

nella sola parte formata con gli accantonamenti detassati). In altri termini, si pone il problema se, per fruire di tale regime, le cooperative - anche se a mutualità non prevalente - debbano comunque prevedere, nel proprio statuto, la clausola di indivisibilità della riserva.

Le cooperative a mutualità prevalente devono contenere nei propri statuti clausole che prevedano un regime di totale indivisibilità delle riserve tra i soci cooperatori. Si tratta, infatti, di una previsione obbligatoria, che deriva dall'art. 2514, primo comma, lett. c, c.c.

Le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente, invece, non sono tenute al vincolo statutario della indivisibilità delle riserve, salvo quanto detto in ordine alla riserva legale.

Per quanto concerne le conseguenze fiscali dell'indivisibilità, la legge prevede - in una serie di ipotesi, corrispondenti a momenti decisivi della vita dell'ente - la devoluzione ai fondi mutualistici delle riserve indivisibili.

E' pacifico che la devoluzione riguarda il patrimonio effettivo della società, comprensivo quindi delle eventuali plusvalenze latenti e non contabilizzate²⁹. Qual è l'effetto di tale devoluzione sull'imposizione diretta a carico della cooperativa? In altri termini, la devoluzione determina o no realizzo di plusvalenze in capo alla cooperativa, e quindi tassazione delle plusvalenze stesse? Sebbene la legge non disciplini specificamente l'aspetto in questione, deve darsi a questa domanda - in conformità ad un orientamento già espresso in passato dall'amministrazione finanziaria - risposta negativa, quantomeno per quelle riserve indivisibili che, in base alle norme tempo per tempo vigenti, siano escluse dalla base imponibile. Il beneficio fiscale, consistente nella detassazione del reddito corrispondente alle riserve indivisibili (o ad una quota di esse), sarebbe vanificato se si sottoponesse a tassazione il reddito stesso all'atto della devoluzione.

Il problema rimane, invece, aperto, per la quota di riserve indivisibili eventualmente soggetta a tassazione: la risposta dipende, in questo caso, dalla soluzione che si voglia dare al discusso problema dell'imponibilità delle plusvalenze a seguito della cessione a titolo gratuito dei beni d'impresa. In conclusione, devono ritenersi *“inapplicabili alla fattispecie della devoluzione ai fondi mutualistici le disposizioni che contemplano un realizzo di plusvalenze in caso di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, relativamente alla parte o quota di patrimonio indivisibile oggetto di detassazione ex art. 12 della legge n. 904/1977; mentre per le riserve indivisibili comprese nella base imponibile valgono le conclusioni raggiunte in ordine al più generale problema delle cessioni a titolo gratuito.”*

Ulteriore aspetto rilevante, sotto il profilo tributario, è quello dei *limiti all'impiego delle riserve indivisibili per la copertura delle perdite sociali*. Tale utilizzo è consentito - a norma dell'art. 2545-ter, comma 2, c.c. - solo dopo che sono esaurite sia le riserve divisibili, sia le riserve che la società aveva destinato ad aumento del capitale. La legge non contempla espressamente, in caso di violazione di questa norma, conseguenze in termini di decadenza dai benefici fiscali, e non sembra

²⁹ La devoluzione ai fondi mutualistici, in particolare, opera nei seguenti casi:

- a) trasformazione della società cooperativa in società lucrativa o in consorzio (art. 2545-undecies c.c.; artt. 223-aterdecies e 223-quinquiesdecies disp. att. c.c.);
- b) fusione in enti diversi dalle cooperative (art. 17 legge n. 388/2000);
- c) scioglimento della cooperativa a mutualità prevalente (art. 2514, comma 1, lett. d, c.c.);
- d) scioglimento della cooperativa a mutualità non prevalente, limitatamente alle sole riserve indivisibili precedentemente accantonate (art. 111-decies disp. att. c.c.);
- e) inottemperanza agli obblighi contributivi annuali a favore dei fondi mutualistici (art. 3, comma 2, legge n. 28/1999, come modificato dall'art. 16 d.lgs. n. 220/2002; art. 11, ultimo comma, legge n. 59/1992);
- f) inottemperanza in fatto alle clausole non lucrative dello statuto (art. 14 d.p.r. n. 601/1973; art. 17 legge 23 dicembre 2000 n. 388);
- g) più in generale, decadenza dai benefici fiscali per cause diverse dal venir meno del requisito della prevalenza (decadenza conseguente, in particolare, alla violazione dell'art. 14 del d.p.r. 601/1973; all'inottemperanza all'obbligo contributivo a favore dei fondi mutualistici; all'irregolare certificazione del requisito della prevalenza ex art. 2513 c.c.; alla cancellazione dall'albo delle cooperative a mutualità prevalente; al mancato versamento del contributo per le ispezioni annuali, che dà luogo a cancellazione dal suddetto albo ex art. 15 della legge n. 59/1992) (art. 111-decies disp. att. c.c.; art. 17 legge 23 dicembre 2000 n. 388).

che a tale conclusione possa giungersi in sede interpretativa. Rileva invece, sotto il profilo tributario, l'art. 3, comma 1, legge 28/99, a norma del quale “*la disposizione dell'articolo 12, primo comma, della legge 904/77, riguardante l'esclusione delle somme destinate a riserve indivisibili dal reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi, deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite*”.

La disciplina dei ristorni

L' art. 2545 – sexies introduce, nel codice civile, la disciplina dei ristorni³⁰, che vale sia per le cooperative a mutualità prevalente, sia per quelle a mutualità non prevalente.

Il problema irrisolto è quello della natura del ristorno: se cioè esso rappresenti un debito della società verso i soci, o se la corresponsione di ristorni sia subordinata alla tutela dell'interesse sociale e quindi affidata ai poteri discrezionali dell'assemblea. Non a caso esso ha una valenza profondamente diversa tra le cooperative di consumo e di produzione e lavoro. Nelle prime, poiché il ristorno rappresenta un rimborso o una restituzione di una parte del prezzo pagato dal socio (risparmio di spesa), è evidente che la quantità del ristorno è logicamente condizionata entro la grandezza economica della prestazione effettuata dal socio.

Nelle cooperative di produzione e lavoro, invece, il ristorno rappresenta una remunerazione aggiuntiva della prestazione del socio (aumento di retribuzione) e, come tale, la sua quantificazione è più elastica rispetto a quanto non accade nelle cooperative di consumo.

Oggi, la tendenza della legge è alla contrattualizzazione del ristorno, la cui disciplina per modalità, percentuali, presupposti e quanto altro è demandata all'atto costitutivo. Ciò comporta un'importante conseguenza: la mancanza di previsioni statutarie esclude la possibilità di distribuire ristorni.

