esistenti al momento della perdita della condizione di prevalenza ed il bilancio straordinario si pone quale rendicontazione volta ad equilibrare i contrastanti interessi dei soci che continuano ad operare con la cooperativa e della mutualità prevalente, in qualche modo rappresentata dai fondi per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, in definitiva destinatari delle riserve indivisibili della cooperativa.

Alla luce di quanto sopra, assumeremo quale criterio interpretativo il principio della tutela della indivisibilità dei plusvalori virtuali esistenti al momento della perdita della prevalenza.

## LE DATE

Una prima questione riguarda la data di riferimento del bilancio speciale e la data entro la quale esso deve essere predisposto.

La questione si sdoppia, inoltre, considerando le due casistiche di obbligo di predisposizione del bilancio straordinario: le cooperative obbligate per non aver inserito, al momento dell'adeguamento degli statuti, le clausole di cui all'art. 2514 c.c. e quelle obbligate per non aver rispettato, né nel 2004, né nel 2005 i requisiti oggettivi di cui all'art. 2513 c.c..

Alcuni hanno sostenuto che la data di riferimento avrebbe dovuto essere quella di chiusura dell'ultimo esercizio che ha goduto delle agevolazioni connesse alla prevalenza e quindi il 31 dicembre 2004 per la seconda casistica ed il 31 dicembre 2003<sup>(2)</sup> per la prima. Altri hanno invece sostenuto che la data di riferimento fosse quella della fine dell'esercizio antecedente quello in cui, avendo perso o non avendo acquisito la prevalenza, la cooperativa è tenuta ad iscriversi nell'apposita sezione dell'Albo delle società cooperative.

La questione è stata parzialmente risolta dalla circolare M.A.P. n. 648 del 13 gennaio 2006 che, accogliendo la seconda tesi, per le cooperative che perdono la prevalenza per mancato rispetto dei requisiti oggettivi per due esercizi consecutivi, ha precisato quanto segue:

- la data di riferimento del bilancio straordinario è il 31 dicembre 2005<sup>(2)</sup>,
- il bilancio straordinario deve essere redatto entro 90 giorni dalla approvazione del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2005<sup>(2)</sup>.

Chi scrive, ha all'opposto sostenuto<sup>(3)</sup> la prima tesi interpretativa, e pertanto ritiene che la scelta del M.A.P. penalizzi, in qualche misura, i soci cooperatori, che perdono la titolarità dei plusvalori virtuali che si formano nel corso dell'esercizio 2005, sebbene già in tale esercizio, come precisa anche la citata circolare del M.A.P., la cooperativa non goda delle agevolazioni connesse alla prevalenza.

In ogni caso, come si diceva nel diritto canonico, "*Roma locuta, causa conclusa*".

Poiché la circolare nulla dice per le cooperative che non hanno inserito negli statuti, al momento dell'adeguamento alla riforma, le clausole di cui all'art. 2514 c.c., si ritiene che la data di ri-

ferimento, per queste cooperative, continui ad essere quella del 31 dicembre 2003<sup>(2)(4)</sup>, peraltro coincidente secondo entrambi i punti di vista della controversia.

Ci si può inoltre chiedere perché la circolare citata indichi il termine di 90 giorni dalla approvazione del bilancio d'esercizio per la redazione del bilancio straordinario.

La circolare parla di "redazione" e non di "approvazione".

Si può quindi supporre che, in analogia con quanto avviene per il bilancio d'esercizio, il Consiglio di Amministrazione debba predisporlo entro 90 giorni dall'evento che lo rende necessario, cioè l'approvazione del bilancio d'esercizio che sancisce il mancato rispetto, anche per il 2005, dei requisiti oggettivi di prevalenza. Ne conseguirebbe che l'Assemblea debba approvare il bilancio straordinario entro ulteriori 30 giorni e che l'invio al M.A.P. debba avvenire entro i successivi 60 giorni.

L'ipotesi opposta, secondo cui la circolare non prevede la approvazione da parte della Assemblea e, conseguentemente, il bilancio debba pervenire al M.A.P. entro  $90+60=150$  anziché 180 giorni dalla approvazione del bilancio d'esercizio appare meno fondata poiché, in tal caso, si sarebbe parlato di "approvazione" entro 90 giorni.

## AVVIAMENTO

La questione controversa è se nel bilancio straordinario debba figurare o meno l'avviamento della cooperativa.

