

## Società cooperative: le agevolazioni tributarie e di altra natura, tra vecchi e nuovi requisiti statutari.

**Autore:** Cannata Antonio

**In:** Diritto civile e commerciale

A seguito della riforma del diritto societario, il rapporto fra diritto alle agevolazioni e possesso dei necessari requisiti statutari, si presenta regolato, anzitutto, da alcune disposizioni del Codice Civile.

Tra queste, spicca per importanza l'art. 223 duodecies, penultimo ed ultimo comma, Disp. Att. Cod. Civ., che ha riservato le agevolazioni tributarie previste dalle leggi speciali soltanto alle cooperative a mutualità prevalente.

La condizione di prevalenza, a sua volta, è stata definita dal complesso degli articoli 2512, 2513 e 2514, Cod. Civ.

In tal modo, il collegamento funzionale fra gli articoli 2512, 2513, 2514 e 223 duodecies, ha istituito il nuovo sistema di requisiti ( contabili e formali ) indispensabili a beneficiare delle predette agevolazioni.

Un collegamento ancor più specifico, quello fra l'art. 223 duodecies e l'art. 2514 ( che elenca le clausole da inserire obbligatoriamente negli statuti delle cooperative a mutualità prevalente ), ha definito **il nuovo regime generale dei requisiti statutari finalizzati al conseguimento dei benefici fiscali.**

**Esso, proprio perché nuovo** ( vale a dire prodotto dalla successione delle leggi nel tempo ) **e generale** ( cioè applicabile ad ogni cooperativa indipendentemente dal tipo di attività svolta ), **dovrebbe prevalere nei confronti dell'analogo regime generale anteriore alla riforma** ( costituito dal combinato

disposto dell'art 26, D.Lgs.C.P.S. n. 1577/1947 - dell'art. 14, D.P.R. n. 601/1973 - dell'art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999 - dell'art. 17, L. n. 388/2000 ), **le cui norme potrebbero oggi sopravvivere se citate o riprodotte dalle nuove disposizioni o con queste non incompatibili.**

Sul piano logico, **sarebbe senza dubbio agevole affermare la sopravvivenza di quelle particolari disposizioni ante riforma che, in relazione alla tipologia di cooperativa ( es.: di consumo, di pesca, edilizia ) o per specifiche finalit? ( es.: la concessione di una ben determinata agevolazione ), imponevano requisiti statutari aggiuntivi a quelli previsti dal regime generale.**

Meno facile ?, per contro, verificare la perdurante vigenza ( o mancata abrogazione ) delle norme, facenti parte del predetto sistema generale, che obbligavano le cooperative a recepirne il testo in apposite clausole statutarie, ai fini della concessione delle agevolazioni.

Il problema non si pone per quelle previsioni che sono state sostanzialmente trasfuse nelle nuove disposizioni del Codice Civile, cui le cooperative interessate a distinguersi per la mutualit? prevalente hanno dovuto adeguare il proprio statuto entro i termini di legge ( 31.03.2005 ).

E? il caso, ad esempio, dell'articolo 11, comma 5, L. n. 59/1992 ( concernente l'obbligo di adottare una clausola statutaria che preveda la devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici in caso di scioglimento della societ? ), ormai inserito nella lett. d) dell'art. 2514.

Altre disposizioni, viceversa, non trovano rispondenza nella disciplina codicistica e meritano l'attenzione dell'interprete, diretta al riscontro della loro compatibilit? con i contenuti e gli obiettivi della riforma.

E? il caso dell'art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999, come modificato dall'art. 16, D.Lgs. n. 220/2002.

L'art. 3, comma 2, L. n. 28/1999, dispone: "Fermo restando le norme sulla devoluzione ai fondi mutualistici di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, sia in caso di liquidazione, sia in caso di perdita delle agevolazioni fiscali a seguito di violazione delle disposizioni richiamate dall'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, *gli enti cooperativi e i loro consorzi, che non abbiano ancora recepito negli statuti le disposizioni di cui all'articolo 2536 del codice civile ed all'articolo 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, concernenti la devoluzione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti e del patrimonio che residua dalla liquidazione, non incorrono nella decadenza dalle agevolazioni fiscali e di altra natura previste dalla normativa vigente, sempre che abbiano ottemperato agli obblighi di versamento previsti dal citato articolo 2536 ed adeguino il proprio statuto entro il termine prescritto in sede di attivit  di vigilanza.*"

Fermo restando che dell'articolo 11, comma 5, L. n. 59/1992 si   gi  detto sopra, occorre chiedersi se l'altra parte della norma ( recepimento dell'obbligo di devoluzione di quote degli utili netti, ex art. 2536 )   ancora attuale.