Gli strumenti finanziari delle cooperative

L'art. 2526 c.c. consente alla società cooperativa di emettere strumenti finanziari con diritti patrimoniali o anche amministrativi, che possono essere titoli di debito, o strumenti "ibridi" (con diritti patrimoniali, ad esempio, subordinati all'andamento della gestione sociale; ed anche, eventualmente, con diritto di voto e diritti amministrativi in genere); o, ancora, strumenti finanziari emessi a fronte di conferimenti imputati al capitale sociale, che attribuiscono quindi al relativo sottoscrittore la qualità di socio finanziatore, e la cui natura giuridica è quella di vere e proprie azioni.

La riforma lascia sopravvivere gli istituti dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa, disciplinati dagli artt. 4 e 5 della legge n. 59/1992, salvo l'applicazione delle nuove norme imperative e il venir meno di vincoli e divieti obsoleti in conseguenza dell'entrata in vigore delle nuove norme.

³⁰ Essa prevede che:

- a. negli statuti debbano essere determinati i criteri di ripartizione dei ristorni, i quali debbono essere proporzionali alla quantità e qualità degli scambi mutualistici;
- b. che le cooperative devono riportare separatamente in bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche;
- c. che l'assemblea può deliberare la distribuzione dei ristorni anche mediante l'aumento proporzionale delle quote, con l'emissione di nuove azioni o con l'emissione di strumenti finanziari.

La redazione delle clausole statutarie relative ai suddetti strumenti finanziari deve tener conto della regolamentazione tributaria dei medesimi. E' opportuno, innanzitutto, precisare che gli strumenti finanziari di cui all'art. 2526 c.c. possono essere previsti anche negli statuti di cooperative a mutualità prevalente (come si desume dal disposto dell'art. 2514, lett. b), c.c.); la loro previsione, con l'attribuzione dei diritti consentiti dalla legge, non incide, quindi, sulla spettanza alla cooperativa delle agevolazioni fiscali.

L'art. 2545-quinquies, ultimo comma, c.c., prevede la possibilità di assegnare riserve divisibili ai soci, all'atto dello scioglimento del rapporto, mediante emissione di strumenti finanziari. La norma può trovare applicazione - nelle cooperative a mutualità prevalente - rispetto ai soli soci finanziatori, ai quali soltanto è possibile assegnare riserve divisibili senza decadere dalle agevolazioni (arg. ex art. 2514, comma 1, lett. c), c.c.).

Può essere applicata anche nelle cooperative a mutualità prevalente, riguardo ai soci cooperatori, la previsione dell'art. 2545-sexies, ultimo comma, c.c., che consente l'assegnazione di ristorni mediante emissione di strumenti finanziari. Nel primo caso, l'emissione di strumenti finanziari è da equipararsi all'emissione gratuita di nuove azioni ai fini dell'imposizione diretta, e dà luogo ad un reddito di capitale tassabile a norma dell'art. 47, comma 6, e dell'art. 44, comma 2, lett. a), del d.p.r. n. 917/1986.

Trattandosi poi di rivalutazione con utilizzo degli utili di esercizio, trova applicazione la disciplina fiscale contenuta nell'art. 7, comma 3, della legge n. 59/1992. Anche nel secondo caso (strumenti finalizzati all'attribuzione di ristorni), l'emissione di strumenti finanziari deve considerarsi equiparata all'emissione di azioni, con conseguente estensione della disciplina dettata dall'art. 6, comma 2, del d.l. 63/2002.

Altro importante profilo è quello attinente alla configurabilità, o meno, della nominatività obbligatoria dei suddetti strumenti.

Le azioni dei soci finanziatori sono disciplinate, anche in considerazione dell'espresso rinvio contenuto nell'art. 2526 c.c., dalle norme in tema di società per azioni relative alle partecipazioni azionarie. Ciò comporta l'estensione, alle cooperative, delle conclusioni raggiunte sul punto nell'ambito delle società azionarie. Conclusioni che, per la verità, non appaiono più così certe a seguito della riforma del diritto societario.

Il nuovo art. 2354, comma 1, c.c. dispone che "i titoli possono essere nominativi o al portatore, a scelta del socio, se lo statuto o le leggi speciali non stabiliscono diversamente". Parallelamente, l'art. 111-sexies disp. att. c.c. ha abrogato espressamente l'art. 109 disp. att., che sospendeva l'applicazione delle norme codicistiche sulle azioni al portatore. Non è stata, invece, espressamente abrogata la disposizione contenuta nell'art. 74, comma 1, del d.p.r. 600/73, a norma del quale "le azioni di tutte le società aventi sede nel territorio dello Stato devono essere nominative".

Sorge quindi legittimo l'interrogativo se la nominatività obbligatoria debba ritenersi implicitamente abrogata dalla nuova disciplina codicistica.

Da un lato, le nuove norme codicistiche che prevedono la possibilità di scelta, per il socio e per l'autonomia statutaria, tra azioni nominative ed al portatore, non appaiono adeguatamente coordinate con la previsione dell'art. 2435, comma 2, c.c. (obbligo di deposito annuale dell'elenco dei soci nel registro delle imprese), introdotto con legge n. 310/1993, e previsto tra l'altro per ragioni di ordine pubblico; obbligo che non può che avere ad oggetto gli intestatari delle azioni nominative.

D'altra parte, poiché l'applicazione della ritenuta, ad opera della società emittente, avviene a titolo d'acconto o a titolo d'imposta in dipendenza del superamento, o meno, della soglia di qualificazione prevista dall'art. 67 del d.p.r. n. 917/1986, o della dichiarazione del socio di percepire o meno il dividendo nell'attività di impresa, sono ipotizzabili concrete difficoltà di gestione delle azioni al portatore; anche ipotizzare, in presenza di tali azioni, un obbligo della società - cui i titoli al portatore siano esibiti in occasione della riscossione dei dividendi - di conversione in titoli nominativi ove venga superata la suddetta soglia non appare una soluzione soddisfacente. Vi è quindi, sul punto, notevole incertezza.

Poiché l'art. 2328, n. 5, c.c., dispone che lo statuto deve indicare le modalità di emissione e circolazione delle azioni, appare prudente, almeno fino a quando non saranno stati forniti chiarimenti ufficiali da parte dell'amministrazione finanziaria, evitare l'inserimento nello statuto di clausole che prevedano azioni al portatore.

Ciò per quanto riguarda le società per azioni.

Quanto alle società cooperative, le stesse rientrano - per espressa previsione di legge - tra i soggetti obbligati ad operare le ritenute, a titolo d'imposta o di acconto, secondo il sistema delineato dall'art. 27 del d.p.r. n. 600/1973, e successive modificazioni. Non sembra, quindi, che sussistano ragioni per un differente trattamento rispetto alla ricostruzione sopra effettuata con riferimento alle società di capitali, dopo che sono venute meno le previsioni, di natura agevolativa, che dettavano in materia una disciplina diversa. A parte, quindi, le azioni dei soci cooperatori (che devono essere necessariamente nominative), anche per le azioni dei soci finanziatori sorgono i medesimi dubbi sopra esposti in ordine all'attuale vigenza dell'art. 74 del d.p.r. n. 600/1973.

