

Raffaele Marcello

Le Cooperative Sociali

- Aspetti civilistici, fiscali e contabili dopo la riforma delle società

Presentazione

La cooperativa sociale rappresenta, ormai, una realtà consolidata nel nostro paese; tuttavia, tale presenza si accompagna ad alcune evidenti anomalie che ne rallentano il processo di sviluppo e ne limitano significativamente le enormi potenzialità.

La legge di riforma, che ridisegna interamente la disciplina delle cooperative, ha attribuito un ruolo di primo piano alla cooperativa sociale attraverso la previsione di una normativa *ad hoc* per l'inserimento lavorativo dei soggetti disabili e svantaggiati. Per tale via, esse potrebbero essere un valido strumento, alternativo al collocamento obbligatorio, per favorire l'occupazione di soggetti emarginati. Tuttavia, l'ispirazione solidaristica e l'enfasi sulle finalità della *mission* aziendale, prevalentemente collocate nel piano etico, pongono spesso in secondo piano l'esigenza di assicurare condizioni di equilibrio *economico-finanziario* atte ad assicurare la continuità dell'istituto *socio-economico*.

Il lavoro in oggetto, pur essendo prevalentemente focalizzato sulle problematiche contabili e di informazione economica, offre un ampio ed analitico inquadramento delle cooperative, affrontando tanto l'aspetto giuridico che quello fiscale, senza trascurare i profili in tema di *governance*.

L'attenzione prestata, infine, alla comunicazione sociale evidenzia la natura poliedrica dell'istituto in analisi e, al contempo, la centralità che tale aspetto, allo stato ancora prevalentemente negletto, assume nei rapporti con i vari *stakeholder*.

Il taglio dato al lavoro ne favorisce una rapida ed agevole consultazione, facendone apprezzare la capacità di chiarire i passaggi operativi più significativi e di affrontare le problematiche maggiormente rilevanti.

Michele Pizzo

Premessa

Negli ultimi due decenni, in Italia, le **cooperative sociali** hanno assunto un ruolo di rilievo tra le organizzazioni impegnate nel fornire prestazioni di interesse collettivo. Sviluppatesi nel corso degli anni '80, rappresentano, oggi, una componente significativa dell'offerta di servizi sociali¹, che erogano in maniera più rispondente alle effettive esigenze delle comunità locali e, soprattutto, delle persone svantaggiate.

Le ragioni di questo sviluppo vanno ricercate:

- nella crisi del modello pubblico di *welfare*² e nella più generale crescita delle iniziative solidaristiche su base comunitaria;
- nell'opportunità, consentita da tale formula, di gestire servizi aventi una certa complessità organizzativa, in modo imprenditoriale, democratico e trasparente, avvalendosi di una veste giuridica *ad hoc*. La cooperativa è, infatti, regolata da obblighi amministrativi e da un sistema di garanzie verso terzi uguagliabile a quello delle società di capitali oltre ad essere soggetta ad ispezioni da parte del Ministero del Lavoro, circostanze ulteriormente rafforzate nei confronti delle cooperative sociali disciplinate dalla l. 381/91;
- in quei fermenti innovativi, presenti all'interno del movimento cooperativo, tesi a riscoprire e a comprendere in modo nuovo la sua vocazione storica: *l'impresa sociale, infatti, non può limitarsi a soddisfare al meglio gli interessi degli associati, ma deve avere lo scopo di estendere i propri benefici anche al di fuori della compagine sociale;*

¹ Le cooperative sociali sono "le imprese più diffuse del terzo settore nazionale, un modello che in molti paesi ci invidiano e vorrebbero copiarci: le cooperative sociali rappresentano la spina dorsale dell'economia "non profit", la componente più dinamica e creativa, un po' come le piccole imprese nell'economia "for profit". Queste informazioni sono tratte da CALVI, M., *Guide professione trend. Operatore non profit*, Milano, Mondadori 1998, p. 87.

² Per *welfare state*, si intende "uno Stato in cui il potere organizzato è deliberatamente usato, attraverso il sistema politico e amministrativo, nel tentativo di emendare l'azione delle forze di mercato in almeno tre direzioni:

- a. assicurando a tutti i cittadini, senza distinzione di stato o di classe, una gamma socialmente concordata di beni e servizi meritori;
- b. restringendo l'impatto dell'incertezza che impedisce a individui e famiglie di affrontare alcune "contingenze sociali" quali la malattia, la vecchiaia e la disoccupazione;
- c. garantendo, agli individui e alle famiglie, almeno un reddito minimo, indipendentemente dal valore di mercato della loro proprietà".

Definizione proposta da MALERBA, G., *Meccanismi di mercato e ruolo delle istituzioni*, Milano, Giuffrè 1994, p. 386.

- nel freno alle nuove assunzioni nel pubblico impiego cui si è assistito nel corso degli anni '80, al fine di optare per una gestione delegata dei servizi;
- nella consapevolezza, avvertita soprattutto negli anni '90, dei limiti del modello "tuttopubblico" di Stato sociale³, che ha portato a considerare attentamente la cooperazione sociale come un'interessante e credibile formula per attuare politiche di depubblicizzazione dei servizi alla comunità, più bilanciate a favore delle formazioni sociali intermedie⁴.

In tale contesto si è inserita, nel 1991, la legge 381, che ha recepito e codificato, per la prima volta nel nostro ordinamento, un nuovo modello di imprenditoria, germinato naturalmente dal tessuto statale: l'**impresa sociale**⁵. Le nuove cooperative, in questo modo, hanno la possibilità di nascere avendo come riferimento un quadro normativo certo senza l'affanno dovuto ai numerosi problemi che hanno contrassegnato l'avvio delle esperienze anteriori al 1991⁶, in considerazione anche del fatto che, da quel momento, è andata progressivamente sviluppandosi una ulteriore produzione normativa di carattere applicativo e settoriale che ha permesso a tali cooperative di operare con una maggiore linearità e tranquillità.

Il quadro complessivo diventando così sempre più consistente, sia sul piano delle esperienze imprenditoriali, sia su quello della definizione ed articola-

3 I campi d'intervento dello Stato Sociale si possono individuare sinteticamente in: *previdenza, servizi socio-sanitari, istruzione e politiche tese a garantire la piena occupazione*.

4 Per un approfondimento, mirato anche all'analisi dello sviluppo economico delle cooperative sociali in Italia: ANTONELLI, G. – CAVAZZA, M. – GAGLIARDI, D., *Lo sviluppo economico delle cooperative sociali in Lombardia: alcuni riscontri empirici su potenzialità e limiti*, in "non profit", n. 4/2000, p. 477. Nelle considerazioni introduttive dell'indagine si legge: "Nei sistemi economici maggiormente sviluppati è emerso e si è rafforzato nel corso degli ultimi decenni il cosiddetto terzo settore, caratterizzato dal non perseguimento di fini di lucro da parte degli agenti che vi operano. Tuttavia, è importante sottolineare che al di là di questo tratto comune, il livello e le modalità di diffusione variano grandemente da paese a paese e da regione a regione. Infatti, è la storia delle diverse comunità locali e nazionali, nonché la configurazione dei diversi sistemi locali di produzione, a plasmare il peso e le caratteristiche del terzo settore nei diversi sistemi economici, inducendo varietà nelle forme di "path dependence", nonché nelle opportunità future di espansione complessiva e settoriale. Nell'ambito del terzo settore, la cooperazione sociale può essere considerata come la componente maggiormente evoluta sul piano economico, finanziario e organizzativo ... svolgendo un ruolo di crescente importanza nella produzione ed erogazione di servizi di pubblica utilità alla persona".

5 Nonostante l'esistenza di una specifica disciplina giuridica, alle cooperative sociali si applicano anche tutte le norme che regolano la cooperazione in generale, tra cui la l. 59/92.

6 Ciò ha concretamente favorito il dinamico processo evolutivo che il settore delle cooperative sociali ha avuto all'interno del mondo *non profit*. Con la conseguenza che le cooperative sociali, nate sul principio di **reciprocità**, si trovano quotidianamente ad intrattenere rapporti, necessari per lo svolgimento della propria attività, con le altre organizzazioni del sistema economico basate sul principio di **ridistribuzione** e **scambio**. I concetti sono ripresi ed ampliati da TONDI DELLA MURA, V., *Le prospettive di sviluppo del terzo settore avviate dalle riforme della XIII legislatura*, nell'intervento tenuto nel corso dell'Incontro istituzionale sul terzo settore, promosso dalla Camera dei deputati, XII Commissione affari sociali, Palazzo Montecitorio, Sala della Lupa, 27 febbraio 2001.

zione giuridica, determina un crescente bisogno di conoscenza e approfondimento da parte di chi affronta l'impegno di avviare e condurre un'impresa particolarmente delicata e sofisticata, quale la cooperativa sociale.

Gestire un tale tipo di impresa richiede, infatti, e richiederà sempre più, oltre che impegno e disponibilità, anche professionalità, ed una buona dotazione di strumenti di supporto.

Se è vero che la gestione delle aziende *non profit*⁷ è tesa al conseguimento di un obiettivo considerato primario, diretto alla massimizzazione del beneficio sociale di particolari soggetti, bisogna anche considerare che la ricerca del perseguimento del fine istituzionale non può portare a disinteressarsi della economicità della gestione; anzi, senza la verifica del rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità le aziende *non profit* mettono in pericolo, oltre che la loro crescita, la loro stessa sopravvivenza e, in definitiva, la massimizzazione del beneficio sociale prodotto.

Il sistema informativo di un'azienda *non profit* deve, quindi, essere in grado di evidenziare da una parte l'esistenza dell'equilibrio economico-finanziario e, dall'altra, il collegamento tra fini istituzionali, attività aziendale e risultati di utilità sociale (questi ultimi, di natura *meta-economica*).