Sul tema, si pu  osservare quanto segue.

**L'art. 5 della legge delega n. 366/2001 ha voluto definire le cooperative a mutualit  prevalente ( alle quali   stata riservata l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dalle leggi speciali ) tramite l'esclusivo ricorso ai requisiti di non lucrativit **

**previsti dall'art. 14, D.P.R. n. 601 del 1973**, che a sua volta rinvia alle previsioni della c.d. legge Basevi di cui al D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577., tra le quali figura l'obbligo statutario di devoluzione del patrimonio, ma non quello di devoluzione di quote degli utili netti.

**Coerentemente, il nuovo art. 2514**, introdotto dal legislatore delegato ( che non avrebbe potuto ampliare la gamma dei requisiti se non al costo di un eccesso di delega ), **ha imposto, fra le due disposizioni che l'art. 3, comma 2, L. n. 28/1999 aveva destinato ad essere inserite negli statuti, il recepimento del solo obbligo di devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici in caso di scioglimento della societ  ( art. 11, comma 5, legge 31 gennaio 1992, n. 59 )**.

Ci? conferma che il legislatore della riforma, agli effetti della condizione di prevalenza e del godimento dei benefici fiscali previsti dalle leggi speciali, ha compiuto una scelta inequivocabile tra i due obblighi formali imposti dal predetto art. 3, comma 2, manifestando la chiara volont? di non pretendere l'adozione di una clausola statutaria letteralmente conforme alla norma ora espressa dall'art. 2545 quater, comma 2? ( obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti annuali ) gi? contenuta nel vecchio art. 2536.

Per contro, si ? preferito riconoscere la mutualit? prevalente e le connesse agevolazioni se, a contrappeso, lo statuto prevede, tra gli altri requisiti ex art. 2514, anche l'obbligo di devoluzione dell'intero patrimonio sociale in caso di scioglimento ai fondi mutualistici, dedotto soltanto il capitale sociale ed i dividendi eventualmente maturati.

Le ragioni risiedono nella differenza tra i due obblighi di devoluzione ( del patrimonio e degli utili netti annuali ).

L'obbligo di devoluzione del patrimonio non ha eguale intensit? ed ampiezza in tutte le nuove disposizioni del codice, poich?:

-????????? opera pienamente solo per le cooperative a mutualit? prevalente, poich? determina la devoluzione di tutte le riserve sociali ai fondi mutualistici, ad eccezione del caso in cui vi siano soci finanziatori, tra i quali potranno essere ripartite le riserve divisibili ( combinato disposto lett. c) e d) dell'art. 2514 );

-????????? opera parzialmente per le cooperative a mutualit? non prevalente, poich? determina la devoluzione della sola riserva legale, ad eccezione del caso in cui vi siano ulteriori riserve indivisibili per disposizione dello statuto ( art. 2545 ter, comma 1? ).

-????????? pu? anche non operare nel caso delle cooperative a mutualit? non prevalente che, al 01 gennaio 2004, non abbiano adottato le clausole di cui alla legge Basevi, o si applica, salva rinuncia ai benefici fiscali, alle sole riserve indivisibili accantonate dal 01 gennaio 2004 ai sensi dell?art. 2545 ter, comma 1?? ( articoli 223 quaterdecies e quinquiesdecies, Disp. Att., Codice Civile ).[1]

Dunque, l?obbligo di devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici assume una valenza piena ed incondizionata solo per le cooperative a mutualit? prevalente; risulta, cos?, logica la necessit? di recepirlo nel loro statuto, al fine di segnare lo spartiacque con le cooperative a mutualit? non prevalente e di permetterne la descritta piena operativit?.

Viceversa, la riforma non contempla casi in cui, in presenza di una cooperativa a mutualit? non prevalente, si possa escludere o limitare l?obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti annuali, il quale vincola sempre ed in egual misura tutte le cooperative.