Le superiori riflessioni non pregiudicano, ovviamente, l'applicazione delle eccezioni espressamente previste dalla legge. In materia di cooperative, un'eccezione è prevista in particolare per le azioni di partecipazione cooperativa, per le quali l'art. 5 della legge n. 59/1992 autorizza espressamente l'emissione al portatore, purché esse siano interamente liberate.

Stanti le importanti esigenze cui si collega la nominatività obbligatoria, non pare possibile estendere la disciplina delle azioni di partecipazione cooperativa agli altri titoli azionari emessi a norma dell'art. 2526 c.c.

Il discorso appare meno semplice per quanto concerne gli altri strumenti finanziari (delle società di capitali e delle cooperative), che non attribuiscono al sottoscrittore la qualità di socio.

Sotto il profilo degli obblighi della società emittente, l'art. 27, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 equipara ai dividendi azionari - con riferimento all'applicabilità della ritenuta a titolo d'imposta nei casi ivi previsti - gli "utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a)" del t.u.i.r.: il quale ultimo equipara alle azioni gli "strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi".

Ne consegue che per tali strumenti finanziari "assimilati alle azioni", si applica il regime di ritenuta a titolo di imposta o d'acconto, secondo il sistema proprio dei dividendi azionari; mentre per gli altri strumenti finanziari si applica la disciplina degli altri redditi di capitale, di cui all'art. 26 del d.p.r. n. 600/1973.

Sebbene nessuna norma equipari i suddetti strumenti finanziari "assimilati" alle azioni, sotto il profilo della nominatività obbligatoria, si propende per una loro identica trattazione in questo senso (in altri termini, si sconsiglia l'emissione al portatore di tali strumenti)

Per quanto concerne, infine, gli strumenti finanziari che la legge non assimila alle azioni: non esistendo, per essi alcuna previsione in termini di nominatività obbligatoria, i suddetti strumenti possono essere certamente emessi al portatore.

Il gruppo cooperativo

Un istituto completamente nuovo nel panorama del diritto cooperativo è il "gruppo cooperativo paritetico". L' art. 2545-septies c.c., offre in primo luogo la nozione di gruppo cooperativo, affermando che esso è il contratto con cui più cooperative appartenenti anche a categorie diverse regolano, anche in forma consortile, la direzione e il coordinamento delle rispettive imprese.

Al gruppo cooperativo potrà quindi partecipare ogni tipo di società cooperativa, indipendentemente dalla circostanza che essa appartenga alla categoria delle cooperative a mutualità prevalente o a quella delle non prevalenti ovvero che essa adotti la disciplina della SPA o della SRL. Risulta evidente il ruolo centrale del contratto. Esso deve indicare in primo luogo la durata che, in assenza di previsioni contrarie, può considerarsi rinnovabile.

Una delle grandi novità rintracciabili nella disciplina del gruppo è rappresentata dalla possibilità che il contratto indichi la cooperativa o le cooperative cui è attribuita la direzione del gruppo. In altre parole, sarà possibile che i diversi enti che formeranno il gruppo cooperativo individuino in sede contrattuale la cooperativa o le cooperative che avrà o avranno la responsabilità generale della direzione del gruppo stesso. Quella di indicare una sorta di "capogruppo" è una facoltà esercitabile dai partecipanti, in quanto la norma prevede che il gruppo possa essere regolamentato secondo i criteri e le modalità tipiche del consorzio.

Una norma importante ai fini di un corretto inquadramento della figura del gruppo cooperativo è quella che consente ad ogni singola cooperativa di recedere dal contratto, senza che ad essa possano essere imposti oneri di alcun tipo, qualora, per effetto dell'adesione al gruppo, le condizioni dello scambio risultino pregiudizievoli per i propri soci.

Le cooperative aderenti ad un gruppo sono tenute a depositare in forma scritta l'accordo di partecipazione presso l'Albo delle società cooperative.

Resta inteso che la disciplina del gruppo cooperativo non può essere confusa con quella dedicata alla "direzione e coordinamento di società", contenuta negli art. 2497 e segg. del codice civile. A quest'ultima normativa saranno soggette quelle cooperative che, ai sensi dell' art. 27-quinquies, del d.lgs c.p.s. 1577/47, sono a capo di gruppi "ordinari", attraverso la costituzione o loro partecipazione a società ordinarie.

La trasformazione delle cooperative in altro tipo societario (società semplice, in nome collettivo, in accomandita semplice, per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata) o in consorzio è consentita, a regime - e cioè dopo il 1° gennaio 2004 e comunque dopo le modifiche statutarie - alle sole cooperative a mutualità non prevalente (art. 2545-decies c.c.). La norma contenuta nell' art. 14, della legge 127/71, è quindi abrogata limitatamente alle cooperative a mutualità non prevalente.

La delibera deve essere assunta con il voto favorevole di almeno la metà dei soci della cooperativa. Se i soci sono meno di cinquanta è richiesto il voto favorevole dei due terzi dei soci. Se i soci sono più di diecimila, l'art. 2545-decies, secondo comma c.c., prevede un quorum costitutivo di almeno il venti per cento dei soci e il voto favorevole dei due terzi dei votanti.

A seguito della trasformazione, gli strumenti finanziari con diritto di voto sono convertiti in partecipazioni ordinarie, conservando i loro eventuali privilegi.

Nel rispetto dell' art. 17, della legge 388/2000, la delibera di trasformazione deve disporre la devoluzione del valore effettivo del patrimonio, dedotti il capitale versato e rivalutato e i dividendi non ancora distribuiti, esistente alla data di trasformazione, ai fondi mutualistici di cui all' art 11, quinto comma, della legge 59/92 (art. 2545-undecies c.c.).

Le cooperative che prima dell'entrata in vigore del nuovo codice civile non hanno recepito negli statuti le clausole di cui all' art. 26 della legge Basevi (cosiddette "civilistiche"), hanno l'obbligo di devoluzione, limitatamente alle riserve indivisibili accantonate a decorrere dal 1° gennaio 2004 (art. 223-quinquiesdecies, secondo comma, disp. att. c.c.) a meno che non rinuncino ai benefici fiscali, nonché di quelle accantonate precedentemente ai sensi dell' art.6, primo comma, del d.l. 63/02. Al fine della devoluzione, gli amministratori devono allegare alla proposta di delibera una relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale nel cui circondario ha sede la società cooperativa.

La relazione deve attestare il valore effettivo del patrimonio dell'impresa, compreso quindi anche il valore di avviamento (art. 2545-undecies c.c.).

Infine, derogando al principio di devoluzione integrale, il suddetto articolo, prevede la possibilità, da parte dei soci della cooperativa, di attingere alle riserve indivisibili per consentire alla trasformanda società di possedere il capitale minimo previsto dalla legge. Il divieto di trasformazione delle cooperative in altri tipi societari, rimane operante per le banche popolari, le banche di credito cooperativo e i consorzi agrari per i quali, come si è visto, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti (art. 223-terdecies, secondo comma, disp. att. c.c.).