Chi risponde negativamente alla questione lo fonda, generalmente, sulla considerazione che nell'attivo del bilancio d'esercizio di un'impresa non figura il proprio avviamento, né è consentito iscrivere alcun valore a tale titolo, salvo che per eventuali avviamenti acquisiti da terzi a titolo oneroso. Altri fondano tale negazione, sul piano semantico, leggendo l'espressione del legislatore "valore effettivo dell'attivo patrimoniale", come se il riferimento fosse all'attivo contabilmente iscritto nel bilancio d'esercizio e non all'attivo patrimoniale, inteso come categoria dell'economia aziendale.

Chi scrive ritiene invece che l'avviamento della cooperativa, quando esiste, debba assolutamente figurare nel bilancio straordinario. Ciò alla luce di tutta la dottrina aziendalistica sulla valutazione delle aziende, della diversa lettura dell'espressione del legislatore e soprattutto del criterio interpretativo che abbiamo sopra illustrato. L'avviamento di un'impresa, infatti, ancorché prudentemente non esplicitato nel bilancio d'esercizio, costituisce parte integrante e spesso preponderante del patrimonio aziendale; il bilancio straordinario è appunto finalizzato alla determinazione del valore effettivo di tale patrimonio ed alla sua salvaguardia. La mancata identificazione di tale valore esporrebbe per altro la cooperativa, e l'eventuale società di revisione che non sollevasse rilievi per la mancata considerazione dell'avviamento nel bilancio straordinario, alle azioni giudiziali da parte dei fondi per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, come già avviene, nei casi di devoluzione a seguito di trasformazione di cooperative, quando un avviamento esistente al momento della trasformazione non viene esplicitato e considerato nella determinazione del patrimonio effettivo da devolvere.

## TASSAZIONE

Posto che nel bilancio straordinario la contropartita dei plusvalori virtuali lordi che si iscrivono nell'attivo sono i fondi imposte differite, per la loro tassazione, e le riserve indivisibili, per il plusvalore al netto di imposte, la questione controversa è se la tassazione debba essere calcolata con i criteri agevolati o con quelli ordinari per le cooperative a mutualità non prevalente.

La prima tesi, sostenuta in modo un po' provocatorio in altra sede<sup>(3)</sup> anche da chi scrive, ha un suo fondamento nella circostanza che, in caso di realizzo dell'attivo oggetto di plusvalore virtuale, almeno fino a concorrenza dei plusvalori calcolati nel bilancio straordinario, tali plusvalenze, al netto di imposte sono destinate a riserva indivisibile e non possono, in ogni caso rientrare nella sfera personale dei soci cooperatori. I sostenitori della tesi del calcolo delle imposte differite con le modalità ordinarie osservano invece che, in caso di realizzo dei plusvalori, gli utili delle cooperative saranno comunque tassati in modo ordinario, essendo la condizione di destinare gli utili a riserva indivisibile condizione necessaria, ma non sufficiente, a godere delle agevolazioni. Per altro il Principio Contabile n. 25 sulla tassazione stabilisce l'obbligo di calcolare le imposte differite sulla base delle regole esistenti al momento del calcolo (nonché l'obbligo di una successiva revisione, alla fine di ogni esercizio). Nel complesso le ragioni portate dai sostenitori del calcolo con il criterio applicato alle cooperative a mutualità non prevalente appaiono più convincenti e si ritiene che, in assenza di prese di posizione specifiche, da parte del M.A.P. o dell'Agenzia dell'entrate, il criterio da seguire debba essere quello agevolato sopra indicato.

### EVOLUZIONE SUCCESSIVA

Si consideri il seguente esempio.

Al momento della redazione del bilancio straordinario al 31 dicembre 2005, una cooperativa possiede un immobile iscritto nei libri per un valore di 100, che ha invece un valore effettivo di 1.000 e che per tale valore viene iscritto nel bilancio straordinario. Si ipotizzi che la cooperativa nel corso del 2006 provveda ad abolire le clausole di cui all'art. 2514 c.c. e, successivamente a vendere l'immobile.

Possono darsi 3 casi.

- L'immobile viene venduto per 1000, realizzando una plusvalenza lorda di 900 pari al plusvalore virtuale identificato nel bilancio straordinario.
- L'immobile viene venduto per 800, realizzando una plusvalenza lorda di 700, inferiore al plusvalore del bilancio straordinario.
- L'immobile viene ceduto per 1.200, realizzando una plusvalenza lorda di 1.100, superiore al plusvalore a suo tempo identificato.

