

# NORME E TRIBUTI

a pag. 18 | **RIFORMA FISCALE.** L'opzione-consolidato si riflette sui bilanci delle singole società

a pag. 18 | **INAIL.** Competenza per gli infortuni secondo il domicilio del dipendente

a pag. 19 | **LEGGE BIAGI.** I consulenti del lavoro pronti al debutto della Fondazione

DIRITTO SOCIETARIO ■ Addio alle agevolazioni per chi entro dicembre non si adegua alle nuove regole sulla «mutualità prevalente»

## Statuti coop, in gioco gli sconti fiscali

Per il termine di fine anno non sono previste deroghe

Se per gli adempimenti statuari delle società per azioni e a responsabilità limitata la scadenza del 30 settembre 2004 rappresenta un termine importante, ma non certo ultimo (chi non si sarà adeguato potrà farlo anche dal 1° ottobre in avanti, senza alcuna particolare conseguenza, si veda «Il Sole-24 ore» del 27 luglio scorso), il mancato adeguamento delle cooperative alle nuove regole entro il 31 dicembre 2004 determina invece conseguenze negative (si veda anche l'articolo a fianco).

**Le regole e le condizioni per le coop.** Il nuovo articolo 223 duodecies delle disposizioni di attuazione del Codice civile, dopo aver disposto (al suo penultimo comma) che le regole fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano «soltanto alle cooperative a mutualità prevalente», all'ultimo comma sancisce infatti che «conservano le agevolazioni fiscali le società cooperative e i loro consorzi che ... adeguano i propri statuti alle disposizioni che disciplinano le società cooperative a mutualità prevalente entro il 31 dicembre 2004».

**Scopo mutualistico e mutualità prevalente.** La "parità" delle agevolazioni fiscali per il mondo cooperativo si gioca, dunque, sul campo della «prevalente mutualità».

Si tratta di un concetto nuovo, introdotto dalla riforma del diritto societario, che discrimina, nell'ambito dello scopo mutualistico (caratteristica indefinita della cooperazione, come precisa l'articolo 2511 del Codice civile) le società cooperative che, appunto, fanno dello scambio mutualistico la loro "prevalente" caratteristica rispetto alle altre cooperative, dove i rapporti tra società e soci hanno carattere meno rilevante rispetto ai rapporti tra cooperativa e mercato "esterno".

Lo scopo mutualistico distingue le società cooperative dalle altre tipologie societarie: queste ultime sono, infatti, a scopo "lucrativo", cioè svolgono la loro attività al fine di ripartire tra i soci l'utile di esercizio.

Le società cooperative, al contrario, sono incardinate sul principio di offrire ai propri soci (consumatori, utenti, braccianti, muratori, pescatori, acquirenti di abitazioni eccetera) condizioni migliori rispetto a quelle che altrimenti si otterrebbero sul "normale" mercato: e quindi, salari più elevati, acquisti a costi inferiori, tariffe a prezzi più bassi.

**Quando la mutualità è prevalente.** La riforma del diritto societario non detta solo disposizioni di principio, ma indica anche concretamente il perimetro entro il

quale la cooperativa è da considerarsi a mutualità prevalente. Provvedono a tal fine gli articoli 2512 e 2513 del Codice civile. Secondo l'articolo 2512, sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico:

1) nel settore delle cooperative di utenti, quelle che svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;

2) nel settore delle cooperative di lavoratori, quelle che si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;

3) nel settore delle cooperative di conferimento, quelle che si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Secondo l'articolo 2513, la prevalenza discende dalla presenza dei seguenti parametri (che gli amministratori e i sindaci debbono documentare nella nota integrativa al bilancio):

■ i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono su-

periori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni (di cui alla voce A1 del conto economico);

■ il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del totale del costo del lavoro (di cui alla voce B9 del conto economico);

■ il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci o per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi (di cui alla voce B7 del conto economico) o al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite (di cui alla voce B6 del conto economico), fermo restando che nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti.

Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico (per esempio, la cooperativa di "lavoratori tipografici" che svolge anche attività di vendita di pubblicazioni ai propri "soci lettori"), la condizione di prevalenza si ricava operando la media ponderata delle percentuali indicate dalla cooperativa.

In questo caso, una percentuale non soddisfacente in un campo d'attività può essere "rimediata" con una percentuale molto soddisfacente nell'altro campo di attività.

ANGELO BUSANI

### Corsa alle assemblee

Convocazioni entro il 31 dicembre prossimo

**Scadenza a fine anno.** Le società cooperative, iscritte nel Registro delle imprese al 1° gennaio 2004, devono adeguare gli statuti alle nuove disposizioni, inderogabili (in linea di massima quelle riportate nella prima parte del prospetto accanto), entro il 31 dicembre prossimo.