La responsabilità per le obbligazioni sociali

Una novità particolarmente importante è rappresentata dalla disposizione contenuta nell' art. 2518 c.c., in base alla quale il legislatore ha semplificato il regime di responsabilità delle cooperative. Il nuovo codice civile si limita, infatti, a disporre che *"nelle società cooperative per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio"*. E' stata quindi soppressa la fattispecie delle cooperative a responsabilità illimitata, nelle quali i soci, in caso di liquidazione coatta amministrativa o di fallimento, rispondevano sussidiariamente e solidalmente per una somma multipla della propria quota di capitale.

Il regime fiscale cooperativo nella riforma

Si possono distinguere tre fattispecie: le cooperative riconosciute a mutualità prevalente, quelle a mutualità non prevalente e le altre società a scopo mutualistico. Ci sarebbe anche un quarto caso rappresentato dalle banche di credito cooperativo e consorzi agrari, le quali, per usufruire delle agevolazioni fiscali non sono tenuti a documentare la prevalenza ai sensi dell'art. 2513 c.c.

Si evidenzia che - in linea di principio - la generalità delle società cooperative è soggetta ai medesimi tributi e agli stessi adempimenti propri delle società in generale.

Ne consegue l' assoggettamento alle imposte dirette (IRPEG ed IRAP), secondo le regole ordinarie. Tuttavia, il legislatore ha inteso "riservare l'applicazione delle disposizioni fiscali di carattere agevolativo alle società cooperative a mutualità prevalente".

Si può quindi delineare, anche ai fini fiscali, una articolazione a più livelli, che vede il riconoscimento di un regime fiscale particolare per le cooperative con gli specifici requisiti di mutualità e di un regime di fiscalità agevolata a favore delle cooperative non prevalenti, a condizione che mantengano un regime di irripartibilità delle riserve indivisibili per legge o statuto.

La revisione della fiscalità delle cooperative ha in qualche modo preceduto l'avvio della riforma della disciplina civilistica, attraverso l'introduzione nel 2002 di alcune disposizioni destinate a favorire un graduale avvicinamento alla normativa "a regime" delle cooperative, anche in funzione della riforma poi attuata con il d.lgs 6/2003.

In specie, è stato emanato il d.lgs 63/2002 (convertito dalla legge 15 giugno 2002, n. 112), che all'art. 6 contiene - oltre ad alcune norme transitorie - disposizioni relative al trattamento fiscale delle somme destinate a riserva legale, alla disciplina dei ristorni, nonché al regime applicabile agli interessi per i prestiti erogati dai soci alla cooperativa.

Somma destinata a riserva legale

Il d.lgs ha disposto che per tutte le cooperative (salva rinuncia) l'ambito di applicazione previsto dalla Legge 904/1977(le somme destinate a riserva indivisibile sono escluse da imposizione) opera almeno per la parte destinata a riserva obbligatoria. E ciò indipendentemente dal regime di prevalenza o meno. In altri termini, per le cooperative a mutualità non prevalente è escluso da Irpeg soltanto l'ammontare minimo degli utili annuali che deve obbligatoriamente essere destinato ad incrementare la riserva legale.

Questo importo è pari al 30% degli utili di esercizio, per le cooperative in genere, ed al 70% per le banche di credito cooperativo.

In base a questa disposizione, è possibile operare una variazione in diminuzione del reddito imponibile commisurata all'accantonamento dell'utile alla riserva legale e nei limiti dell'ammontare minimo previsto (30% o 70%).

Rimane comunque invariato il regime legale applicabile alle riserve: in particolare, tali somme sono indivisibili fra i soci tanto durante la vita della società, quanto al suo scioglimento (in questa ipotesi, infatti, la riserva va destinata ai fondi mutualistici). Inoltre, le riserve sono parzialmente indisponibili, nel senso che possono essere utilizzate soltanto a copertura di eventuali perdite registrate nell'esercizio, ma a condizione che non si proceda alla distribuzione di utili fra i soci fino a quando le riserve stesse non siano state ricostituite.

I ristorni

I ristorni erano già considerati fra le agevolazioni tributarie previste dal d.p.r. 601/73: in specie, era prevista la deducibilità dal reddito della cooperativa delle somme ripartite fra i soci a titolo di integrazione delle retribuzioni (art. 11), o sotto forma di restituzione di parte del prezzo corrisposto per l'acquisto di beni e servizi, o come maggiore compenso per i conferimenti effettuati (art.12).

L'istituto è ora disciplinato anche nell' art. 6 d.l. 63/2002: i vantaggi fiscali riguardano tanto i soci, quanto le cooperative. Per quanto riguarda i soci, è stato stabilito che le somme attribuite a titolo di ristorno - se destinate ad aumento del capitale sociale della cooperativa - sono escluse da imposizione al momento di tale attribuzione, tanto ai fini IRPEF, quanto (eventualmente) ai fini IRAP.

Il beneficio fiscale è essenzialmente rivolto ai soci (l'attribuzione dei ristorni, infatti, sarebbe in alcuni casi soggetta a tassazione in capo al percettore), ma si traduce in un beneficio per la cooperativa, che ha così la possibilità di incrementare la propria capitalizzazione. In aggiunta, sempre a favore della cooperativa, è ammessa la deducibilità in capo a quest'ultima di quanto attribuito ai soci a titolo di ristorno (indipendentemente dalla imputazione a capitale sociale).

Interessi per prestiti erogati dai soci

Un regime particolare è previsto per i finanziamenti erogati alle cooperative da parte dei propri soci. In questo caso, con il d.l. 63/2002 è stato previsto che sugli interessi erogati dalle cooperative ai propri soci finanziatori deve essere applicata una ritenuta del 12,5% a titolo di imposta. Ciò tuttavia a condizione che:

1. *il socio percettore sia una persona fisica residente in Italia;*
2. *il prestito sia effettuato esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale;*
3. *l'ammontare erogato da ciascun socio non superi la somma di Euro 20.658,25 (elevato a Euro 41.316,56 per le cooperative di conservazione, lavorazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e per le cooperative di produzione e lavoro; oggi, a seguito delle rivalutazioni rispettivamente Euro 52.507,66 ed Euro 78.761,74);*
4. *gli interessi corrisposti non superino la misura massima di quelli spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, aumentata di 2,5 punti percentuali.*

Tutte le agevolazioni sopra descritte sono applicabili a tutte le cooperative. I benefici aggiuntivi per le cooperative a mutualità prevalente sono i seguenti:

- a) *esclusione da imposizione di tutti i redditi destinati a riserva indivisibile (in altri termini, non sussiste per le cooperative a mutualità prevalente il limite introdotto dal d.l. 63/2002, secondo cui la detassazione si applica soltanto alla quota degli utili annuali destinati alla riserva minima obbligatoria;*
- b) *esenzione da Irpeg per redditi conseguiti da:*
 - cooperative agricole, a condizione che tali redditi derivino dall'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno 1/4 dai terreni dei soci, nonché dalla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli, nei limiti dell'esercizio normale dell'agricoltura;
 - cooperative della piccola pesca (come definite dall'art. 10, comma 3, del d.p.r. 601/73);
 - cooperative di produzione e lavoro: in specie, (i) l'esenzione è totale se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi; (ii) l'Irpeg è invece ridotta alla metà se l'ammontare delle suddette retribuzioni è inferiore al 50% - ma non al 25% - dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi.