Pertanto, il bilancio d'esercizio, in quanto strumento significativo per la determinazione del reddito d'esercizio e, quindi, della *performance* delle imprese⁸, non è sufficiente a tale scopo.

La ricerca di condizioni di equilibrio economico e finanziario diventa requisito necessario ma non sufficiente. La contabilità e il bilancio devono non solo verificare il mantenimento delle auspiccate condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale, ma soddisfare anche altre particolari esigenze conoscitive:

- appurando l'esistenza di margini di miglioramento nella gestione allo scopo di evitare dispersioni e sprechi di risorse o impieghi non conformi alle finalità istituzionali dell'ente;
- dimostrando il grado di raggiungimento di tali finalità e l'efficienza sociale della gestione, attraverso la verifica dei bisogni soddisfatti, dei beni e servizi prodotti e/o erogati e dell'utilità collettiva creata.

La volontà di fornire agli interlocutori aziendali, interni ed esterni, l'impatto che l'organizzazione ha avuto sull'ambiente circostante, va trasfusa

⁷ Denominate "*non profit organization*" nella terminologia anglosassone e "aziende senza diretto scopo di lucro" in quella italiana, nelle quali però la motivazione di fondo ha altre caratteristiche. Si veda sul tema ELEFANTI, M., *Principi contabili e struttura di Bilancio*, Milano, Egea 2000.

⁸ Nel vasto dominio dell'analisi dei processi di comunicazione integrata d'impresa, con particolare attenzione dedicata al ruolo del bilancio d'esercizio come strumento di veicolazione economica esterna si rimanda, tra gli altri, a SALVIONI, D. M., *Il bilancio d'esercizio nella comunicazione integrata d'impresa*, Torino, Giappichelli 1992 e più recentemente a MOLTENI, M., *Bilancio e Strategia*, Milano, Egea 2000.

in strumenti alternativi in grado di superare la contabilità e il bilancio d'esercizio.

A tale scopo può tornare utile il rendiconto sociale, capace di andare oltre i dati contabili e di analizzare il valore aggiunto che si forma durante l'erogazione dei servizi, sia all'interno dell'ente che all'esterno.

Il bilancio sociale diventa, così, lo strumento di controllo dell'incidenza dell'attività dell'organizzazione sul livello di benessere degli interlocutori coinvolti, alimentando la programmazione delle politiche sociali dell'organizzazione e consentendo il miglioramento della gestione (sociale), la verifica della ricchezza prodotta e distribuita e la valutazione del contributo sociale raggiunto⁹.

⁹ Cfr. MARCON, G. – TIEGHI, M., *Sistema informativo e misurazioni economiche nelle aziende non profit*, in ZANGRANDI, A. (a cura di), *Aziende nonprofit*, Milano, Egea 1999, p. 105. Gli autori affermano "...Il bilancio sociale può essere inteso come un insieme di strumenti informativi finalizzato a fornire una valutazione quali-quantitativa dell'impatto dei processi gestionali posti in essere dall'azienda come conseguenza delle finalità sociali da esse assunte....".

1. La cooperazione sociale in Italia

1.1 Riferimenti normativi

Le cooperative sociali, pur diffuse nella prassi già a partire dagli anni '80, hanno ottenuto un riconoscimento e una completa regolamentazione soltanto con la l. 381/1991¹.

Il provvedimento, all'art. 1, stabilisce che *“le cooperative sociali hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini”*. Ciò che le distingue dalle altre cooperative è il perseguimento di un fine più ampio rispetto allo scopo mutualistico semplice², transcendendo gli interessi immediati dei soci e ponendosi in relazione con finalità che riguardano l'intera collettività.

Il primo comma dell'art. 1 individua una nuova fattispecie di impresa – definibile come impresa sociale – con fini e vincoli/opportunità invertiti specularmente rispetto a quelli dell'impresa ordinaria.

Quest'ultima ha come fine quello della crescita economica nel medio-lungo periodo in condizioni di redditività adeguata: mentre la soddisfazione dei diversi interlocutori (lavoratori, comunità locale, tutela ambientale ecc.) rappresenta una condizione e un modo per rendere possibile nel tempo la realizzazione dello scopo naturale. Viceversa, la cooperativa sociale persegue l'interesse generale delle comunità, rispettando criteri di razionalità economica e di efficiente impiego di tutte le risorse disponibili.

L'oggetto di tale “interesse generale” è costituito dalla promozione umana e dall'integrazione sociale dei cittadini tese a concretizzare l'esigenza di ogni uomo di realizzarsi come individuo e di integrarsi nella società, senza far riferimento a categorie di soggetti particolari, né a bisogni specifici.

Le cooperative sociali rappresentano così, nell'ordinamento italiano, un soggetto *sui generis*, caratterizzato da una *natura* allo stesso tempo pub-

¹ Per un immediato riferimento alle svariate implicazioni fiscali si rinvia a TREMELONI, M., *Cooperative sociali: il regime tributario di “favore” nella legge n. 381/1991*, in ARTONI, R. (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, Padova, Cedam 1996, p. 173.

² È riconosciuta “la possibilità che un'impresa assuma come proprio obiettivo non quello di massimizzare il vantaggio economico dei proprietari, bensì quello di produrre i più ampi benefici a favore della comunità locale e dei suoi cittadini, specie se svantaggiati. È stata cioè prevista la facoltà di operare imprenditorialmente per fini solidaristici”, CENTRO STUDI CGM, *Imprenditori sociali. Secondo rapporto sulla cooperazione in Italia*, Torino, Edizione Fondazione Giovanni Agnelli 1997, p. 11.

blicistica e privatistica: **publicistica** riguardo agli scopi; **privatistica** per quanto concerne la forma organizzativa³.

1.1.1 I due tipi di cooperative sociali

Le cooperative sociali perseguono il loro scopo mutualistico svolgendo esclusivamente le seguenti attività⁴:

- gestione di servizi socio-sanitari e educativi (cooperative sociali cosiddette di *tipo A*);
- svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali e di servizi – finalizzate all’inserimento lavorativo di persone svantaggiate (cooperative sociali cosiddette di *tipo B*)⁵.

Le cooperative di *tipo A*⁶ operano non solo sul fronte socio-sanitario, ma anche su quello dell’*educazione*. Inoltre, sono in grado di offrire servizi integrati sia per aree di intervento sia per professionalità impiegate (la compagine sociale può essere integrata con professionalità specialistiche, quali ad esempio i medici)⁷.

3 A tal proposito, va evidenziato che molti dei problemi e dei disagi che affliggono il mondo della cooperazione sociale sembrano una naturale conseguenza della natura stessa di cooperativa. “... Infatti, questa non perseguendo scopi legati solamente al profitto, non ha un modello di riferimento automatico, riguardante metodi e strategie da adottare al fine di raggiungere gli scopi sociali cui si dedica. Di conseguenza, sono gli stessi operatori a sentire il bisogno di condividere le proprie esperienze e di far valere le proprie opinioni sulle questioni sociali cui sono chiamati a rispondere come attori di primo piano, cooperando con le strutture pubbliche e ricoprendo, in alcuni casi, un ruolo determinante.....”, così ANTONELLI, G. - CAVAZZA, M. - GAGLIARDI, D., *Lo sviluppo economico delle cooperative sociali in Lombardia: alcuni riscontri empirici su potenzialità e limiti*, cit., p. 519.

4 Sul punto osserva FRASCARELLI, M., *Le “nuove” società cooperative*, Milano, Edizioni Fag 2004, p. 265: il “Ministero del lavoro, con la circolare n. 116/92, ha chiarito che sia dal comma 1 dell’art. 1, come anche dal tenore delle altre norme di legge, in particolare quelle contenute negli artt. 4 e 5 che riconoscono un regime speciale alle cooperative sociali di cui al comma 1, lettera b), si evince che ciascuna cooperativa sociale può operare nell’uno e nell’altro campo ma non in entrambi, per cui l’atto costitutivo e lo statuto debbono espressamente indicare in quale di essi la società intende operare”. Successivamente la circolare n. 153/96 dello stesso Ministero ha riconosciuto anche l’oggetto sociale plurimo, purché: 1) nell’oggetto sociale siano indicate chiaramente le tipologie di svantaggio e/o le aree di intervento; 2) le finalità della cooperativa siano tali da rendere necessario l’esercizio coordinato delle attività socio-sanitarie e di inserimento lavorativo; 3) ci sia una netta separazione delle attività socio-sanitarie da quelle di inserimento lavorativo, così da consentire le agevolazioni previste per queste ultime.

5 Le attività sanitarie e educative sono considerate come dotate di un interesse generale e sociale in sé stesse. Le altre assumono valore sociale solo se finalizzate allo scopo di favorire l’inserimento nel mondo del lavoro di persone svantaggiate.

6 Tale tipologia erogando servizi alla persona, rientra in una sfera operativa complementare/sostitutiva dello stato sociale.

7 Ciononostante, l’assistenza sociale e le attività di istruzione e formazione risultano i macro settori che vedono il maggior coinvolgimento delle cooperative sociali di *tipo A*, rispetto all’impegno piuttosto marginale profuso nei servizi sanitari (Fonte: Regione Lombardia - D.G. Artigianato, 1999). Similmente, la maggior parte di tali cooperative risulta operare in diverse aree di intervento, a loro volta accomunate nella tipologia dell’intervento stesso.

Esse svolgono la loro attività sostenendo minori costi e con una maggiore flessibilità rispetto alla gestione diretta da parte delle strutture pubbliche; operano con personale mediamente motivato e qualificato e sono significativamente presenti in settori in forte crescita quali l'assistenza domiciliare. Infine, anche se non a pieno, esprimono una capacità di coinvolgimento degli utenti e del territorio.