Ipotizzando poi, per semplicità, che il bilancio della cooperativa sia in pareggio prima di realizzare la plusvalenza, tutti concordano che, sia nel primo caso che nel secondo, quanto residua della plusvalenza lorda, dopo il calcolo delle imposte e del 3% destinato ai fondi mutualistici, debba essere iscritto nelle riserve indivisibili: nel primo caso vi sarà coincidenza con il bilancio straordinario, nel secondo il residuo da iscrivere nelle riserve sarà inferiore a quanto a suo tempo previsto nel bilancio straordinario, poiché successivamente, il plusvalore virtuale relativo all'immobile si è ridotto. Vi è invece una questione controversa circa il terzo caso. Alcuni sostengono che quanto residua dopo le imposte e lo stanziamento del 3% per i fondi, debba essere portato, fino a concorrenza di quanto a suo tempo iscritto nel bilancio straordinario a fronte dell'immobile, nelle riserve indivisibili, mentre quanto ulteriormente eccede possa essere distribuito o iscritto in un riserva libera. Altri invece ritengono che tutta la plusvalenza netta, anche in questo caso, debba essere portata a riserva indivisibile, in analogia e simmetria con quanto avviene nel secondo caso. I critici di questa tesi, fra cui chi scrive, imputano ai suoi sostenitori di ragionare in termini di un patrimonio effettivo composto da una somma di singoli beni, anziché come

una grandezza complessiva e di penalizzare in questo modo i soci cooperatori, sottraendo loro gli ulteriori plusvalori virtuali che si potranno manifestare, successivamente alla data di perdita della prevalenza, a seguito del loro lavoro, anche su beni già esistenti e considerati nel bilancio straordinario.

È forse un po' prematuro arrivare subito ad una soluzione della controversia ed è opportuno attendere che questa questione venga ulteriormente discussa.

### COPERTURA PERDITE

Cosa avviene se, nel caso dell'esempio a commento del punto precedente, nell'esercizio di realizzo del plusvalore virtuale, il bilancio della cooperativa anziché in pareggio o in utile, fosse in perdita, così che la plusvalenza realizzata copra, in tutto o in parte tale perdita. La questione, più che controversa, è stata finora poco approfondita. Chi scrive rimanda a quanto osservato in altra sede<sup>(3)</sup>, circa la applicabilità dell'art. 2545 ter, c.c., che prevede l'obbligo di utilizzare preventivamente altre riserve divisibili, eventualmente esistenti nel patrimonio o l'art. 3 della Legge 28/1999, che prevede l'obbligo di ricostituire con gli utili futuri, prima di qualsiasi altra destinazione, eventuali riserve indivisibili utilizzata a copertura di perdite. Nella fattispecie, in presenza di riserve divisibili, probabilmente andrebbe girata da queste alle indivisibili una quota pari alle parti di plusvalenza realizzata su plusvalore virtuale, in qualche modo annullata da perdite d'esercizio o straordinarie.

### RECUPERO DELLA PREVALENZA

È infine oggetto di discussione la modalità con cui una cooperativa che ha perso la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente possa riacquistarla. Ci si chiede infatti se la qualifica viene riacquistata non appena venga chiuso ed approvato il bilancio di un esercizio in cui i requisiti di cui all'art. 2513 c.c. siano rispettati, sempre che la cooperativa abbia mantenuto i requisiti statuari di cui all'art. 2514 c.c., oppure se, simmetricamente alla perdita, il recupero della prevalenza sia condizionato al mantenimento per due esercizi delle condizioni necessarie.

Poiché il legislatore non dà alcuna indicazione specifica in proposito, a differenza di altre circostanze in cui stabilisce una simmetria tra acquisizione e perdita di una agevolazione<sup>(5)</sup>, è da ritenersi che valgano le regole generali. Pertanto se, in un esercizio, la cooperativa, avendo mantenuto i requisiti statuari di cui all'art. 2514 c.c., rispetta i requisiti oggettivi di cui all'art. 2513 c.c., recupera con l'approvazione del bilancio che mostra tale circostanza, la condizione di cooperativa a mutualità prevalente. Avrà quindi diritto di essere tassata in un modo agevolato, sin dall'esercizio in cui la condizione è stata rispettata e di tornare ad iscriversi nella sezione delle cooperative a mutualità prevalente nell'Albo delle società cooperative. Va da sé che, qualora dovesse poi, nuovamente perdere la qualifica, sarebbe tenuta alla redazione di un nuovo bilancio straordinario.

