

mercoledì 12 marzo 2003

IL NUOVO DIRITTO SOCIETARIO*Il nuovo art. 2513 cc indica i metodi di calcolo per l'individuazione del requisito della prevalenza***Coop, la mutualità stringe i confini***Gli scambi tra società e soci dovranno essere superiori al 50%***DI BIANCA GANGALE***

La formula di «cooperativa a mutualità prevalente» rappresenta la traduzione nel testo del decreto legislativo n. 6/03 della corrispondente formula di «cooperativa costituzionalmente riconosciuta» alla quale la legge delega (n. 366/2001) ricollegava la possibilità o meno di applicare la legislazione tributaria agevolativa.

La ragione di questa diversa scelta terminologica va individuata nella preoccupazione, avvertita in sede di stesura del decreto delegato, di scongiurare i dubbi di legittimità costituzionale derivanti dall'identificazione pura e semplice della cooperazione riconosciuta, ai sensi dell'articolo 45 della Costituzione, con quella definita dall'articolo 5 della legge delega sulla base del possesso dei requisiti previsti dalla legge Basevi e della prevalenza dell'attività con i soci. Ciononostante, la formula e la disciplina dettate in sede di normativa delegata sono tutt'altro che neutrali sotto il profilo della definizione del concetto di mutualità. Vediamo perché.

Il testo del novellato articolo 2512 del codice civile detta una disciplina della prevalenza basata sul raffronto numerico tra vari indici di riferimento che, in sostanza, ritiene rispettato il requisito qualora l'attività mutualistica con i soci sia superiore alla metà dell'intera attività della società con riferimento ai ricavi nelle vendite, per le cooperative di consumo, e al costo del lavoro per le cooperative di produzione e lavoro.

Ai sensi del successivo articolo 2513, per la realizzazione del requisito della prevalenza occorre che siano alternativamente realizzati i seguenti presupposti:

La cooperativa di lavoro Alfa svolge anche prestazioni di servizi a favore dei soci. In particolare, le prestazioni lavorative fornite dai soci hanno un costo pari a 550 (55%), rispetto a un costo totale del lavoro pari a 1.000. Dalle prestazioni di servizi ai soci, la cooperativa ritrae ricavi per un valore pari a 50 (16,6%), rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi pari a 300. La cooperativa Alfa realizza i requisiti di prevalenza ai sensi dell'articolo 2513 cc e potrà godere delle agevolazioni fiscali riservate dalla legge alle sole cooperative a mutualità prevalente?

LA SOLUZIONE

A norma dell'articolo 2513 cc, qualora la cooperativa realizzi contestualmente più tipi di scambio mutualistico, il requisito della prevalenza è attestato con riferimento alla media ponderata calcolata sulla percentuale delle diverse attività svolte. Nel caso di specie, se la cooperativa Alfa fosse una cooperativa di lavoro «pura», il requisito della prevalenza risulterebbe realizzato. La circostanza che la cooperativa svolga al contempo anche prestazioni di servizi a favore dei soci e la conseguente applicazione del meccanismo della «media ponderata», può far sì che il requisito della prevalenza non risulti realizzato con conseguente impossibilità di godere delle agevolazioni fiscali.

**UN CASO
AL GIORNO
42****Il requisito della «prevalenza»**

Costo totale delle prestazioni lavorative pari a 1.000, di cui 550 (55%) riferito alle prestazioni dei soci e 450 (45%) riferito a quelle di terzi

Ricavi per prestazioni di servizi pari a 300, di cui 50 relativi a prestazioni fornite ai soci (16,6%) e 250 (83,4%) relativi a prestazioni fornite a terzi

CALCOLO MEDIA PONDERATA $(55 \times 1.000 : 1.300)$

+

 $(16,6 \times 300 : 1.300)$

42,3

+

3,8

= 46,1

La media ponderata è pari a 46,1: la cooperativa non è quindi a «mutualità prevalente»

- i ricavi derivanti dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci devono essere superiori al 50% del totale complessivo riportato nella voce A1 del conto economico;

- il costo del lavoro dei soci deve essere superiore al 50% rispetto al costo totale del lavoro riportato nella voce B9 del bilancio;

- il costo dei beni o servizi conferiti dai soci deve essere superiore al 50% del costo complessivo delle merci, delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci riportato nella voce B6 del conto economico, ovvero dei servizi il cui costo totale è riscontrabile nella voce B7.