Le cooperative sociali di *tipo A*, tuttavia, soffrono del limite di dover operare per committenti che progettano e organizzano il servizio, dipendendo economicamente dalle Pubbliche Amministrazioni soprattutto a causa del limitato sviluppo di servizi di interesse diretto per gli individui e le famiglie, per i quali persiste una domanda privata.

Le cooperative di *tipo B*⁸, invece, operano nei settori più disparati e sono finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate⁹, rendendo possibile il raggiungimento dello scopo di promozione occupazionale¹⁰.

È però necessario che le persone svantaggiate inserite in cooperativa, costituiscano **almeno il 30 per cento dei lavoratori della cooperativa** e, compatibilmente con il loro stato soggettivo, assumano la qualifica di **soci**. È indispensabile, altresì, che le stesse abbiano una predisposizione sufficiente al lavoro, che la presenza di lavoratori ordinari sia tale da assicurare lo svolgimento dell'attività e che l'organismo sia gestito tenendo presenti un progetto complessivo di formazione e programmi personalizzati¹¹.

Per le cooperative sociali di *tipo B*, considerato il loro duplice scopo di abilitare al lavoro soggetti svantaggiati e produrre beni e servizi, sono previste alcune agevolazioni¹²:

⁸ Sono per lo più soggetti che erogano un servizio sociale utilizzando quale strumento di intervento l'organizzazione dell'impresa.

⁹ In base all'art. 4, n. 1 della l. 381/91 "si considerano persone svantaggiate gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354, e successive modificazioni. Si considerano inoltre persone svantaggiate i soggetti indicati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro della sanità, con il Ministro dell'interno e con il Ministro per gli affari sociali, sentita la commissione centrale per le cooperative istituita dall'articolo 18 del citato decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni".

¹⁰ Tali cooperative sono riconducibili al *genus* delle cooperative di produzione e lavoro.

¹¹ Ne consegue come l'attività di inserimento lavorativo coinvolga in modo preponderante le persone con abilità fisiche limitate, rispetto ai malati psichici e le persone tossicodipendenti e alcolisti; seguono infine, i minori e i detenuti che rappresentano una fetta esigua fra le tipologie di potenziali soggetti collocabili.

¹² "Tutto ciò a condizione che si creino nuove opportunità di lavoro per le persone svantaggiate e che le cooperative risultino iscritte all'albo regionale delle cooperative sociali" (FRASCARELLI, M., *Le "nuove" società cooperative*, cit., p. 268).

- gli enti pubblici possono, in deroga alla disciplina in materia di contratti della Pubblica Amministrazione, stipulare convenzioni con le stesse per la fornitura di beni e servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi;
- le aliquote complessive della contribuzione per l'assicurazione obbligatoria previdenziale e assistenziale dovute, relativamente alla retribuzione corrisposta alle persone svantaggiate, sono state ridotte a zero.

In tal modo, persone diversamente destinate a pesare sulla collettività (in termini di pensioni di invalidità, di mancato gettito fiscale, di costi per l'ordine pubblico e la giustizia) diventano lavoratori produttivi e capaci anche di autonomia economica, con evidenti vantaggi anche per lo Stato. Tra i punti di debolezza di cui soffrono le cooperative di inserimento lavorativo, vanno rimarcati anche la limitata propensione a operare sul mercato privato, la mancanza di risorse per gli investimenti e per lo sviluppo e la precarietà di molti contratti con la Pubblica Amministrazione, condizionata spesso sia dalla scarsità delle risorse sia dalla mancanza di chiarezza sul rapporto tra *pubblico* e *privato* nell'inserimento lavorativo¹³.

1.2 Il ruolo della cooperazione sociale in Italia

Una recente indagine censuaria delle istituzioni *non profit* effettuata dall'Istat ha consentito di presentare i risultati della prima rilevazione sulle cooperative sociali, in considerazione della loro crescente rilevanza, in termini di risorse impiegate e servizi offerti.

Con questa premessa l'analisi ha posto in evidenza fenomeni tendenziali e strutturali di cui si fornisce ampio dettaglio in *Appendice*.

1.3 La qualifica di ONLUS

Le cooperative sociali in base all'art. 10, comma 8, del d.lgs. 460/1997 (concernente il "*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*") acquisiscono automaticamente lo **stato di ONLUS**¹⁴.

¹³ Al di là del quadro di fabbisogno presentato, è opportuno rimarcare, che il sistema delle cooperazione sociale pone due ordini di questioni. Si vedano in tale ottica le osservazioni di ANTONELLI, G. – CAVAZZA, M. – GAGLIARDI, D., *Lo sviluppo economico delle cooperative sociali in Lombardia: alcuni riscontri empirici su potenzialità e limiti*, cit., p. 522: "... La prima, più immediata, riguarda le difficoltà dell'interazione fra organizzazioni caratterizzate da una diversa natura, che non può pertanto essere lasciata solo alla buona volontà dei singoli. La seconda, concerne gli effetti che una simile interazione può esercitare nel tempo sulle cooperative sociali, è importante conservare l'identità e il peculiare ruolo sociale di raccogliere, ordinare e soddisfare le esigenze della comunità - ovvero traduttore del bisogno in domanda - che le altre sfere del sistema economico spesso non svolgono efficacemente.".

¹⁴ L'acronimo ONLUS sta per "*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*".

Come chiarito dalla c.m. 26 giugno 1998, n. 168/E¹⁵ esse non sono tenute agli adempimenti e alle limitazioni previsti per gli altri soggetti (altre cooperative ed enti indicati al comma 1, dell'art. 10 del d.lgs. 460/1997) che, avendone le caratteristiche, vogliono diventare ONLUS¹⁶.

In particolare, non sono obbligate a adeguare i loro statuti in base alle previsioni contenute nel richiamato art. 10¹⁷. La relazione illustrativa al d.lgs. 460/1997 evidenzia, infatti, che gli enti ONLUS di diritto possono beneficiare delle norme agevolative¹⁸ previste dal citato decreto “*senza necessità di dover preventivamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'art. 10 per la generalità delle ONLUS*”¹⁹.

1.4 I soci

Fermo restando il numero di almeno nove soci, *condicio iuris*, dell'art. 2522 c.c.²⁰, necessario per costituire una qualsiasi società cooperativa, le nuove e complesse norme codicistiche in argomento²¹, sembrano ricalcare le disposizioni contenute dalla l. 59/1992 (che ha previsto “*Nuove norme in materia di società cooperative*”), ma in effetti dipendono essenzialmente dal sostanziale ammodernamento legislativo apportato al sistema cooperativo. Esse individuano in particolare due categorie di soci: **soci cooperatori** e **soci finanziatori**.

¹⁵ Il Ministero delle Finanze con la medesima circolare ha precisato, inoltre, che non possono assumere la qualifica di ONLUS i consorzi di cooperative non sociali, per mancanza di riferimenti normativi.

¹⁶ Come già riferito, il richiamato decreto ha previsto “... l'automatica qualificazione come ONLUS di organismi di volontariato, organizzazioni non governative e cooperative sociali, fatte salve le previsioni di maggior favore contenute nelle leggi anteriori relative a tali enti. Ne deriva la possibilità per gli enti interessati di beneficiare delle norme agevolative contenute nel decreto in esame con riferimento alla disciplina fiscale, a prescindere da preventive modificazioni della propria struttura e delle proprie finalità. La scelta di qualificare tale tipo di enti come ONLUS di diritto suscita perplessità in base ad un duplice ordine di considerazioni. Da un lato, la permanenza della disciplina specifica relativa alle suddette categorie di soggetti sembra contraddire lo scopo di introdurre una disciplina unitaria per tutti i soggetti identificabili come ONLUS, dall'altro, l'automaticità dell'attribuzione della qualifica non garantisce il rispetto dei vincoli statutari disposti dal decreto per divenire ONLUS...” rilevano, COLOMBO, F. - SCIUMÈ, P., *ONLUS*, Milano, Il Sole 24 Ore 1998, p. 30.

¹⁷ In argomento è consultabile anche la c.m. 19 maggio 1998, n. 127/E.

¹⁸ Oltre alle agevolazioni in materia di reddito di impresa e di imposta sul valore aggiunto, il decreto legislativo più volte richiamato ha accordato una serie di ulteriori agevolazioni di carattere fiscale riguardanti anche altri tributi diretti ed indiretti. Queste agevolazioni, seppur di “tono minore” rispetto alle disposizioni che prevedono la detassazione completa, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA, delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse a queste ultime, possono essere secondo i casi, estremamente rilevanti in termini quantitativi e completano il profilo fiscale delle ONLUS quali enti “defiscalizzati” in virtù della rilevanza sociale dell'attività esercitata.

¹⁹ Per una visione in dettaglio del problema, si rinvia a DIEGO, S. - FRANGUELLI, F. - TARANTINO, M., *Le ONLUS*, Rimini, Maggioli 1999 e FRASCARELLI, M., *Gli enti non commerciali*, Milano, Edizioni Fag 2003.

²⁰ Rubricato “Numero dei soci”.

²¹ Gli articoli riguardanti le quote, le azioni e i soci delle cooperative vanno dal n. 2525 al n. 2537 del riformato codice civile.

I primi sono soci interessati allo scambio (rapporto) mutualistico che l'attività economica della società rende possibile. Il loro intento capitalistico viene circoscritto mediante: l'apposizione di un limite alla remunerazione del capitale investito nella cooperativa, il divieto di distribuzione delle riserve durante la vita della società, la devoluzione del patrimonio indisponibile, all'atto dello scioglimento della società, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

I soci finanziatori, invece, sono coloro che istituzionalmente svolgono attività di investimento a favore della cooperativa, che, a fronte del conferimento, emette strumenti finanziari che rappresentano la partecipazione alla società (art. 2526 c.c.)²².