Di conseguenza, **il testo dell?art. 2545 quater, comma 2? ed il correlativo obbligo non possono fungere da criterio d?individuazione delle cooperative a mutualit? prevalente e di loro distinzione dalle altre, al punto che, logicamente, il legislatore delegato ha ritenuto di non farne un requisito statutario da imporre alle prime.**

**D?altra parte, le cooperative a mutualit? non prevalente che avessero un tale requisito sarebbero pur sempre escluse dal godimento delle agevolazioni fiscali.**

**A ci? si aggiunga che le norme transitorie e di attuazione del Codice Civile ( articoli 111 decies, 223 quaterdecies e 223 quinquiesdecies ), pur essendo destinate a disciplinare e coordinare gli effetti delle norme ante riforma con quelli prodotti dalle nuove disposizioni, non citano mai l?art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999, il vecchio art. 2536 o l?attuale 2545 quater, comma 2?.**

Tanto, a dimostrazione del fatto che nessun rilievo è stato attribuito a vicende come la modificazione, adozione o mancata adozione negli statuti di norme diverse da quelle espressamente indicate nelle predette disposizioni transitorie e di attuazione, le quali, proprio a motivo dell'essere state contemplate, continuano a spiegare alcuni importanti effetti pur dopo la riforma.

**Le considerazioni svolte condurrebbero, dunque, a rilevare l'avvenuta abrogazione, secondo i principi generali del ns. ordinamento giuridico ( articoli 12 e 15, Disposizioni sulla Legge in Generale, Codice Civile ), dell'art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999, nella parte in cui impone l'adozione di una clausola statutaria letteralmente corrispondente alla disposizione di cui all'articolo 2536 del codice civile ( attuale art. 2545 quater, comma 2? ), concernente l'obbligo di devoluzione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti annuali.**

Altra cosa è l'effettiva corresponsione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti annuali, che continua ad essere obbligatoria per tutte le cooperative, pena la decadenza dai benefici fiscali e di altra natura, in base al combinato disposto dell'art. 2545 quater, comma 2?, Cod. Civ. e dell'art. 11, commi 4 e 10, L. n. 59/1992, norme inderogabili che, a seguito della riforma, non necessitano più di essere adottate dagli statuti.

Pretendere ancora l'osservanza dell'art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999, come di eventuali altre norme dai contenuti ed effetti non verificati alla luce dei criteri sopra esposti, contrasterebbe con la volontà del legislatore e vanificherebbe gli scopi essenziali di ogni riforma: riordinare, innovare e razionalizzare le spesso copiose, contraddittorie ed obsolete norme anteriori.

Le riflessioni esposte consentirebbero di elaborare anche una **soluzione al tema del rapporto tra requisiti statutari ed agevolazioni d'altra natura ( non fiscali ), che andrebbe cercata affermando il seguente principio:**

**-????????? Tutte le società cooperative ( a prescindere dalla mutualità prevalente ) possono**

**goderne, a condizione che siano identificabili come tali ( e distinguibili dalle altre societ? previste dal Codice Civile ) in base al possesso dei requisiti statutari specificamente finalizzati all?individuazione del generico tipo societario cooperativistico, come ricavabili dagli artt. 2511 e segg., Cod. Civ. e dalla compatibile legislazione speciale ante riforma.**

In tal modo, si eviterebbe, tra l?altro, di imporre alle cooperative a mutualit? non prevalente ( al solo fine di concedere loro le predette agevolazioni ) l?inserimento negli statuti di clausole sostanzialmente inutili ( come quella ex art. 3, comma 2?, L. n. 28/1999 sopra analizzata ) o tipicamente caratteristiche delle cooperative a mutualit? prevalente ( come quelle ex art. 2514 o art. 14, D.P.R. 601/1073 ), con rilevante compressione dell?autonomia contrattuale e d?impresa dei soci delle prime, realizzata in maniera irragionevole oltrech? non prevista e giustificata dalla riforma e dalla natura e rilevanza delle agevolazioni.

?

In conclusione, il diritto delle cooperative al godimento delle agevolazioni ( tributarie e di altra natura ) dovrebbe essere unicamente subordinato al possesso dei requisiti statutari tratti dal predetto nuovo regime formale generale codicistico e dalla compatibile legislazione speciale *ante riforma*, pur nella consapevolezza dei contorni di una vicenda normativa che si colloca nel primo periodo di vita del nuovo diritto societario.

?

*Avv. Antonio Cannata*

[1] Vedi: ? Vigilanza, scioglimento e liquidazione ? di Morena Cocci e Christina Feriozzi - Italia Oggi, Guida Giuridico Normativa ? La riforma delle cooperative ?, 11 febbraio 2005.

<https://www.diritto.it/societa-cooperative-le-agevolazioni-tributarie-e-di-altra-natura-tra-vecchi-e-nuovi-requisiti-statutari/>