È inteso che la valutazione delle componenti di plusvalori virtuali formatesi in periodi di prevalenza e, separatamente, delle componenti formatesi in periodi di non prevalenza sarebbe inevitabile e piuttosto complicato.

### CONCLUSIONI

In conclusione delle considerazioni sopra esposte riteniamo che, in sintesi, si possa affermare quanto segue.

- La data di riferimento del bilancio straordinario, per le cooperative che non hanno rispettato i requisiti oggettivi, nè nel 2004 né nel 2005, è il 31 dicembre 2005<sup>(2)</sup>. Tali cooperative

devono predisporlo entro tre mesi dalla approvazione del bilancio d'esercizio e portarlo alla approvazione della assemblea entro il quarto mese. Hanno poi due mesi di tempo per inviarlo al M.A.P.

- 2) La data di riferimento del bilancio straordinario per le cooperative che non hanno previsto i requisiti statuari previsti dall'art. 2514 c.c., al momento dell'adeguamento degli statuti, è il 31 dicembre 2003. Il bilancio straordinario avrebbe dovuto essere predisposto entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio 31 dicembre 2004. Chi non avesse provveduto, ma non ha tuttavia realizzato e distribuito plusvalori virtuali esistenti al 31 dicembre 2003, deve procedere quanto prima a predisporlo, approvarlo ed inviarlo. Il comportamento di chi avesse realizzato ed disposto di plusvalori virtuali è da valutare caso per caso.
- 3) Il bilancio straordinario deve comprendere l'avviamento della cooperativa, se questo sussiste.
- 4) La contropartita dei plusvalori lordi iscritti nell'attivo del bilancio straordinario sono i fondi per rischi ed oneri per le imposte differite, per la stima del 3% di pertinenza dei fondi mutualistici, nonché le riserve per il residuo netto. Le imposte differite si calcolano con i criteri applicabili alle cooperative non prevalenti.
- 5) Chi scrive ritiene che, in caso di successivo realizzo di plusvalenze corrispondenti a plusvalori virtuali, in presenza di utili o pareggio prima delle plusvalenze, un ammortare di utile debba essere destinato alle riserve indivisibili fino a concorrenza dei valori netti, iscritti nel bilancio straordinario, a fronte dei beni oggetto di plusvalore virtuale. Eventuali eccedenze nette possono essere iscritte in una riserva libera.
- 6) Il realizzo di plusvalenze corrispondenti a plusvalori virtuali, in presenza di perdite prima della plusvalenza, dà luogo, in presenza di riserve divisibili, all'obbligo di trasferire un ammontare pari alla parte di plusvalenza utilizzata a copertura della

perdita alle riserve indivisibili, oppure, in assenza di riserve divisibili, all'obbligo di destinazione di eventuali utili futuri alle riserve indivisibili per pari importi.

- 7) Si recupera la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente e le connesse agevolazioni non appena, avendo mantenuto i requisiti statuari previsti dall'art. 2514 c.c., per un esercizio, sono rispettati i requisiti oggettivi di cui all'art. 2513 c.c..

Sulla base delle considerazioni sopra approfondite si propone in allegato un promemoria delle cose da fare per le cooperative che perdono la qualifica di prevalenti e due modelli di nota integrativa al bilancio straordinario, per le due casistiche di perdita della prevalenza.

<sup>1</sup> Decreto M.A.P. 30 dicembre 2005 pubblicato su G.U. n. 20 del 25 gennaio 2006. Riduce, per alcuni settori cooperativi, i vincoli per raggiungere la prevalenza. Circolare M.A.P. n. 648 del 13 gennaio 2006. Fornisce alcune indicazioni sugli adempimenti di cui all'art. 2545 octies, comma 2, c.c..

Parere espresso dalla Commissione Centrale per le Cooperative circa l'interpretazione dell'art. 111 decies delle disp. att. c.c. in tema di devoluzione del patrimonio agli enti mutualistici in caso di trasformazione dell'ente in cooperativa a mutualità non prevalente.

Comporta l'obbligo di devoluzione in caso di soppressione o modifica delle clausole statutarie ex. art. 2514 c.c. in presenza di prevalenza di cui agli artt. 2512, 2513 c.c..

Tutti i provvedimenti sono allegati in appendice alla rivista.

<sup>2</sup> Ovviamente con riferimento a cooperative il cui esercizio coincida con l'anno solare.