8.2 La riforma del mercato del lavoro

Normativa di riferimento:

- **Legge 3 aprile 2001, n.142**
- **Legge 14 febbraio 2003, n.30 art.9** (modifiche alla legge 3 aprile 2001, n.142)
- **D.lgs 297/2002** (riforma del collocamento pubblico)
- **D.lgs 276/2003** (definizione complessiva della normativa di riferimento al mercato del lavoro)

La riforma del mercato del lavoro è stata profonda ed articolata. E' intervenuta a modificare molte delle realtà esistenti e ne ha introdotte di nuove come la creazione di rapporti di lavoro finora poco diffusi (collaborazione occasionale, contratti a progetto ecc.) Il principale obiettivo della riforma è senz'altro quello di aumentare la flessibilità del mercato del lavoro italiano (consentendo alle imprese di ridurre notevolmente i costi), caratterizzato da una rigidità e da un livello di saturazione noti ormai da anni.

Ai fini della *Relazione* ci concentreremo sulle fattispecie introdotte dalla riforma prettamente attinenti al mondo cooperativo.

Segnaliamo comunque delle innovazioni importanti, di carattere più generale, come la riforma del collocamento pubblico (ristrutturazione del collocamento e soppressione delle liste ordinarie e speciali) e privato (finisce l'era del monopolio pubblico; il sistema è divenuto di tipo misto: le agenzie di lavoro ora possono essere anche private); l'introduzione dell'istituto della Borsa Lavoro (finalizzata a rendere più trasparente il mercato del lavoro attraverso uno scambio di informazioni tra i vari soggetti che vi intervengono); le nuove tipologie contrattuali, infine, come il lavoro intermittente, a progetto o occasionale, ripartito (job-sharing), il lavoro a tempo parziale, l'apprendistato e il contratto di inserimento; tali tipologie sono state introdotte al fine di rendere maggiormente flessibile la realtà lavorativa del nostro paese.

Particolarmente rilevante per il mondo cooperativo è senz'altro l'istituto della somministrazione di lavoro. Quest'ultima si realizza attraverso un rapporto trilaterale tra un'agenzia di somministrazione di lavoro, da cui dipende formalmente il lavoratore, e l'impresa che richiede la prestazione. L'utilizzatore è obbligato, in solido con il somministratore, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali.

Le aziende possono, dunque, avvalersi di lavoratori senza che ciò comporti l'assunzione dei relativi oneri derivanti dall'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato. Per potere esercitare questa attività l'agenzia deve chiedere apposita autorizzazione al Ministero del Lavoro ed iscriversi al relativo albo dopo avere dimostrato di possedere specifici requisiti giuridici e finanziari.

Questi ultimi mutano se l'agenzia ha fatto richiesta di svolgere attività generalista o specialista. Le prime saranno abilitate a svolgere tutte le attività previste nell'art. 20, comma 3, del decreto legislativo n. 276 del 2003 (tra cui servizi di consulenza e assistenza nel settore informatico, di pulizia, custodia, portineria, gestione di biblioteche ecc.).

Le agenzie di somministrazione di tipo specialista, invece, sono quelle che possono richiedere una o più autorizzazioni per lo svolgimento, esclusivamente a tempo indeterminato (staff leasing), di attività nell'elenco valido per le generaliste.

Le cooperative di lavoro in attività possono richiedere l'autorizzazione per lo svolgimento di somministrazione di lavoro, sia di tipo generalista che specialista. Oltre ai requisiti standard, nel primo caso la cooperativa deve essere costituita da almeno 60 soci, mentre nel secondo caso da almeno 20 soci; in entrambi i casi occorre la presenza nella base sociale, quale socio sovventore, di almeno un fondo mutualistico per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

È necessario, inoltre, che la cooperativa interessata inserisca nella ragione sociale anche la previsione che trattasi di Agenzia di somministrazione di lavoro e modifichi l'oggetto sociale, con l'avvertenza, che, nel caso voglia agire come agenzia di tipo generalista, l'attività di somministrazione deve risultare prevalente, anche se non esclusiva.

Si sottolinea, altresì, che i soci stessi possono essere oggetto di somministrazione e, quindi, essere utilizzati da altro datore di lavoro.

Gruppi di impresa

L'art. 31 dello stesso decreto legislativo, contempla la possibilità per le imprese capogruppo e i consorzi, di elaborare i prospetti retributivi e svolgere gli adempimenti connessi, per tutte le società controllate e collegate, con la precisazione che, comunque, ciò ha valore esclusivamente ai fini degli adempimenti, non rilevando, viceversa, ai fini della individuazione del soggetto titolare delle obbligazioni contrattuali e legislative in capo alle singole società datrici di lavoro.

Com'è noto, la legge n. 12 del 1979, all'art. 1, aveva riservato le competenze in questione – nell'ipotesi in cui non fossero svolte direttamente in azienda – ai consulenti del lavoro o agli altri professionisti abilitati, nonché alle associazioni di categoria, purché assistite da un professionista abilitato. La legge n. 144 del 1999, aveva poi introdotto una nuova previsione in base alla quale, per lo svolgimento delle operazioni di calcolo e stampa dei prospetti retributivi e le operazioni connesse, le imprese con più di 250 addetti potevano avvalersi anche di centri elaborazione dati di diretta costituzione o esterni, sempre assistiti dal professionista abilitato.

Con circolare n. 14 del 2000, il Ministero del lavoro aveva poi precisato che laddove il CED fosse costituito nell'ambito di un gruppo di imprese l'attività del medesimo poteva essere svolta per tutte le imprese del gruppo, comprese quelle con un organico inferiore ai 250 addetti.

Con l'articolo di legge si prevede la possibilità per i gruppi di impresa di delegare lo svolgimento degli adempimenti in oggetto alla società capogruppo.

La certificazione dei rapporti di lavoro

Introdotta al fine di prevenire la diffusione di contenziosi in materia di lavoro che potrebbero emergere a causa delle nuove tipologie contrattuali.

La delega all'introduzione del nuovo istituto contrattuale è stata prevista dall'art. 5 della legge n. 30 del 2003, il quale ha sancito i principi fondamentali che poi sono stati sviluppati dal legislatore delegato, e che sono:

- carattere volontario della stessa;

- individuazione dell'organo preposto negli enti bilaterali, nelle strutture pubbliche, ovvero nelle università;
- attribuzione di piena forza legale al contratto oggetto di certificazione.

Questi principi sono stati sviluppati dal legislatore delegato che ha disciplinato la certificazione agli articoli 75-84 del decreto legislativo n. 276 del 2003. Ai sensi dell'art. 75, possono essere oggetto di certificazione i contratti di lavoro intermittente, ripartito, a tempo parziale, a progetto e i contratti di associazione in partecipazione di cui agli articoli. 2549-2554 del codice civile.