Tali soci hanno diritti limitati. Ad essi, infatti, non può essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti ai soci presenti in assemblea. Inoltre, ai soci finanziatori non può essere riconosciuto il diritto di eleggere più di un terzo degli amministratori (art. 2542 c.c.)²³ e dei componenti dell'organo di controllo (art. 2543 c.c.)²⁴.

La specificità della cooperazione sociale è di prevedere tre ulteriori categorie di soci²⁵, rispetto a quelle sopra indicate:

- 1) soci lavoratori;
- 2) soci volontari;
- 3) soci sovventori.

1.4.1 Soci lavoratori

I soci lavoratori, che partecipano alla cooperativa ricevendo un'utilità economica collegata alla prestazione lavorativa che forniscono, si distinguono in (soci) **lavoratori ordinari** e (soci) **lavoratori svantaggiati**.

Questi ultimi, presenti solo nelle cooperative sociali di *tipo B*, si differenziano dai soci lavoratori ordinari, per la loro particolare condizione soggettiva, in quanto devono rientrare in una delle categorie di svantaggiati tassativamente indicate dall'art. 4 della l. 381/91²⁶.

²² Rubricato "Soci finanziatori e altri sottoscrittori di titoli di debito".

²³ Rubricato "Consiglio di amministrazione".

²⁴ Rubricato "Organo di controllo".

²⁵ Sui caratteri di originalità dei soci delle cooperative sociali cfr. TRAVAGLINI, C., *Le cooperative sociali tra impresa e solidarietà. Caratteri economico-aziendali ed informativa economico-sociale*, Bologna, Clueb 1997, p. 39, che riprende la posizione di Tessitore, secondo il quale nell'impresa cooperativa il soggetto aziendale può "far capo - alternativamente - a prestatori di lavoro, a fornitori di materie prime, a consumatori di beni o ad utenti di servizi erogati dalla stessa impresa" (TESSITORE, A., *Imprenditorialità cooperativa e strutture economico-finanziarie*, in FANNI, M. (a cura di), *Scritti in onore di Ubaldo De Dominicis*, Trieste, Lint 1991, p. 1095).

²⁶ Cfr. nota 9.

Tale elenco non è fisso e può essere esteso ad altre categorie di persone con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, secondo le regole procedurali stabilite nel medesimo art. 4.

I lavoratori svantaggiati sono ammessi nella compagine sociale compatibilmente con il loro stato soggettivo.

La loro condizione deve essere attestata da documentazione proveniente dalla Pubblica Amministrazione, salvo il diritto alla riservatezza (art. 4, comma 2)²⁷. L'organo di governo deve valutare la compatibilità della condizione soggettiva di persona svantaggiata con la posizione di socio e, quindi, disattendere l'obbligo di ammissione a socio, quando particolari condizioni oggettive o soggettive (rifiuto del lavoratore svantaggiato, risultante per iscritto, a divenire socio della cooperativa), lo rendano impraticabile²⁸.

I soci lavoratori, ai fini previdenziali ed assistenziali sono equiparati ai lavoratori subordinati; pertanto, per quelli rientranti nella fattispecie di *tipo A*, saranno versati i contributi del settore terziario, mentre per quelli rientranti in una delle fattispecie di *tipo B* saranno versati i contributi del settore industria, agricoltura ecc. secondo l'attività effettivamente svolta. L'art. 4 della l. 381/91 prevede per le cooperative sociali di *tipo B*, come già accennato, la riduzione a zero delle aliquote complessive della contribuzione per l'assicurazione obbligatoria previdenziale ed assistenziale, relativamente alle retribuzioni corrisposte alle persone svantaggiate.

Il Ministero del Lavoro con apposito decreto ha ritenuto meritevoli di soccorso le cooperative operanti nell'area socio-sanitario-assistenziale in favore delle categorie deboli – anziani, disabili fisici e psichici, bambini, tossicodipendenti, detenuti in regime di semilibertà ecc. - e ha predisposto misure agevolative per le stesse attraverso la fissazione di salari medi giornalieri e periodi di occupazione medi mensili²⁹. Lo stesso ministero, in data 17 giugno 2002, ha emanato la circolare n. 34 inerente la revisione della legislazione in materia cooperativistica con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore.

L'art. 6 della l. 142/2001 concernente *“la revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore”* disciplina il regolamento interno del rapporto di lavoro

27 I soggetti abilitati a documentare la condizione di svantaggio sono individuati dalla circolare INPS n. 296/1992.

28 PERRINI, F., *I soci nelle cooperative sociali*, in *“Impresa sociale”*, n. 2/1996.

29 In proposito è utile richiamare la disposizione contenuta nell'art. 2, comma 217, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, ovvero la possibilità, per le cooperative sociali che ammettono, in qualità di soci, lavoratori che godono del trattamento di integrazione straordinaria, di beneficiare di un contributo a fondo perduto fino ad un massimo pari a tre volte l'ammontare del capitale sociale sottoscritto da ciascun nuovo socio (il contributo non può superare il limite di tre annualità dell'onere di cassa integrazione speciale sempre riferito ad ogni lavoratore associato).

fra la cooperativa e i soci, i cui termini per l'adozione erano fissati al 31 dicembre 2003 in base alle modifiche introdotte dalla l. 30/2003 (*"Legge delega al Governo in materia di occupazione e mercato del lavoro"*)³⁰. Tale termine è stato differito al 31 dicembre 2004 dall'art. 23-*sexies* (Regolamento interno delle società cooperative) della l. 47/2004.

1.4.2 Soci volontari

I soci volontari, previsti espressamente dallo statuto, prestano la loro attività gratuitamente per fini di solidarietà, mettendo a disposizione competenze professionali, capacità tecniche e disponibilità operative³¹.

Agli stessi può essere riconosciuto il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate sulla base di parametri stabiliti dalla cooperativa per tutti i soci³².

Si tratta di persone che concedono con disinteresse non solo il loro tempo, ma i loro capitali (seppure, molte volte, in misura limitata)³³, partecipando, così, anche al rischio di impresa senza ottenere, di solito, alcuna remunerazione dall'investimento effettuato.

La circolare del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale n. 116/92 ha spiegato che "anche per i soci volontari, condizione per essere socio della cooperativa è la prestazione lavorativa, che in questo caso è resa gratuitamente". Pertanto, non possono essere compresi tra i soci volontari (e, più in generale, tra i soci) quanti non operano all'interno della cooperativa, svolgendo un semplice ruolo di simpatizzanti e sostenitori.

A questa categoria di soci è riconosciuto, comunque, il diritto alle prestazioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali assumendo a base del calcolo dei premi e delle prestazioni una retribuzione convenzionale giornaliera di importo corrispondente al limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale³⁴.

³⁰ In appendice viene riportato un esempio di Regolamento interno.

³¹ Proprio nel fatto di poter operare, come socio, per fini di solidarietà sta una delle principali novità introdotte dalla l. 381/91. Per la prima volta, infatti, in Italia, è stata riconosciuta la possibilità che un socio di un'impresa persegua non solo il proprio interesse, bensì soprattutto l'interesse generale delle comunità locali e, in particolare dei soggetti svantaggiati.

³² Cfr. FRASCARELLI, M., *Le "nuove" società cooperative*, cit., p. 266.

³³ BASSI, A., *Le società cooperative*, Torino, Utet 1995, p. 71 osserva: "... Se alle cooperative sociali si riconosce, come pare si debba fare, la natura di cooperative di lavoro, limitatamente a questa categoria di soci esse soddisfano bisogni *extra* economici (quali sono quelli indicati dagli artt. 1 e 2 della l. 266/91). I soci volontari non hanno interessi lucrativi e nemmeno mutualistici in senso stretto, perché non possono essere remunerati per l'attività che svolgono...".

³⁴ GHEIDO, F. - CASSOTTI, S., *Cooperative, socio lavoratore con contributi*, in "Il Sole 24 Ore", 10 agosto 1997.

I soci volontari sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci e il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci.

Essi partecipano attivamente alla vita della cooperativa, spetta loro il diritto di voto in assemblea e possono essere eletti negli organi sociali³⁵.

Nella gestione dei servizi socio-sanitari ed educativi che le cooperative sociali svolgono in applicazione di contratti stipulati con amministrazioni pubbliche, le prestazioni dei soci volontari vanno, comunque, utilizzate in misura complementare e non sostitutiva rispetto a quelle degli operatori professionali previste dalle disposizioni vigenti.

In questo modo, da un lato, viene impedito che i soci volontari costituiscano un *escamotage* per abbassare i costi nelle gare, a scapito della qualità del servizio; dall'altro viene valorizzata la loro funzione di animazione, di arricchimento del servizio e di sostegno dell'utente.

1.4.3 Soci sovventori

Oltre ai soci ordinari e volontari, gli statuti delle cooperative sociali, sia di *tipo A* che di *tipo B*, possono prevedere la presenza di **soci sovventori**³⁶.

I soci sovventori sono persone fisiche o giuridiche che, non interessate direttamente all'attività mutualistica della cooperativa, apportano il loro capitale esclusivamente a titolo di investimento, perseguendo uno scopo di remunerazione dell'investimento effettuato.

La legge non prevede nessun requisito per i soci sovventori, requisiti che invece possono essere previsti dallo statuto³⁷.