Ebbene, se si considerano le modalità (sopra esposte) con cui il legislatore delegato fissa i requisiti per il rispetto della prevalenza emerge come la differenza tra le cooperative a mutualità prevalente e le altre cooperative risieda nella prevalenza quantitativa del dato economico derivante dal rapporto di

scambio tra la società e i soci, ferma restando la necessaria esistenza di tale scambio mutualistico perché si possa ravvisare il perseguimento di uno scopo mutualistico.

In altre parole, lo scambio mutualistico può essere più o meno prevalente ma deve in ogni caso esistere e connotare sul piano causale la cooperativa.

È evidente, dunque, che il legislatore della riforma offre spunti importanti ai fini della qualificazione della mutualità come «mutualità interna», o meglio, come «gestione di servizio».

Questa ricostruzione è avvalorata anche da altri dati testuali. Il riferimento va all'articolo 2520 cc che riserva alla legge il compito di «prevedere la costituzione di cooperative destinate a procurare beni o servizi a soggetti appartenenti a particolari categorie anche di non soci». Se la riforma avesse recepito una nozione più ampia di mutualità (cosiddetta esterna) il legislatore non avrebbe avvertito la necessità di riservare espressamente alla legge la possibilità di ammettere la costituzione di cooperative rivolte a non soci.

O, ancora, si pensi alla norma secondo cui «l'atto costitutivo stabilisce le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica e può prevedere che la società svolga la propria attività anche con i terzi», che, nel consentire allo statuto la possibilità di prevedere lo svolgimento di attività anche con i terzi, identifica l'essenza dell'attività mutualistica nel rapporto di scambio con i soci (articolo 2521, secondo comma, cc). È evidente che la nozione di mutualità incentrata sul rapporto di scambio tra la cooperativa e i soci appare eccessivamente restrittiva se si confronta con l'evoluzione del fenomeno cooperativistico nell'evolvere nel nostro ordinamento, rischiando di comprimere le potenzialità economiche e la capacità e competitiva dell'impresa cooperativa. Si tratta, peraltro,

di una precisa scelta giuspolitica il cui impatto negativo sulle cooperative che non rispettano i requisiti della prevalenza potrebbe essere attenuato, in sede di disciplina fiscale, attraverso la previsione legislativa di una detassazione (almeno parziale) degli utili finché non vengano distribuiti o assegnati ai soci.

Le cooperative a mutualità prevalente, per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, dovranno altresì rispettare i seguenti requisiti:

- divieto di distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;

- divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;

- divieto di distribuire riserve tra i soci cooperatori;

- obbligo di devoluzione dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo. Ciò

premessi, in linea generale in ordine al requisito della prevalenza e al concetto di mutualità accolto dal legislatore delegato occorre sottolineare, ai fini della spiegazione del caso prospettato, che, nell'ipotesi di cooperative con più attività, il requisito della prevalenza è attestato con riferimento alla media ponderata calcolata sulla percentuale delle varie attività. Il calcolo della prevalenza basato sulla media ponderata può sollevare alcuni rischi operativi da non sottovalutare. Si pensi infatti all'ipotesi, analoga a quella qui in oggetto, in cui una cooperativa di lavoro svolga anche prestazioni di servizi nei confronti dei soci. Se si ritiene che il calcolo della media ponderata sopra esposto scatti in modo automatico, sorge il rischio concreto che la cooperativa perda il suo carattere di cooperativa a mutualità prevalente e le relative agevolazioni fiscali senza che ciò corrisponda a un vero mutamento della struttura dell'attività. Appare pertanto opportuno che lo statuto sociale definisca in maniera precisa l'oggetto dello «scambio mutualistico», in quanto una definizione poco accorta o estensiva potrebbe anche condurre alla perdita del requisito della prevalenza e alla conseguente perdita delle agevolazioni fiscali. (riproduzione riservata)

** Fondazione Luca Pacioli*