Possono essere, altresì, oggetto di certificazione, le rinunce e le transazioni, di cui all'art. 2113 del codice civile, i regolamenti interni delle cooperative di lavoro di cui all'art. 6 della legge n. 142 del 2001, quando prevedono la possibilità di instaurare con i propri soci anche rapporti di lavoro diversi da quello subordinato, i contratti di appalto. Nell'art.76 , infine vengono stabiliti gli organi preposti alla certificazione dei contratti di lavoro.

La certificazione, essendo una procedura volontaria, necessita di una istanza sottoscritta sia dal datore di lavoro che dal lavoratore, che deve essere rivolta:

- alla commissione nella cui circoscrizione si trova l'azienda o risiede il lavoratore, se le parti presentano l'istanza alle commissioni istituite presso le DPL o le Province;
- alle commissioni costituite dalle rispettive associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori, se l'istanza è rivolta alle commissioni istituite presso gli enti bilaterali.

8.3 La riforma del socio lavoratore

Normativa di riferimento:

- **Circolare del Min.del Lavoro e delle Politiche Sociali, 18 marzo 2004, n.10**
- **Legge 14 febbraio 2003, n.30 art.9** (modifiche alla legge 3 aprile 2001, n.142)
- **Legge 3 aprile 2001, n.142**

Fino a qualche anno fa la disciplina del socio lavoratore di cooperativa si mostrava molto controversa poiché mancava un'apposita normativa che disciplinasse i rapporti di lavoro in tale ambito.

Questa lacuna è stata colmata nel 2001 con l'emanazione della legge 3 aprile, n. 142, la quale definisce giuridicamente la figura del socio lavoratore e, conseguentemente, ne regola i diritti e doveri. Tale legge è stata successivamente modificata con l'art. 9 della legge n. 30 del 2003. Le disposizioni in questione si applicano non solo alle cooperative di produzione e lavoro ma a tutte quelle in cui "il rapporto mutualistico abbia come oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci" (art. 1).

Il socio lavoratore, in questa legge, è visto in una duplice veste: da un lato, come soggetto che partecipa alla gestione dell'impresa, dall'altro come un vero e proprio lavoratore.

I compiti del socio, contenuti nell'art. 2 della legge 142/2001, comprendono la co-gestione dell'impresa attraverso lo strumento del voto e il delineamento delle strategie imprenditoriali,

nonché l'assunzione del rischio d'impresa. L'esplicazione di tali attività può essere ottenuta mettendo a disposizione la propria professionalità "in relazione al tipo e allo stato dell'attività svolta, nonché alla quantità delle prestazioni di lavoro disponibili per la cooperativa stessa".

Il rapporto di lavoro (art. 3) che il socio instaura con la cooperativa può connaturarsi in ogni forma prevista (contratto da dipendente, di collaborazione, partita IVA, ecc.), da cui scaturiranno i relativi trattamenti previdenziali e fiscali. Nella stesura finale della legge si è cercato di rafforzare, comunque, la predominanza del rapporto associativo (che rimane fondamentale) rispetto a quello di lavoro.

I soci che abbiano un rapporto di lavoro di tipo subordinato sono sottoposti allo Statuto dei Lavoratori (legge 300/70), eccezion fatta per l'art. 18 qualora si esauriscano sia il rapporto di lavoro che associativo. Tale articolo è stato oggetto delle modifiche apportate dall'art. 9 della legge n. 30 del 2003: la nuova formulazione prevede che i diritti di cui al Titolo III dello Statuto dei lavoratori vengano applicati "compatibilmente con lo stato di socio lavoratore", e "secondo quanto determinato da accordi collettivi tra associazioni nazionali del movimento cooperativo e organizzazioni sindacali dei lavoratori comparativamente più rappresentative".

Sempre nell'art. 3 si parla anche del trattamento retributivo dei soci: esso dovrà tenere conto della quantità e qualità del lavoro prestato e comunque non dovrà essere inferiore ai minimi previsti, per prestazioni analoghe, dalla contrattazione collettiva nazionale. Nel caso in cui la cooperativa non avesse un contratto nazionale di riferimento o che non sia aderente ad alcuna Centrale firmataria di accordi nazionali, dovrà fare riferimento ad una categoria affine e prendere questa come riferimento per calcolare la retribuzione minima del socio lavoratore (circolare del Ministero del lavoro n. 10 del 18 marzo 2004)³¹.

Per i rapporti di lavoro autonomi, non esistendo contratti nazionali di riferimento, si stabilirà una retribuzione proporzionale alla qualità e quantità del lavoro prestato dal socio facendo riferimento "ai compensi medi in uso per prestazioni analoghe rese in forma di lavoro autonomo".

Inoltre, sempre l'art. 3 stabilisce che possono esserci ulteriori trattamenti economici per i soci lavoratori oltre a quelli contrattuali e, specificatamente, a titolo di maggiorazione retributiva o a titolo di ristorno.

Le suddette erogazioni dovranno essere deliberate dall'assemblea dei soci. Lo stesso avviene per i ristorni; tuttavia le modalità di ripartizione e di erogazione vengono descritti non nella legge 142 ma nell'art. 2545-sexies del codice civile. Il limite, comunque, viene fissato dall'art. 3, comma 2, lett. b), della legge n. 142, del 2001 (l'importo erogato non può essere superiore al 30% dei trattamenti retributivi complessivi).

I ristorni infine, possono essere erogati con diverse modalità: come integrazione della retribuzione, come aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato (che andrà in sospensione di imposta) o come emissione di nuove azioni o strumenti finanziari³².

Tornando, infine, alla duplicità del vincolo che lega il socio alla cooperativa si nota come l'art. 9 della legge n. 30 del 2003, abbia anche modificato il secondo comma dell'art. 5, introducendo un ulteriore rafforzamento del vincolo associativo rispetto a quello di lavoro.

³¹ Ai soci delle piccole cooperative di pesca, può essere accordato, in deroga alle disposizioni sui trattamenti minimi da corrispondere ai soci lavoratori, "un compenso proporzionato all'entità del pescato, secondo criteri e parametri da stabilirsi nel regolamento interno di cui all'art. 6 della 142". Si consolida, così, la prassi esistente nel mondo della piccola pesca per la quale si retribuisce il lavoratore in base al pescato nel modo detto "alla parte".

³² L'assemblea che determina il ristorno è quella di bilancio; infatti tale provvedimento potrà essere adottato solo dalle cooperative che abbiano un bilancio positivo e per le quali l'erogazione del ristorno non comprometta il futuro economico e patrimoniale della società.

La nuova formulazione, infatti, prevede che “il rapporto di lavoro si estingue con il recesso o l'esclusione del socio deliberati nel rispetto delle previsioni statutarie e in conformità con gli articoli 2526 e 2527 del codice civile. Le controversie tra socio e cooperativa relative alla prestazione mutualistica sono di competenza del tribunale ordinario”.