**Assemblea straordinaria.** Le modifiche statutarie devono essere assunte dall'assemblea straordinaria e il verbale deve essere redatto da un notaio. Non sono previste semplificazioni procedurali. Le cooperative non possono quindi esimersi dalla procedura della convocazione dell'assemblea straordinaria e dal raggiungimento dei quorum deliberativi previsti dagli statuti.

**Numero legale.** L'articolo 223-duodecies delle norme di attuazione, dispone come unica eccezione, che le delibere sugli adeguamenti inderogabili possono essere assunte dall'assemblea in terza convocazione a maggioranza semplice dei presenti. Quindi se le modifiche statutarie si limitano a quelle previste dalla legge, le cooperative a larga base sociale hanno una via d'uscita se nelle assemblee in prima o seconda convocazione non viene raggiunto il numero legale previsto dallo statuto.

### Le tappe della svolta

Gli adeguamenti per le cooperative

ADEGUAMENTI OBBLIGATORI	ADEGUAMENTI FACOLTATIVI
Cancellare nella ragione sociale la responsabilità illimitata o limitata	Deroga al modello della società per azioni per le cooperative di piccole dimensioni
Definire se la cooperativa è, o non è, a mutualità prevalente	Attribuzione del controllo contabile al collegio sindacale per le coop assimilate alle Spa
Stabilire il valore della quota (non inferiore a 25,00 euro né superiore a 500,00 euro)	Possibilità di operare non solo con i soci ma anche con i terzi in misura più o meno prevalente
Indicare l'oggetto sociale con riferimento all'interesse dei soci (articolo 2521 del Codice civile, n. 3)	Previsione del socio "in prova" per un periodo massimo di cinque anni
Indicare i criteri per la ripartizione dei ristorni ai soci, proporzionalmente agli scambi mutualistici (articolo 2545-sexies)	Indicazione della decorrenza degli effetti in caso di recesso del socio
Definire il sistema di amministrazione con la previsione dei limiti al cumulo delle cariche e alla rieleggibilità degli amministratori	Previsione delle modalità per l'esclusione del socio
Stabilire che la nomina degli arbitri nelle controversie deve essere attribuita a persone estranee alla società	Deroga al voto capitario con facoltà di attribuire ai soci imprese un maggior peso in assemblea in funzione del rapporto mutualistico
Trasformare le piccole società cooperative (legge 266/97) in cooperative ordinarie con un minimo di tre soci (persone fisiche) adottando le regole della Srl	Riservare uno o più amministratori alle diverse categorie di soci in proporzione all'interesse di ciascuna categoria

## La ragione sociale «perde» la responsabilità

Con il riordino risponde l'impresa con il suo patrimonio - Sui limiti di quote o azioni manca una norma transitoria

La prima modifica statutaria che le società cooperative affronteranno riguarda la ragione sociale. L'articolo 2518 del Codice civile dispone che per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio. Ne consegue che non è più necessaria la precisazione nella ragione sociale che si tratta di cooperativa a responsabilità limitata (o illimitata), in quanto in tutte le cooperative non vi è più la responsabilità sussidiaria dei soci.

La denominazione sociale deve quindi contenere soltanto l'indicazione di «società cooperativa». La soppressione della responsabilità illimitata per le cooperative che la prevedevano ha indubbi riflessi per i creditori, ma comunque si tratta di una norma inderogabile.

**Le quote e le azioni.** Le modifiche statutarie delle cooperative dovranno prevedere che il valore nominale di ciascuna azione o quota non può essere inferiore a 25 euro, né superiore a 500. Questi importi sono identici a quelli in vigore prima della riforma (articolo 4 del decreto legislativo 213/98). Tuttavia, il valore minimo di 25 euro è la traduzione del precedente valore di 50mila lire, introdotto dalla legge n. 59/92. In quell'occasione era stata introdotta una norma transitoria che esentava le cooperative dall'obbligo dell'adeguamento al capitale minimo, con la conseguenza che possono sussistere tuttora cooperative la cui quota nominale sia inferiore a 25 euro. In assenza di una norma transitoria sembra necessario che i soci, per effetto dell'adeguamento obbligatorio dello statuto, versino una somma di denaro necessaria al raggiungimento del valore minimo di 25 euro.

Nessun socio può detenere quote o azioni di importo complessivo superiore a 100mila euro. Tale limite, che si applica soltanto per i soci persone fisiche

non sottoscrittori di strumenti finanziari, non è variabile, come avveniva in passato, per le cooperative agricole e per quelle di produzione e lavoro.

**I ristorni.** L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci, in proporzione alla quantità e qualità degli scambi mutualistici. L'adeguamento statutario dovrebbe limitarsi a enunciare il principio stabilendo, ad esempio, che il ristorno può essere erogato direttamente ai soci, oppure in forma indiretta mediante aumento del capitale sottoscritto dal socio. Stabiliti i criteri in sede statutaria è opportuno demandare a un regolamento la determinazione delle modalità che non possono prescindere da-

gli apporti dei soci e dal risultato della gestione.