A tal proposito, si osserva come autorevole dottrina ritenga non ammissibile che uno stesso soggetto rivesta contemporaneamente le qualifiche di socio sovventore e di socio ordinario³⁸, considerando che il sovventore aspira

³⁵ In tema, suggerisce correttamente FRASCARELLI, M., *Le "nuove" società cooperative*, cit., p. 266: "Le cooperative sociali che intendono avvalersi dei soci volontari dovrebbero istituire un regolamento interno - approvato dall'assemblea dei soci - affinché siano chiari e ben definiti, fin dall'inizio, i principi del rapporto da instaurare fra cooperativa e socio volontario e i diritti ed i doveri di entrambe le parti; tale regolamento dovrebbe essere sottoscritto ed approvato individualmente da tutti i soci volontari".

³⁶ Sull'individuazione della figura del sovventore si vedano nei primi commenti alla l. 59/1992: GALGANO, F., *Il finanziamento delle cooperative e i soci sovventori*, in AA.VV., *La nuova disciplina delle società cooperative*, Padova, Cedam 1993, p. 36; OPPO, G., *Mutualità e lucratività*, in "Rivista di Diritto Civile", 1992, II, p. 361; ROMAGNOLI, G. L., *La legge 31 maggio 1992: prime considerazioni sulla figura del socio sovventore*, in "Rivista delle società", 1992, p. 1487.

³⁷ "In linea generale solo le cooperative a responsabilità limitata possono ammettere i soci sovventori che restano esclusi dalle cooperative edilizie e dai relativi consorzi". (FRASCARELLI, M., *Le "nuove" società cooperative*, cit., p. 143).

³⁸ Per l'ammissibilità si esprime però: BASSI, A., *Le società cooperative*, cit., p. 174.

ad un vantaggio esclusivamente capitalistico e, quindi, assolutamente privo dell'interesse mutualistico.

I conferimenti dei soci sovventori (che non sono soggetti a nessun limite quantitativo) sono rappresentati da azioni nominative trasferibili secondo le regole dei titoli azionari nominativi delle s.p.a. (art. 4 della l. 59/92), la cui emissione non è impedita alle cooperative il cui capitale è rappresentato da quote³⁹.

Le azioni di sovvenzione, al pari di quelle ordinarie, sono incorporate in veri e propri documenti che devono riportare:

1. la denominazione, la sede e la durata della società;
2. la data dell'atto costitutivo e della sua iscrizione, e l'ufficio del Registro delle imprese dove la società è iscritta;
3. il loro valore nominale;
4. i diritti e gli obblighi particolari ad essa inerenti.

Per procedere all'emissione di azioni riservate ai soci sovventori, lo statuto della cooperativa deve contenere la previsione della costituzione di fondi per lo sviluppo tecnologico o per la ristrutturazione o il potenziamento aziendale.

Tali fondi, corrispondenti alle somme dei conferimenti effettuati dai soci sovventori, non costituiscono capitale sociale bensì una parte ideale del capitale netto.

Dal momento che le azioni dei soci sovventori costituiscono una categoria speciale di azioni ai sensi dell'art. 2348 c.c.⁴⁰ (art. 4, l. 59/92), la cooperativa può procedere anche all'emissione di serie di azioni di sovvenzione a diverso contenuto patrimoniale.

Le azioni di sovvenzione, come già accennato, sono liberamente trasferibili senza che sia necessario il consenso del consiglio di amministrazione. Particolari condizioni per la loro alienazione possono essere previste dallo statuto (ad esempio clausole di prelazione e di gradimento).

È di tutta evidenza che nelle assemblee potranno esprimere il loro voto i soci sovventori iscritti nel libro dei soci da almeno tre mesi.

In ordine ai poteri di voto attribuibili ai sovventori è possibile prevedere che ciascun socio possa esprimere più voti (anche in relazione all'apporto) con un massimo di cinque.

I voti complessivamente attribuiti ai soci sovventori, però, non possono superare un terzo di quelli spettanti alla totalità dei soci (art. 4, l. 59/92).

³⁹ Su quest'ultimo punto in senso conforme: D'AMARO, T., *I profili patrimoniali delle società cooperative*, in BASSI (a cura di), *Società cooperative e mutue assicuratrici*, Torino, Utet 1999, p. 329.

⁴⁰ Rubricato "Categorie di azioni".

Qualora tale limite venga superato, la cooperativa deve ricostituire in maniera sollecita la proporzione tra voti esprimibili dai soci cooperatori e voti dei soci sovventori.

A tal fine, secondo la Commissione Centrale delle Cooperative (organo consultivo del Ministero del Lavoro), lo statuto sociale può prevedere soluzioni alternative⁴¹:

- reintegrazione del numero dei soci cooperatori;
- risoluzione del rapporto sociale con uno o più sovventori;
- riduzione proporzionale dei voti di tutti i soci sovventori, anche attraverso una riduzione di ciascun voto al di sotto dell'unità, attuabile mediante votazioni separate (si ricorda che i sovventori possono avere fino a 5 voti);
- previsione di specifici vincoli statutari.

I soci sovventori possono essere nominati amministratori, ma la maggioranza del consiglio deve essere costituita da soci ordinari. Possono conseguentemente ricoprire la carica di legale rappresentante e di presidente del consiglio di amministrazione.

Lo statuto può, inoltre, stabilire particolari condizioni a favore dei soci sovventori per la ripartizione degli utili, a condizione però che il tasso di remunerazione non sia maggiorato in misura superiore al 2% rispetto a quello stabilito per gli altri soci (art. 4, l. 59/92)⁴².

1.5 Obblighi e divieti

Le cooperative sociali sono iscritte all'Albo regionale⁴³, se istituito, nella sezione corrispondente all'attività da esse svolta (per esempio "sezione cooperazione mista", "sezione cooperazione di produzione e lavoro", "sezione cooperazione agricola" ecc.)⁴⁴, ed inoltre, ai sensi dell'art. 6 della l. 381/91, sono iscritte nell'ottava sezione del Registro Prefettizio denominata *sezione*

41 PERRINI, F., *I Soci nelle cooperative sociali*, cit., p. 3.

42 Estendendo in tal modo alle cooperative, come già ribadito, la possibilità, prevista in precedenza per le sole mutue assicuratrici, di far aderire soci interessati non alle prestazioni mutualistiche ma alla eventualità di effettuare un conveniente investimento in denaro.

43 L'iscrizione in tale albo è presupposto necessario affinché le cooperative sociali possano stipulare convenzioni con le Regioni ed altri enti pubblici.

44 "La previsione circa l'iscrizione nell'albo è dettata dall'esigenza di garantire gli enti locali circa la corrispondenza, sul piano tecnico e gestionale delle cooperative in questione agli obiettivi che i medesimi enti, in armonia con le norme delle leggi statali e regionali, indicano nei propri programmi, oltre alla funzione di attuare una specie di "catasto" regionale delle cooperative sociali ai fini del controllo e coordinamento delle attività di queste con i servizi socio-sanitari ed educativi e con le politiche di lavoro perseguite dalla regione": TRIMELONI, M., *Cooperative sociali: il regime tributario di "favore" nella legge n. 381/91*, cit., p. 181.

*cooperazione sociale*⁴⁵. Tale iscrizione rappresenta una condizione necessaria per usufruire delle agevolazioni fiscali da parte delle cooperative.

La domanda di iscrizione al Registro Prefettizio, va presentata dalle cooperative entro tre mesi dalla costituzione, al prefetto della provincia dove hanno sede, indicando la sede sociale e l'indirizzo.

Il d.lgs. 220/2002 (recante *norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della legge 3 aprile 2001, n. 142*) ha **soppresso** il Registro Prefettizio ed ha istituito, ai fini anagrafici e della fruizione dei benefici fiscali o di altra natura, l'Albo nazionale degli enti cooperativi. L'albo si compone di due sezioni:

- nella prima, devono iscriversi le società cooperative a mutualità prevalente;
- nella seconda, devono iscriversi le società cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente.

Entro il 9 gennaio 2005 le società cooperative sono tenute a presentare le domande di iscrizione.

L'albo è gestito con modalità informatiche, le Camere di Commercio si occupano della raccolta di notizie per conto del Ministero e della pubblicità dei dati per l'Albo (d.m. 23 giugno 2004).

Le cooperative sociali devono essere in possesso dei requisiti mutualistici previsti per il sistema cooperativo dal d.lgs.C.p.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (cosiddetta **legge Basevi**), ossia:

- divieto di distribuire dividendi superiori all'interesse legale;
- divieto di distribuire le riserve durante la vita sociale;
- obbligatoria devoluzione dell'intero capitale – dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi maturati – ai Fondi mutualistici.

Le modifiche dello Statuto non possono, in ogni caso, essere dirette ad eliminare la denominazione di cooperativa sociale⁴⁶; in caso contrario, si

⁴⁵ Secondo la Corte di Cassazione (sentenza del 6 gennaio 1981, n. 44), l'iscrizione è un atto dovuto nel caso in cui la cooperativa: risulti legalmente costituita; abbia adempiuto alle formalità di cui agli artt. 2519 (nuovo art. 2523, n.d.r.) e 2537 (nuovo art. 2545-*novies* n.d.r.) c.c.; abbia rispettato le disposizioni di legge relative al numero e ai requisiti dei soci. L'iscrizione al registro prefettizio è condizione necessaria, oltre che per il godimento delle agevolazioni di ogni tipo, anche per la qualificazione come ONLUS. In merito DI DIEGO, S. - SETTI, M., *Guida fiscale e contabile per le cooperative sociali*, Milano, IPSOA 2002, p. 40 acutamente osservano: "... Un problema di un certo interesse nella pratica è se nel periodo che intercorre tra la presentazione della domanda e l'iscrizione le cooperative sociali possano godere delle agevolazioni fiscali ad esse applicabili (ci si riferisce in particolare a quelle previste dalla legge n. 381/1991 e dal d.lgs. n. 460/1997). La risposta dovrebbe essere positiva. Il Ministero delle finanze, infatti, con la circolare n. 100084 del 27 marzo 1961, si è espresso, con riferimento alle cooperative in generale, per l'applicabilità delle agevolazioni agli atti compiuti nelle more della procedura d'iscrizione, a condizione che la richiesta venga effettuata nei termini di legge....".