In caso di recesso od esclusione, quindi, automaticamente finisce anche il rapporto di lavoro in quanto strumentale per il raggiungimento dello scambio mutualistico che sta alla base del rapporto del socio con la cooperativa di lavoro.

L'ultimo argomento da affrontare in merito alla riforma del socio lavoratore è quello previsto dall'art. 6 della legge 142, in cui si stabilisce che le cooperative, entro il 31 dicembre 2004, debbono approvare un regolamento interno per disciplinare i rapporti di lavoro instaurati con i soci.

Tale termine è stato da ultimo stabilito dall'art. 23-sexies della legge n. 47 del 2004, di conversione del decreto legge n. 355 del 2003, il quale ha anche fissato la sanzione (gestione commissariale) per le cooperative che non ottemperino all'approvazione del regolamento entro tale data.

All'interno del regolamento debbono essere evidenziati alcuni punti:

- la tipologia di contratti collettivi applicati ai soci lavoratori con rapporto subordinato e la definizione dei loro doveri a livello di azienda, anche sotto il profilo organizzativo;
- la regolamentazione per i soci con rapporto di lavoro diverso dal subordinato;
- deve essere prevista la facoltà, per l'assemblea, di deliberare eventuali piani di crisi aziendale e/o ristrutturazioni.

Il regolamento, pertanto, dovrà fornire informazioni e un quadro completo dal punto di vista economico, finanziario e legale; esso dovrà dunque essere continuamente monitorato e qualora fosse necessario, modificato per ottemperare a eventuali nuove esigenze.

Esso deve essere approvato dall'assemblea dei soci in seduta ordinaria ma con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria.

Una volta approvato va depositato entro trenta giorni presso la Direzione provinciale del lavoro competente e sarà oggetto di controllo e di vigilanza da parte dei revisori di cooperative che, in modo particolare, dovranno controllare la natura mutualistica dell'Ente oltre, ovviamente, al fatto che tale regolamento sia stato approvato, pena la gestione commissariale della cooperativa.

Si sottolinea infine che, in mancanza di adozione del regolamento interno, le cooperative non possono:

- a) inquadrare i propri soci con rapporto diverso da quello subordinato;
- b) deliberare nelle materie di cui alle lettere d), e) e f), dell'articolo 6³³.

Si tratta, infatti, di aspetti che trovano la loro fonte istitutiva e la relativa disciplina esclusivamente nel regolamento interno.

³³ d) l'attribuzione all'assemblea della facoltà di deliberare, all'occorrenza, un piano di crisi aziendale, nel quale siano salvaguardati, per quanto possibile, i livelli occupazionali e siano altresì previsti: la possibilità di riduzione temporanea dei trattamenti economici integrativi di cui al comma 2, lettera b), dell'articolo 3; il divieto, per l'intera durata del piano, di distribuzione di eventuali utili; e) l'attribuzione all'assemblea della facoltà di deliberare, nell'ambito del piano di crisi aziendale di cui alla lettera d), forme di apporto anche economico, da parte dei soci lavoratori, alla soluzione della crisi, in proporzione alle disponibilità e capacità finanziarie; f) al fine di promuovere nuova imprenditorialità, nelle cooperative di nuova costituzione, la facoltà per l'assemblea della cooperativa di deliberare un piano d'avviamento alle condizioni e secondo le modalità stabilite in accordi collettivi tra le associazioni nazionali del movimento cooperativo e le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative.

8.4 La vigilanza e il sistema dei controlli sulle società cooperative

Normativa di riferimento:

- **l'art. 2542 cc del 1942**, confermato peraltro dalla riforma del diritto societario, in cui si prescrivono alle cooperative autorizzazioni, nonché il sottoporsi a vigilanza e/o agli altri controlli sulla gestione stabiliti dalle leggi speciali
- **il DLCPS 1577/47** (o legge Basevi), il quale disciplina gli organi deputati a svolgere funzione di vigilanza, i contenuti, gli obiettivi, le sanzioni ed i casi di irregolarità non sanabili con riferimento alle cooperative
- **l'art. 45 della Costituzione**, in cui si riconoscono e si promuovono la funzione sociale della cooperazione e il carattere di mutualità associata
- **La riforma del diritto societario (d.lgs 6/2003)**
- **d.lgs. 220/2002**

In occasione della riforma del diritto societario anche la materia relativa ai controlli (contenuta nella Sezione VI del Titolo dedicato alle cooperative) ha subito modifiche.

Essa si prefigura come un sistema di controllo esterno che si origina, almeno inizialmente, nella normativa speciale di inizio secolo.

Sebbene la riforma abbia introdotto innovazioni importanti si possono tuttora cogliere rilevanti elementi di continuità con la normativa precedente. Il primo di essi è rappresentato dalla norma contenuta nell'art. 2545-quaterdecies, la quale riproduce quanto contenuto nell'art. 2542 della normativa precedente: si ripropone, infatti, per le cooperative, un sistema di vigilanza esterna allo scopo di assicurare (come prevede l'art. 45 Cost.) il carattere e le finalità delle stesse cooperative.

L'attività di vigilanza, quindi, oltre a verificare il rispetto delle norme da parte delle cooperative per usufruire delle agevolazioni fiscali, diviene uno strumento fondamentale dello Stato per la salvaguardia dei tratti distintivi delle stesse (la mutualità, la funzione sociale ecc.); in questi termini la vigilanza assume la funzione di tutela degli interessi dei soci e dei terzi (risulta quindi maggiormente chiaro il comportamento del legislatore per cui la vigilanza concerne tutti i tipi di cooperative e non solo quelle a mutualità prevalente).

Come suddetto, l'art. 2545-quaterdecies rinvia l'argomento della vigilanza alla legislazione speciale. A tal riguardo occorre considerare il d.lgs 220/2002 che, rispettando le norme contenute nella legge 142/2001, modifica profondamente la precedente disciplina contenuta nella 1577/47. Pur tuttavia la nuova disciplina rimane sostanzialmente coerente con i principi costitutivi dell'attività cooperativa.

La coerenza si ravvisa sicuramente negli enti che devono sottoporsi a vigilanza: l'art. 1 stabilisce che il sistema dei controlli deve investire tutte le società cooperative ed i loro consorzi, i gruppi cooperativi paritetici, le società di mutuo soccorso, gli enti mutualistici, le piccole società

cooperative. Anche le banche di credito cooperativo sono state ricomprese nell'elenco, ma su di esse il controllo è limitato solo agli istituti relativi ai rapporti mutualistici e al funzionamento degli organi sociali (sono norme coerenti con l'art.45 Cost. e con il d.lgs 6, secondo cui le cooperative possono definirsi tali solo se possiedono finalità mutualistiche e le tipiche caratteristiche organizzative).