**Le piccole cooperative.** L'istituto della piccola cooperativa (legge n. 266/97) è di fatto soppresso in quanto viene sancito l'obbligo, per questi organismi, di trasformarsi in cooperativa "ordinaria" (articolo 111-septies delle norme di attuazione) entro il 31 dicembre 2004. Tuttavia la cooperativa i cui soci siano esclusivamente persone fisiche (con un minimo di tre) continua a operare normalmente applicando le regole delle società cooperative e facendo riferimento, per quanto non previsto nel Titolo VI, alle disposizioni sulla società a responsabilità limitata.

**Il modello societario.** Le socie-

tà cooperative, per quanto non previsto nel Titolo VI, applicano "naturalmente" le disposizioni sulle società per azioni. Possono però, in sede di adeguamento dello statuto, prevedere che trovino applicazione le norme sulla società a responsabilità limitata, qualora il numero dei soci sia inferiore a 20 oppure quando l'ammontare dell'attivo dello stato patrimoniale non superi un milione di euro. È sufficiente non superare uno solo di questi limiti e non entrambi, affinché la cooperativa possa essere assimilata alla società a responsabilità limitata.

L'assimilazione alternativa ai due modelli di società di capitali, a seconda del superamento dei predetti limiti dimensionali, rende

complessa la stesura dello statuto che dovrebbe prevedere entrambe le ipotesi.

L'adozione delle norme sulla Srl esclude l'obbligo del controllo contabile (articolo 2409-bis) il quale, nella fattispecie, è affidato per legge al collegio sindacale. Peraltro, nelle società cooperative il collegio sindacale non è obbligatorio se non vengono superati i limiti (capitale sociale, attivo patrimoniale, ecc.) previsti per le società a responsabilità limitata, ma rimane comunque l'obbligo del controllo contabile se la cooperativa è assimilata alla società per azioni.

**Il voto.** Nelle cooperative i cui soci siano imprese può essere previsto che il diritto di voto sia

attribuito in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico. In sostanza si può fare riferimento ai conferimenti, ovvero agli acquisti di beni o servizi fatti dai soci. Il voto plurimo attribuito non può superare un terzo dei voti esprimibili nella assemblea e ogni socio non può esprimere più del decimo dei voti medesimi.

Analoga previsione è contenuta nelle norme sulla amministrazione della società cooperativa (articolo 2542, comma 3, del Codice civile): è possibile prevedere che uno o più amministratori siano scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di soci in rapporto dell'interesse che ciascuna categoria ha nella attività sociale.

GIAN PAOLO TOSONI

## C'è tempo fino al 10 gennaio per le iscrizioni, con domanda trasmessa in via telematica L'Albo trasloca al Registro delle imprese

Al fine della qualificazione di una società cooperativa nell'alveo di quelle a mutualità prevalente, oltre ai requisiti "sostanziali" occorre la ricorrenza anche di alcuni requisiti formali.

**I caratteri formali della mutualità.** L'articolo 2514 del Codice civile dispone, infatti, che le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti:

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

2) il 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;

3) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;

4) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto solo il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

La norma sostituisce la precedente indicazione (l'articolo 26 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato, n. 1577 del 1947, la cosiddetta "legge Basevi") che presupponeva la sussistenza dei requisiti mutualistici in quelle cooperative che nel proprio statuto avessero introdotto la previsione del divieto di distribuzione di utili e riserve e dell'obbligo di devoluzione del proprio patrimonio in caso di scioglimento della società.

Il passaggio degli statuti dalle vecchie previsioni a quelle nuove non comporta

l'obbligo di devoluzione previsto dall'articolo 17 della legge 388/2000 (articolo 111 decies delle disposizioni di attuazione del Codice civile).

Va anche ricordato che le banche di credito cooperativo «che rispettino le norme delle leggi speciali» sono considerate cooperative a mutualità prevalente (articolo 223 terdecies delle disposizioni di attuazione del Codice civile); e che le cooperative sociali «che rispettino le norme di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381» sono pure considerate cooperative a mutualità prevalente (articolo 111 septies delle disposizioni di attuazione del Codice civile).

**L'Albo delle cooperative.** Le cooperative si devono iscrivere in un apposito nuovo Albo, tenuto presso il Registro delle imprese (articoli 2512, ultimo comma, del Codice civile e 223 sexiesdecies delle disposizioni di attuazione), diviso in due sezioni, una per le coop a mutualità prevalente, l'altra per

le restanti cooperative.