<sup>3</sup> Roberto Genco e Gaspare Insaudo – Perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente: adempimenti civilistici. Conseguenti - in Cooperative e Consorzi, n. 8/9, 2005 – Ipsosa.

<sup>4</sup> In realtà tali cooperative avrebbero dovuto predisporre ed approvare il bilancio straordinario entro il termine di approvazione del bilancio al 31 dicembre 2004. Chi non avesse rispettato tale termine deve procedere quanto prima, a condizione di non aver realizzato e distribuito eventuali plusvalori virtuali esistenti al 31 dicembre 2003.

<sup>5</sup> Così per esempio in tema di bilancio in forma abbreviata: art. 2535 bis c.c., commi 1 e 7.



























# MINISTERO DELLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

## DECRETO 30 DICEMBRE 2005

Regimi derogatori ai criteri per la definizione della prevalenza di cui all'articolo 2513 del codice civile.

### IL MINISTRO DELLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

di concerto con

### IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59; Visto il decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 34, modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti le funzioni e la struttura organizzativa del Ministero delle attività produttive, a norma dell'art. 1 della legge 6 luglio 2002, n. 137;

Visto l'art. 2 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 34, che riconosce al Ministero delle attività produttive la vigilanza ordinaria e straordinaria sulle cooperative;

Vista la legge 3 ottobre 2001, n. 366, concernente delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi recanti la riforma organica della disciplina delle società di capitali e cooperative;

Visto il decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, recante riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366;

Visto l'art. 111-undecies del decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, che riconosce al Ministro delle attività produttive di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di stabilire, con proprio decreto, regimi derogatori al requisito della prevalenza, così come definiti dall'art. 2513 del codice civile;

Decreta:

#### Articolo unico

Sono stabiliti i regimi derogatori al requisito della prevalenza, così come definiti dall'art. 2513 del codice civile, tenuto conto della struttura delle imprese e del mercato in cui le cooperative operano, delle specifiche disposizioni normative cui le cooperative devono uniformarsi e della circostanza che la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico richieda il decorso di un periodo di tempo superiore all'anno di esercizio.

#### Cooperative di lavoro

Nelle cooperative di lavoro e nelle cooperative miste non si computa, ai fini del calcolo di prevalenza di cui all'art. 2513 del codice civile, il costo del lavoro delle unità lavorative non socie assunte in forza di obbligo di legge o di contratto collettivo nazionale di lavoro o di convenzione con la pubblica amministrazione, nè il costo del lavoro delle unità lavorative che per espressa disposizione di legge non possono acquisire la qualità di socio della cooperativa. Non si computa, altresì, il costo del lavoro delle unità lavorative non socie di nazionalità straniera impiegate in attività svolte dalla cooperativa fuori dai confini della Repubblica italiana.

#### Cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica

Nelle cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica non si computano tra i ricavi i corrispettivi derivanti dalla prestazione del servizio di fornitura di energia in base a rapporti obbligatori imposti.

#### Cooperative agricole di allevamento e di conduzione

Nelle cooperative di allevamento la condizione di prevalenza è rispettata quando dai terreni dei soci e delle cooperative sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso.

Nelle cooperative agricole per la conduzione associata di terreni, la condizione di prevalenza è rispettata quando l'estensione dei terreni coltivati dai soci supera il 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa.

#### Enti di formazione

Negli enti di formazione costituiti in forma cooperativa non si computano, ai fini del calcolo del requisito della prevalenza mutualistica di cui all'art. 2513 del codice civile, i finanziamenti erogati da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento di attività di formazione in favore di utenti terzi.

#### Cooperative per il commercio equo e solidale

Sono considerate a mutualità prevalente indipendentemente dall'effettivo possesso dei requisiti di cui all'art. 2513 del codice civile, le cooperative che operano prevalentemente nei settori di particolare rilevanza sociale, quali le attività di commercio equo e solidale.

Per attività di commercio equo e solidale si intende la vendita, effettuata anche con l'impiego di attività volontaria dei soci della cooperativa, di prodotti che le cooperative o loro consorzi acquistano direttamente da imprese di Stati in via di sviluppo o da cooperative sociali di tipo b) ai sensi della legge 8 novembre 1991, n. 381, con garanzia di pagamento di un prezzo minimo indipendentemente dalle normali fluttuazioni delle condizioni di mercato.

#### Società finanziarie

Le società finanziarie, costituite in forma cooperativa ai sensi della legge 27 febbraio 1985, n. 49, e successive modificazioni ed integrazioni, sono considerate cooperative a mutualità prevalente qualora rispettino i requisiti di cui all'art. 2514 del codice civile.