⁴⁶ Ai sensi dell'art. 1, n. 3, della l. 381/91 la denominazione sociale, comunque formata, deve contenere l'indicazione di "cooperativa sociale".

incorre nella cancellazione dall'apposita sezione dell'Albo Nazionale degli enti cooperativi e nella cancellazione dall'Albo regionale⁴⁷.

Le cooperative sociali, inoltre, sono soggette a revisione annuale⁴⁸ (invece che biennale, come previsto per le cooperative ordinarie) scontando un ulteriore elemento di controllo rispetto all'effettiva correttezza amministrativa e in ordine al perseguimento dell'interesse generale della comunità.

Le disposizioni descritte si applicano, in base al dettato dell'art. 8 della legge Basevi anche ai consorzi (cosiddette cooperative di secondo livello) che siano costituiti come società cooperative e con base sociale composta da cooperative sociali per almeno il 70%.

1.6 La vigilanza

Alle cooperative sociali non si applicano le disposizioni di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1815 (attività protetta)⁴⁹.

L'ultimo comma dell'art. 3 della l. 381/91, adeguando le disposizioni della legge Basevi in tema di vigilanza, dispone che le ispezioni ordinarie, previste dall'art. 2 della suddetta legge, devono aver luogo con maggior frequenza (almeno una volta all'anno)⁵⁰.

Tale previsione non è certo frutto, di una perfetta tecnica legislativa, dato che avrebbe dovuto essere inserita nell'art. 6, che integra gli artt. 10, 11 e 13 della legge Basevi e, quindi, precisare, per il settore delle cooperative sociali, le formalità per le ispezioni e per l'emanazione dei provvedimenti

47 Prevedendo ciò, implicitamente si ammette la possibilità di trasformare una cooperativa sociale in cooperativa ordinaria. È questa una lacuna nella normativa che si può tentare di controbilanciare con previsioni statutarie volte a creare *quorum* molto elevati per le modifiche dello scopo o con l'espressa dichiarazione dell'automatica messa in liquidazione nel caso di perdita della caratterizzazione sociale.

48 Tale ispezione già prevista dall'art. 2, d.lgs.C.p.S. 1577/1947 è ora regolata dal d.lgs. 220/2002, artt. 2, 4 e ss.

49 Cfr. FRASCARELLI, M., *Le "nuove" società cooperative*, cit., p. 269.

50 I possibili effetti delle ispezioni sono concretamente investigati da DIEGO, S. - FRANGUELLI, F. - TARANTINO, M., *Le ONLUS*, cit., p. 74 e ss., i quali riferiscono: "... In caso di constatate gravi irregolarità, il Ministero del lavoro e della previdenza sociale, entro un mese dal ricevimento del verbale ispettivo, può diffidare la cooperativa a provvedere alla regolarizzazione entro un termine stabilito. Gravi irregolarità sono, generalmente, quelle che implicano una deviazione della società dagli schemi mutualistici. Qualora la cooperativa non si conformi alla diffida, il Ministero (sentita la Commissione centrale) può nei casi più gravi decretare la sua *cancellazione dal registro prefettizio* e dallo schedario generale, nonché la sua decadenza da ogni beneficio di legge. Inoltre, se ve ne sono i presupposti, esso può adottare i seguenti provvedimenti: gestione commissariale (art. 2545-*sexiesdecie* c.c.); scioglimento per atto d'autorità (art. 2545-*septiesdecies* c.c.); liquidazione coatta amministrativa (art. 2545-*terdecies* c.c.). È controverso se l'adozione dei provvedimenti sanzionatori di cui si è appena detto debba necessariamente essere preceduta dalla comunicazione di una diffida. La tesi prevalente, comunque, nega questa necessità quando: 1. i provvedimenti devono essere presi con urgenza; 2. le irregolarità non possono essere sanate.".

relativi e l'obbligo di iscrizione nella sezione cooperazione sociale oltre che nella sezione cui direttamente afferisce l'attività svolta⁵¹.

Queste norme avrebbero dovuto essere anche collegate all'art. 9, che istituisce un albo regionale delle cooperative sociali nel quadro delle normative introdotte dalle regioni, oltre che la facoltà di queste ultime di emanare norme volte alla promozione, al sostegno ed allo sviluppo della cooperazione, adottando convenzioni-tipo per i rapporti tra le cooperative sociali e le amministrazioni pubbliche che operano nell'ambito regionale e prevedendo, in particolare, i requisiti di professionalità degli operatori e l'applicazione delle norme contrattuali vigenti⁵².

La sezione VI, Capo I, Titolo VI, Libro V, del novellato codice civile tratta segnatamente "Dei controlli" delle società cooperative.

Gli articoli che vanno dal 2545-*quaterdecies* al 2545-*octiesdecies* ne sanciscono i profili applicativi.

Ulteriori riferimenti in argomento sono rinvenibili nel d.lgs. 2 agosto 2002, n. 220, che all'art. 1, comma 2, dispone che la vigilanza è finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici, riservando tale accertamento al Ministero delle attività produttive o alle Associazioni Nazionali di rappresentanza, assistenza, e tutela del movimento cooperativo, per le cooperative aderenti alle stesse.

Scopo della revisione è, altresì, quello di provare la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione dei documenti di bilancio di cui all'art. 2423 c.c.⁵³, nonché della relazione del collegio sindacale e ove prevista quella della società di revisione.

Occorre, inoltre, verificare l'eventuale esistenza del regolamento interno adottato dalle cooperative ai sensi dell'art. 6 della l. 142/2001 per riscontrare la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 2 della richiamata disposizione, il mancato versamento del contributo (biennale) non esime dall'obbligo di revisione fino a quando l'ente cooperativo non viene cancellato dall'elenco.

Il contributo dovuto per le spese relative alle ispezioni ordinarie va corrisposto con le modalità stabilite dal decreto ministeriale 30 dicembre 1998 e va commisurato a tre parametri, rivisti periodicamente dal Ministero

⁵¹ Per un approfondimento dei profili giuridici dell'istituto, si consulti CARBONI, B., *Le imprese cooperative e le mutue assicuratrici*, in Trattato di Diritto Privato, diretto da RESCIGNO, P., Torino, Utet 1985, XVII, p. 498.

⁵² Per una completa analisi si rimanda a DABORMIDA, V., *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, in "Società", 1992, p. 13.

⁵³ Rubricato "Redazione del bilancio".

delle Attività Produttive: numero dei soci, capitale sociale e fatturato (*Valore della produzione* di cui alla lett. a) dell'art. 2425 c.c.)⁵⁴.

Il possesso dei tre parametri indicati in una fascia è condizione necessaria per il pagamento del contributo nella stessa indicata. Nei casi in cui venga superato un solo parametro, il contributo dovuto è quello stabilito nella fascia nella quale è presente il parametro più elevato.

I contributi così determinati devono essere maggiorati del 30% per le cooperative sociali. Il versamento dovrà essere effettuato entro il termine di 90 giorni a decorrere dalla data di pubblicazione del decreto ministeriale, che fissa la misura del contributo dovuto dagli enti cooperativi, sulla Gazzetta Ufficiale. L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 16 gennaio 2004 n. 87/E ha istituito i codici tributo **3010** (per il contributo ed eventuali maggiorazioni e interessi) e **3014** (per le sanzioni) *per il versamento con il modello F24 del contributo per le ispezioni annuali o biennali, rendendo così operativa la disposizione prevista dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 gennaio 2004*.

Il modello F24 è riservato solo ai versamenti destinati al Ministero delle Attività Produttive. Le cooperative che, invece, aderiscono alle Associazioni di rappresentanza dovranno continuare ad eseguire i versamenti con le consuete modalità (conto corrente o bonifico bancario) previste da ciascuna associazione.

Nello stesso termine le cooperative non aderenti ad alcuna Associazione nazionale giuridicamente riconosciuta dovranno trasmettere, alle competenti Direzioni provinciali del lavoro, copia della ricevuta di versamento e la dichiarazione, debitamente sottoscritta, predisposta secondo lo schema riportato in *appendice*, da cui risultino i parametri che hanno costituito la base di calcolo del contributo versato.

In base all'art. 2 della l. 273/2003, in caso di ritardato od omesso pagamento del contributo, se detto pagamento è effettuato entro 30 giorni dalla scadenza prevista, si applica una sanzione pari al 5% del contributo; per i versamenti effettuati successivamente la sanzione è elevata al 15%. In entrambi i casi sono dovuti gli interessi legali maturati nel periodo. Si evidenzia, quindi, che l'applicazione della richiamata sanzione non è discrezionale ma imposta dalla legge.

In caso di persistente inadempimento, ai sensi dell'art. 6 del d. m. 30 dicembre 1998, è prevista l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di contributo, di sanzioni e di interessi calcolati fino al giorno di invio della pratica al concessionario.

⁵⁴ Rubricato "Contenuto del conto economico".

Gli eventuali ricorsi avverso l'iscrizione a ruolo dovranno essere redatti su carta legale e presentati alle Direzioni provinciali del lavoro, mentre quelli avverso l'accertamento della misura del contributo, sempre in carta legale, dovranno essere presentati al Ministero delle Attività Produttive – Direzione generale per gli enti cooperativi, Divisione I – per il tramite delle Direzioni provinciali del lavoro, le quali provvederanno ad inoltrarli con il proprio parere, unitamente alle notizie ed alla documentazione idonea e necessaria per la pronuncia della decisione.