L'Albo (che sostituisce il vecchio Registro prefettizio) è stato istituito con un decreto del ministro delle Attività produttive del 23 giugno 2004 (pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» 162 del 13 luglio). Tutte le cooperative si dovranno iscrivere (con trasmissione dell'istanza in via telematica) entro 180 giorni da quest'ultima data (e quindi entro domenica 9 gennaio 2005, che slitta al 10) e, ovviamente, una volta che abbiano adeguato i propri statuti ai dettami della riforma del diritto societario e abbiano, quindi, scelto di posizionarsi o meno nell'area della mutualità prevalente.

All'iscrizione nell'Albo segue l'attribuzione di un numero di iscrizione, con l'indicazione della sezione di appartenenza; questo numero dovrà essere indicato «negli atti e nella corrispondenza» della cooperativa a mutualità prevalente (articolo 2515, comma 3, del Codice civile).

A.B.U.

Contabilità / I riflessi della riforma in bilancio

## Nei gruppi una crescita di trasparenza

Con il nuovo regime aumentano gli strumenti per valutare redditività di risorse e partecipazioni

La riforma del diritto societario prevede modifiche importanti per i gruppi, nell'informazione sull'attività di direzione e controllo. Il documento n. 1 dell'Oic, l'Organismo italiano di contabilità (la pubblicazione è attesa il 7 settembre) commentando le disposizioni, ha illustrato gli effetti delle modifiche con alcuni prospetti da inserire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione (si veda «Il Sole-24Ore di ieri»). L'informativa consente a chi leg-

ge il bilancio di valutare la sussistenza dell'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento e, quindi, se e in che termini l'esercizio ha pregiudicato la redditività e il valore della partecipazione sociale, ovvero intaccato il patrimonio della società. La valutazione non riguarda la singola operazione, ma il risultato complessivo dell'attività direzione e coordinamento, tenendo con-

to anche delle operazioni per compensare il danno subito dalla società.

**Nota integrativa.** L'articolo 2497-bis, comma 4, del

### Decisioni strategiche da motivare in dettaglio

Codice civile prevede che la società esponga, in una sezione ad hoc della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali

dell'ultimo bilancio della società che vi esercita l'attività di direzione e coordinamento. La richiesta permette, a soci e creditori, di conoscere il valore e la composizione del patrimonio a garanzia della responsabilità del soggetto che esercita l'attività di direzione e coordinamento. L'Oic precisa che il riferimento è all'ultimo bilancio di esercizio approvato, in quanto è l'ultimo documento ufficiale da cui si evince il patrimonio a garanzia di tale responsabilità. Poiché l'informazione ri-

chiesta è di sintesi, i dati da riportare, per esempio per una società di capitali, sono i totali delle voci indicate con lettere maiuscole dello stato patrimoniale e del conto economico. Quando l'attività di direzione e coordinamento è esercitata da più di un soggetto, la società è tenuta a riportare i dati essenziali del bilancio di ciascuno di questi. Infatti, la società può essere sottoposta a direzione e coordinamento congiunto da parte di due o più società (come nelle joint venture), oppure rispondere per l'esercizio di

alcune attività a un soggetto e per altre a un altro. L'Oic precisa che è opportuno segnalare se la società, di cui si riportano i dati, redige il bilancio consolidato.

Relazione sulla gestione. L'articolo 2497-bis, comma 5, prevede l'obbligo, per gli amministratori, di indicare nella relazione sulla gestione i rapporti con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa sociale e sui suoi risul-

### Informazione chiara

Gli elementi necessari per una corretta comunicazione contabile

■ **La «nuova» nota.** La società deve esporre, in una sezione ad hoc della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società che esercita l'attività di direzione e coordinamento. Serve a far conoscere, a soci e creditori sociali, il valore e la composizione del patrimonio a garanzia della responsabilità. L'Oic precisa che, per completezza di informazione, è opportuno segnalare se la società redige il bilancio consolidato, anche se non richiesto dal legislatore.

■ **Relazione sulla gestione.** L'articolo 2497-bis, comma 5, prevede l'obbligo, per gli amministratori, di indicare nella relazione sulla gestione, i rapporti tra chi esercita l'attività di direzione e quelle che vi sono soggette. L'Oic raccomanda l'indicazione della natura dei rapporti instaurati, nonché della tipologia delle operazioni più rilevanti e del valore di tali rapporti.

tali rapporti. Si deve esplicitare, tra l'altro, se le operazioni sono effettuate a condizioni di mercato, che sono quelle applicabili tra parti indipendenti. L'informativa

va contenuta nella relazione sulla gestione consente di valutare l'attività di direzione e coordinamento e la sua rispondenza all'interesse della società.

Inoltre, l'articolo 2497 ter dispone che le decisioni delle società soggette ad attività di direzione e coordinamento, quando da questa influenzate, devono essere analiticamente motivate, con puntuale indicazione delle ragioni e degli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione. FRANCO ROSCINI VITALI