Il d.lgs 220/02, a differenza dell'art.9 della legge Basevi, estende il controllo al regolare funzionamento contabile ed amministrativo e alle attività specifiche promosse dalle cooperative, nonché alla consistenza patrimoniale dell'ente (acquisendo il bilancio di esercizio, le relazioni del cda e del collegio sindacale), concentrandosi comunque sulla natura mutualistica della cooperativa.

Gli organi preposti alla funzione di vigilanza ed ai quali spetta una competenza esclusiva sono il Ministero delle Attività Produttive e le Associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo, le quali per esercitare tale ruolo, devono ottenere un formale riconoscimento in base a determinati requisiti dimensionali ed organizzativi (art.3 d.lgs 220).

La riserva di competenza è finalizzata ad eliminare eventuali sovrapposizioni o duplicazioni di adempimenti tra i diversi tipi di controllo.

Nel d.lgs 220/02 la vigilanza viene chiamata a soddisfare due esigenze: fornire assistenza alle cooperative e controllarne la natura medesima. Inoltre è chiamata a verificare la correttezza e la conformità dei rapporti di lavoro istaurate tra le cooperative ed i soci.

Compiti di assistenza – art.4 comma 1 lett.a: la revisione è finalizzata a fornire alla direzione e all'amministrazione dei suggerimenti e dei consigli per migliorare la gestione e il livello di democrazia interna.

Compiti di accertamento - art.4 comma 1 lett.b: la revisione dovrà accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativa-contabile, la natura mutualistica dell'ente, focalizzando i diversi aspetti della vita cooperativa: l'effettività della sua base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale, la qualità di tale partecipazione (voto per testa, delega di voto ecc...); l'assenza di scopi di lucro dell'ente (nel rispetto dei limiti previsti), la legittimazione di questo alle agevolazioni fiscali.

Modalità di svolgimento – l'attività di vigilanza si esplica attraverso revisioni ordinarie (cadenza almeno biennale ad eccezione di alcune fattispecie come le cooperative sociali, di abitazione e loro consorzi iscritte all'albo previsto dall'art.13 della legge 59/92 per le quali è prevista una cadenza annuale) o ispezioni straordinarie disposte dal Ministero sulla base di accertamenti a campione. Quest'ultimo è responsabile sia delle ispezioni ordinarie che straordinarie.

Alle Associazioni di rappresentanza è affidato il compito di svolgere le revisioni nei confronti delle cooperative loro aderenti. Tale competenza potrebbe anche estendersi anche alle cooperative non associate nel caso di decisione ministeriale.

A differenza di quanto previsto dal sistema precedente, il d.lgs. 220 conferisce un ruolo attivo alle cooperative nel processo di vigilanza. Queste, infatti, possono richiedere la revisione al Ministero competente o alle associazioni cui aderiscono, qualora necessitino di certificare il possesso dei requisiti mutualistici. In alternativa possono, anche al fine di usufruire delle agevolazioni fiscali, produrre una dichiarazione sottoscritta dal Presidente. Questa dovrà contenere tutti gli elementi identificativi della cooperativa, ma soprattutto gli estremi del versamento del contributo al fondo mutualistico, l'indicazione dell'agevolazione richiesta, la dichiarazione del possesso dei requisiti necessari.

Effetti della vigilanza – qualora l'attività di vigilanza non riscontri irregolarità, la cooperativa riceve un certificato di revisione dal Ministero o dalle Associazioni relative. In caso contrario, se la cooperativa non ha provveduto ad eliminare tali irregolarità, il Ministero delle Attività Produttive può adottare i seguenti provvedimenti:

- a) la cancellazione dall'albo nazionale delle cooperative, ai sensi dell'art.12 del d.lgs. 220;
- b) la gestione commissariale, ai sensi dell'art.2545 sexiesdecies;
- c) lo scioglimento per atto dell'autorità, ai sensi dell'art. 2545 septiesdecies;
- d) il controllo giudiziario ai sensi dell'art. 2409.

Analizziamo i punti suddetti nello specifico:

- a) l'effetto principale è la perdita di ogni tipo di agevolazioni. Inoltre ai sensi dell'art. 17 della legge 388/2000, in caso di decadenza di tali benefici la cooperativa deve devolvere il proprio patrimonio ai Fondi mutualistici di cui all'art. 11 della legge 59/92;
- b) L'autorità può revocare gli amministratori ed i sindaci in caso di irregolare funzionamento della società, affidandone la gestione ad un commissario. Secondo la norma, l'applicazione della relativa sanzione è discrezionale in relazione alla gravità delle irregolarità;
- c) Il commissario generalmente sostituisce il Cda, ma occorre tenere presente che i poteri vengono stabiliti dall'Autorità governativa; il soggetto può, quindi, esercitare poteri di ordinaria amministrazione, ma anche poteri più ampi. In questi casi l'efficacia delle decisioni del commissario è subordinata dall'approvazione del Ministero. Nulle, le deliberazioni che hanno come oggetto argomenti estranei al mandato conferito. Per quanto concerne la sanzione relativa alla gestione commissariale, essa viene adottata qualora si riscontrino gravi irregolarità. Oltre a questa motivazione generica, la sanzione viene applicata anche in tre particolari fattispecie (irregolarità nelle procedure di ammissione dei nuovi soci – comma 3 art. 2545-sexiesdecies; qualora l'ente cooperativo non richieda la certificazione del bilancio – comma 3 art.11 d.lgs 220/02; nel caso in cui la cooperativa di lavoro dovesse compiere gravi violazioni del regolamento di cui all' art.6 della legge 142/01 in materia di rapporti di lavoro tra cooperative e soci lavoratori- comma 4 art.12 del d.lgs 220/02);
- d) Segnaliamo alcuni elementi di continuità e di novità. I primi sono rappresentati dal potere, attribuito all'autorità di vigilanza, di sciogliere le cooperative che non riescono a raggiungere gli scopi sociali, ovvero che non abbiano depositato il bilancio di esercizio o non abbiano compiuto atti di gestione per 2 anni consecutivi. Ciò era previsto anche dalla normativa precedente; l'elemento di novità è costituito dal comma 3 dell'art. 2522, in cui si dispone lo scioglimento della cooperativa anche nell'eventualità in cui il numero di soci divenga inferiore a quello legale e non venga reintegrato entro un anno come termine massimo. Per quanto concerne le cooperative di abitazione il d.lgs. 6 non ha confermato la norma di cui all'art. 2544, secondo cui le cooperative edilizie di abitazione sono sciolti di diritto qualora non avessero depositato in Tribunale nei termini previsti i bilanci relativi agli ultimi due anni;
- e) Nell'ambito della sezione dedicata ai controlli, l'art. 2545 contiene la novità più significativa: l'applicabilità alle cooperative dell'art. 2409, cioè del controllo giudiziario. Se vi è fondato sospetto che gli amministratori abbiano compiuto gravi irregolarità che arrechino danno alla cooperativa, i soci possono denunciare i fatti al tribunale. Nelle cooperative la denuncia deve essere fatta da soci che rappresentino almeno un decimo del capitale sociale e nelle cooperative