#### Cooperative giornalistiche

Nelle cooperative giornalistiche di cui alla legge 5 agosto 1981, n. 416, non si computa il costo del lavoro dei soggetti con i quali la cooperativa instaura, nei limiti e alle condizioni previste da disposizioni di legge, rapporti di lavoro occasionale.

#### Cooperative di consumo operanti nei territori montani

Le cooperative di consumo operanti esclusivamente nei comuni montani, come individuati

dalla legislazione vigente e con popolazione non superiore a 10.000 abitanti, si intendono a mutualità prevalente.

#### Calamità naturali

Nei casi in cui la cooperativa perda la condizione di prevalenza di cui all'art. 2513 del codice civile a causa di calamità naturali o avversità atmosferiche di carattere eccezionale, dichiarate dalle autorità competenti, che abbiano provocato danni alle culture, alle infrastrutture e agli impianti produttivi, il periodo relativo ai due esercizi previsto dal comma 1 dell'art. 2545-octies inizia a decorrere dal venir meno degli effetti degli eventi medesimi.

#### Soci di enti giuridici

Ai fini del calcolo della prevalenza di cui all'art. 2513, comma 1, lettera a), tra le cessioni di beni e prestazioni di servizi verso soci sono ricomprese quelle effettuate nei confronti di persone fisiche socie di enti giuridici aventi la qualità di soci della cooperativa.

#### Cooperative di editori che gestiscono agenzie giornali stiche

I ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi di informazione sono assimilabili a quelli provenienti dall'attività con i soci, quando derivano dallo svolgimento di attività con le pubbliche amministrazioni per le quali il corrispettivo sia espressamente determinato in misura pari ai costi sostenuti per la produzione dei servizi medesimi o si riferisca a servizi acquistati, ai sensi dell'art. 55, comma 24, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri per soddisfare l'interesse pubblico connesso alle esigenze istituzionali di informazione.

Roma, 30 dicembre 2005

IL MINISTRO DELLE  
ATTIVITÀ PRODUTTIVE  
Scajola.

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA  
E DELLE FINANZE  
Tremonti.



# COOPSERVIZI

## Consulenze e servizi amministrativi, contabili, fiscali e del lavoro

Via Palmanova 22 - 20132 Milano  
Tel. 02-285011 Fax 02-26827670  
Num.Verde 800.396.241  
coopservizi@coopservizi.com



## Rete integrata di cento consulenti e strutture specializzate per la gestione aziendale

Via Palmanova 22 - 20132 Milano  
Tel. 02-28456371 Fax 02-28456225  
info@fareconsulenza.it  
www.fareconsulenza.it



## Comunicazione, editoria, convegni e reti informatiche

Via Palmanova 22 - 20132 Milano  
Tel. 02-28456207 Fax 02-28456225  
sicoop@lombardia.legacoop.it

## Gestione Cooperativa

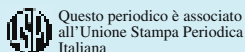
gestionecooperativa@lombardia.legacoop.it

### GESTIONE COOPERATIVA

Notizie e approfondimenti su fisco,  
lavoro e amministrazione.

gestionecooperativa@lombardia.legacoop.it

www.lombardia.legacoop.it



Questo periodico è associato  
all'Unione Stampa Periodica  
Italiana

Editore e proprietà:



20132 Milano, via Palmanova 22

Registrazione Tribunale di Milano

n. 215 dell' 11/04/1996

**Presidente:** Gianni Beghetto

**Segreteria:** tel. 02/28456207 fax 02.28456225

sicoop@lombardia.legacoop.it

**Direttore Responsabile:** Giorgio Oldrini

**Direttore:** Bruno Vergallo

**Caporedattore:** Giovanni Malinverni

Coordinamento a cura di **Coopservizi**

coopservizi@coopservizi.com

Grafica: Ferro comunicazionedesign

27100 Pavia, via Teodolinda 34

Stampa: Cooperativa Il Guado

via Picasso, Corbetta Milano

Nel pieno rispetto di quanto disposto dal  
D.Lgs. 196/2003 in materia di tutela dei dati  
personali, chi non desidera ricevere  
Gestione Cooperativa è pregato di  
segnalarlo al numero di tel. 02.28456207

Le opinioni espresse negli articoli  
non vincolano in alcun modo la  
Lega Regionale delle Cooperative  
e Mutue della Lombardia.



legacoop