Nei casi di versamento di importi superiori a quelli dovuti, è facoltà della cooperativa richiedere la compensazione delle somme eccedenti con il contributo (o parte di esso) che dovrà essere versato nel periodo successivo. In assenza di accertamento di rilievi e irregolarità, le revisioni cooperative si concludono, per gli enti non associati, con un certificato di revisione che viene rilasciato dagli Uffici territoriali del Governo (o nelle more dalle Direzioni Provinciali del Lavoro) ovvero, per le cooperative aderenti con un'attestazione di revisione rilasciata dalle Associazioni.

Nel caso in cui l'ente abbia necessità di certificare il possesso dei requisiti mutualistici, al fine del godimento di un'agevolazione, e non dispone del certificato o dell'attestazione di revisione, per il periodo di vigilanza in corso, può presentare agli Uffici territoriali del Governo (Direzioni Provinciali del Lavoro) e alle Associazioni cui eventualmente aderisce, una dichiarazione sottoscritta dal presidente e, per asseverazione, dal presidente del collegio sindacale.

Se il collegio sindacale non è previsto dalla legge o dall'atto costitutivo, o il presidente dello stesso non è iscritto nel registro dei revisori contabili, la sottoscrizione per asseverazione è apposta da un revisore contabile esterno scelto fra gli iscritti nell'apposito albo.

Il d.lgs. 220/02 ha, inoltre, disciplinato ulteriormente l'ispezione straordinaria che viene esercitata in via primaria attraverso funzionari appartenenti ad un apposito profilo professionale inserito nell'organico ministeriale. Tali ispezioni sono disposte dal Ministero sulla base di accertamenti a campione, di esigenze di approfondimento derivanti dalla revisione cooperativa ed ogni qualvolta se ne ravvisi l'opportunità.

Il decreto richiamato dispone ancora che gli enti cooperativi ed i loro consorzi, con un valore della produzione superiore a 60.000.000 di euro o con riserve indivisibili superiori a 4.000.000 di euro o con prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 2.000.000 di euro, sono assoggettati alla certificazione annuale di bilancio.

La relazione di certificazione, quale atto complementare della vigilanza, è allegata al progetto di bilancio da sottoporre all'approvazione dell'as-

semblea dei soci. L'ente cooperativo che, contrariamente alle suddette disposizioni, non richiede la certificazione del bilancio, potrà essere sottoposta alla gestione commissariale. In tal caso, il commissario rimane in carica fino al perfezionamento dell'incarico ad una società di revisione.

Il Ministero, sulla base delle risultanze emerse in sede di vigilanza, può adottare i seguenti provvedimenti:

1. cancellazione dall'albo nazionale degli enti cooperativi;
2. gestione commissariale;
3. scioglimento per atto dell'autorità;
4. sostituzione dei liquidatori;
5. liquidazione coatta amministrativa.

1.7 Le convenzioni

L'art. 5 della l. 381/91, con le modifiche apportate dalla l. 52/96 (*Modifica apportata all'art. 5 delle Legge 381/91*), ha profondamente mutato il regime delle convenzioni previsto nel testo originario rappresentando, da un lato, un riconoscimento evidente della funzione di supplenza del potere pubblico che le cooperative sociali svolgono nel delicato settore del recupero lavorativo di soggetti in condizioni di disadattamento e consentendo, dall'altro, di superare le perplessità che rimanevano circa l'applicazione della convenzione al settore della contrattualistica pubblica⁵⁵.

Nel nostro ordinamento, infatti, la convenzione, a differenza del contratto, non è disciplinata, sicché oltre ad essere usata come contratto, accoglie anche gli accordi non patrimoniali, ovvero una parte del contratto stesso, diventando sinonimo di pattuizione tra le parti.

Nell'originaria stesura dell'art. 5 della l. 381/91, l'intento del legislatore era quello di utilizzare il sistema della convenzione per facilitare, in deroga all'intero complesso del sistema dei contratti pubblici, l'accesso al mercato delle commesse pubbliche da parte delle cooperative sociali. L'amministrazione, infatti, senza porre in essere alcun atto collegabile ai contratti ad evidenza pubblica, poteva accordarsi direttamente con la cooperativa sociale di *tipo B* tramite una convenzione, utilizzando il tal modo uno strumento che non poteva confondersi con il metodo di aggiudicazione di una pubblica gara (trattativa privata o procedura negoziata).

⁵⁵ Sulla definizione del nuovo rapporto di *partnership* tra Enti pubblici e cooperative sociali si veda ampiamente MARTINELLI, L. - LEPRI, S., *Le cooperative sociali*, Milano, Il Sole 24 ORE 1998, p. 271 e ss.

Di conseguenza, gli affidamenti pubblici alle cooperative sociali di *tipo B* si posizionano al di fuori del sistema contrattuale pubblico e in alternativa allo stesso.

Sicché, in assenza di norme di garanzia per la pubblicità ed imparzialità delle procedure, non solo si correva il rischio di legittimare prassi piuttosto discutibili (sotto il profilo della correttezza amministrativa) ma si determinava un netto contrasto fra la normativa nazionale e quella comunitaria vigente nel settore della contrattualistica pubblica.

Al fine, pertanto, di conciliare il sistema convenzionale con il principio di concorsualità, pilastro della normativa europea, si è proceduto alla modifica dell'art. 5 della l. 381/91. Secondo il testo attuale della norma, come novellato dall'art. 20 della l. 52/96, gli enti pubblici, compresi quelli economici e le società di capitali a partecipazione pubblica, anche in deroga alla disciplina dei contratti della pubblica amministrazione, possono stipulare convenzioni con le cooperative di *tipo B*, ovvero con analoghi organismi aventi sede negli altri stati membri della comunità europea, per la fornitura di beni e servizi diversi da quelli socio-sanitari, il cui importo stimato, al netto dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), sia inferiore alla c.d. soglia comunitaria (pari a 200.000 ECU) e a condizione che tali convenzioni siano finalizzate a creare opportunità di lavoro per le persone svantaggiate di cui all'art. 4, comma 1.

Il legislatore, recependo il concetto comunitario di ente appaltante basato su aspetti funzionali e non meramente classificatori, ha allargato il campo di applicazione del regime convenzionale a tutte le Amministrazioni Pubbliche. È, infatti, considerato organismo appaltante, qualsiasi ente la cui composizione e i cui compiti sono stabiliti dalla legge e che dipende dalle pubbliche autorità per la nomina dei suoi membri, per la garanzia degli obblighi derivanti dai suoi atti e per il finanziamento degli appalti che aggiudica.

I potenziali beneficiari delle convenzioni risultano essere non solo le cooperative sociali, ma anche analoghi soggetti aventi la loro sede in altri Stati della Comunità Economica Europea, con una evidente apertura, a livello europeo, della fattispecie a tutti gli operatori nel campo del recupero sociale, in ossequio al principio della concorrenzialità che regola il mercato comunitario degli appalti⁵⁶.

Ammettendo alla contrattazione analoghe realtà esistenti negli stati membri in posizione paritaria con le cooperative sociali nazionali, viene meno quel rapporto privilegiato fra amministrazioni appaltanti e cooperative sociali nazionali, per il quale era stata prevista la convenzione.

⁵⁶ Conformemente, MARTINELLI, L. - LEPRI, S., *Le cooperative sociali*, cit., p. 280.

Gli enti pubblici appaltanti hanno, inoltre, la facoltà di utilizzare lo strumento della convenzione non come un obbligo giuridico, ma come possibile scelta operativa, applicabile soltanto al di sotto dei limiti comunitari per i quali il legislatore non è vincolato da quanto disposto dall'Unione Europea con direttive di settore⁵⁷.

Le cooperative sociali, per beneficiare del regime convenzionale, debbono essere iscritte nel relativo registro regionale.

Per la vigilanza della Comunità Europea sulle convenzioni, le Regioni devono rendere noti annualmente, attraverso la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale Comunitaria, i requisiti e le condizioni necessarie per la stipula delle convenzioni, nonché le liste regionali degli organismi che ne abbiano dimostrato il possesso alle competenti autorità regionali.

Le nuove disposizioni, dunque, prevedono che il regime convenzionale può continuare ad essere applicato soltanto sotto la soglia c.d. *comunitaria*, consentendo una rilettura del sistema stesso alla luce dei principi della concorsualità e della trasparenza propri della contrattualistica comunitaria. La nuova impostazione appare evidente anche considerando il fatto che, un diverso regime è previsto, al quarto comma dell'art. 4, per le forniture di beni o di servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi, il cui importo stimato, al netto dell'IVA, sia pari o superiore agli importi stabiliti dalle direttive in materia di appalti pubblici (200.000 ECU).

In questo caso **non è più ammesso**, infatti, il regime convenzionale, dovendo l'appalto seguire l'*iter* procedimentale previsto per le gare pubbliche. È prevista solo la possibilità di inserire nei capitolati di oneri e nei bandi di gara, fra le condizioni di esecuzione, l'obbligo di eseguire il contratto con l'impiego di persone svantaggiate e con l'adozione di specifici programmi di recupero e di inserimento lavorativo.

Per gli appalti di importo uguale o superiore al limite comunitario, occorre esperire comunque una gara pubblica alla quale possono partecipare tutti gli imprenditori, siano essi imprenditori nel campo del *non profit* che di quello *profit*, con la possibilità di chiedere l'adozione di specifici programmi e l'utilizzazione di lavoratori svantaggiati. Si rimette, cioè, alla discrezionalità della pubblica amministrazione di privilegiare le imprese che soddisfano il requisito dell'inserimento di persone svantaggiate nel mondo lavorativo, con l'adozione di specifici programmi di recupero.

⁵⁷ Cfr. legge 11 febbraio 1994, n. 109 - *Legge quadro in materia di lavori pubblici* - e successive modificazioni ed integrazioni.

La verifica di tali presupposti deve avvenire, per espressa disposizione di legge, non nel corso delle procedure di gara, ma prima dell'aggiudicazione dell'appalto⁵⁸.

1.8 I consorzi

La l. 381/91 agli artt. 7 e 8, ha introdotto sostanzialmente delle disposizioni dirette a favorire il rafforzamento economico delle cooperative sociali, introducendo agevolazioni sotto il profilo tributario (art. 7) e estendendo le stesse (come pure le opportunità nei rapporti con la pubblica amministrazione previste dall'art. 5) ai consorzi costituiti come società cooperative a condizione che la loro base sociale sia formata in misura non inferiore al settanta per cento da cooperative sociali⁵⁹.

La legge si riferisce, evidentemente, ai consorzi di cooperative di cui all'art. 27 del d.lgs.C.p.S., 14 dicembre 1947, n. 1577⁶⁰. Non potranno, pertanto, godere delle agevolazioni i consorzi di cooperative ammissibili ai pubblici appalti per la particolare disciplina che li regola e i consorzi di cui all'art. 27-ter della suddetta legge, qualora abbiano come unico oggetto la limitazione della reciproca concorrenza fra gli associati⁶¹.

1.9 La partecipazione di persone giuridiche

L'art. 11 della l. 381/91, dispone, senza alcun limite quantitativo, che anche le persone giuridiche e private, nei cui statuti è espressamente previsto il finanziamento o lo sviluppo delle attività sociali possono entrare a far parte delle cooperative sociali.

È evidente, poi, dal momento che non sembra configurarsi incompatibilità, che tali enti potranno entrarvi a far parte anche come soci sovventori,

⁵⁸ "...In questa scelta legislativa appare, però un'evidente contraddizione dato che l'inserimento di lavoratori portatori di *handicap* è per le imprese non cooperative sociali un problema di organizzazione e, quindi, di costi che non può non essere tenuto in considerazione in sede di prequalificazione e di formalizzazione dell'offerta. Pertanto non si capisce perché, se l'obbligo è inserito nel bando di gara e nel capitolato d'oneri, per privilegiare le imprese *non profit* e quelle che impiegano manodopera con problemi di *handicap* lo stesso non debba essere documentato e quindi, adeguatamente valutato nell'ambito, per esempio, del criterio di aggiudicazione della gara, detto dell'offerta economicamente più vantaggiosa. In tale ipotesi, potrebbe, infatti, essere considerato dall'amministrazione al pari di un qualsiasi parametro selettivo valutabile nell'ambito della graduatoria predisposta in sede di gara come, per esempio, avviene per la qualità, l'assistenza tecnica ecc.." . (PAOLUCCI, L.F., *Le società cooperative*, Milano, Giuffrè 1999, p. 201).

⁵⁹ Tali consorzi inoltre sono anche qualificati come ONLUS, qualora la loro base sociale sia costituita esclusivamente da cooperative sociali.

⁶⁰ Più incisivamente si rinvia a COTTINO, V., *L'evoluzione dei fenomeni di integrazione fra imprese*, in "Gruppi cooperativi", Milano 1997, p. 15.

⁶¹ PAOLUCCI, V., *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Torino, UTET 1996.

figura che sarà probabilmente in futuro quella tipica assunta dalle persone giuridiche.

Si può infine osservare che, stante il disposto dell'art. 27-*quinquies* della legge Basevi, così come introdotto dall'art. 18 della l. 19 marzo 1983, n. 72, più nota come Visentini *bis*, deve ritenersi ammissibile, dato che nessuna norma lo vieta, la costituzione di società di capitali fra cooperative sociali, anche se non potranno godere di alcuna delle disposizioni agevolative, riservate per legge alle cooperative socie⁶².

1.10 Le cooperative nella riforma del diritto societario

Il d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 concernente la **riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative** (che trova autonoma collocazione al titolo VI del Libro V del nuovo codice civile) in attuazione della l. 3 ottobre 2001, n. 366, pur riconoscendo e valorizzando il carattere unitario della cooperazione⁶³, introduce due tipologie di società cooperative:

- cooperative a mutualità prevalente definite dall'art. 2512 c.c.⁶⁴;
- cooperative diverse dalle precedenti.

Soltanto le prime⁶⁵, caratterizzate da vincoli severi nella distribuzione degli utili e nella liquidazione del patrimonio e obbligate all'iscrizione in un apposito albo, continueranno ad usufruire delle agevolazioni fiscali attualmente in vigore per la cooperazione.

La condizione di prevalenza che le caratterizzerà, dovrà essere documentata sulla base dei seguenti parametri⁶⁶:

- i ricavi delle vendite dei beni e delle prestazioni di servizi verso i soci dovranno essere superiori al 50% del totale complessivo degli stessi;
- il costo del lavoro dei soci dovrà essere superiore alla metà del costo complessivo della manodopera;
- il costo dei beni o servizi conferiti dai soci dovrà superare il 50% del costo totale delle materie prime, sussidiarie, o dei servizi acquisiti.

⁶² DABORMIDA, V., *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, cit., p. 13, il quale sottolinea che l'esclusione dalle agevolazioni rappresenterà un limite delle potenzialità di crescita della società per azioni costituita da sole cooperative sociali.

⁶³ Per una visione generale del provvedimento cfr. GENCO, R., *La riforma societaria e la mutualità nella nuova disciplina cooperativa*, in "Cooperative e Consorzi", n. 1/2003; MOSCONI, R., *Con la riforma del diritto societario scompare la piccola cooperativa*, in "Diritto e Pratica delle Società", n. 4/2003, p. 56 e MOSCONI, R., *Il rapporto fra socio e cooperativa alla luce delle recenti novità legislative*, in "Diritto e Pratica delle Società", n. 9/2002 p. 46.

⁶⁴ Rubricato "Cooperativa a mutualità prevalente"

⁶⁵ GAMBA, A., *Cooperative a mutualità prevalente*, in "La Settimana Fiscale", n. 6/2003.

⁶⁶ Requisiti di tipo gestionale.

La distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative “diverse” si fonda, oltre che sul requisito della prevalenza, anche su di un’opzione statutaria.

Le cooperative a mutualità prevalente, infatti, a parte la dimostrazione del rispetto dei parametri analizzati in precedenza, hanno l’obbligo di inserire nei propri statuti le seguenti clausole⁶⁷:

- a) divieto di distribuzione di dividendi in misura superiore all’interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- b) divieto di remunerazione degli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- c) divieto di distribuzione delle riserve fra i soci cooperatori durante la vita sociale;
- d) obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell’intero patrimonio residuo sociale, dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Ne consegue che le cooperative a mutualità prevalente dovranno rispettare contemporaneamente i due criteri prescelti dal legislatore. Tale regola, però, subisce un’eccezione con riferimento alle cooperative sociali.

L’art. 111-*septies* delle norme di attuazione e transitorie del codice civile stabilisce, infatti, che: “*Le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all’art. 2513 del c.c., cooperative a mutualità prevalente*”⁶⁸.

La scelta di esonerare le cooperative sociali dal rispetto del requisito della prevalenza nasce dalla considerazione che tali strutture, proprio perché orientate a soddisfare anche interessi estranei alla compagine sociale, avrebbero avuto difficoltà ad uniformarsi al modello di cooperativa a mutualità prevalente sopra delineato. In caso contrario, proprio le cooperative più meritevoli di tutela, quelle cioè che prestano i propri servizi a favore di soggetti svantaggiati, avrebbero rischiato di non essere ricomprese nella categoria della cooperazione protetta. Non annoverando tra i destinatari della attività i propri soci, difficilmente, infatti, avrebbero potuto rispettare il requisito della prevalenza.

⁶⁷ Si tratta, in definitiva, dei cosiddetti requisiti mutualistici previsti dall’art. 14, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali, aggiornati alla luce dei nuovi istituti previsti dalla riforma del diritto societario (es. possibilità di emettere strumenti finanziari).

⁶⁸ Rubricato “*Criteri per la definizione della prevalenza*”.

Attualmente a favore della generalità delle cooperative sono previste numerose agevolazioni fiscali, che a seguito dell'entrata in vigore "a regime" del nuovo diritto societario resteranno di esclusivo patrimonio di quelle a mutualità prevalente⁶⁹.

Le cooperative esistenti, diverse da quelle sociali, pertanto, per continuare a godere delle agevolazioni fiscali, dovranno adeguare i propri statuti alle disposizioni che disciplinano le società cooperative a mutualità prevalente, che in base all'ultimo comma dell'art. 223-*duodicies* delle norme di attuazione e transitorie del codice civile, dovrà attuarsi necessariamente entro il **31 dicembre 2004**.

Le nuove disposizioni contenute nell'art. 2545-*octies*⁷⁰, stabiliscono che la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente (e di conseguenza il diritto a godere delle agevolazioni fiscali) si perde in caso di:

- mancato rispetto, per due esercizi consecutivi, della condizione di prevalenza;
- modifica delle previsioni statutarie sulla distribuzione di utili e delle riserve⁷¹.

In questo caso, gli amministratori, previo parere del revisore esterno e a seguito della verifica senza rilievi della società di revisione, dovranno redigere il bilancio volto a determinare il valore effettivo dell'attivo patrimoniale, "da imputare alle riserve indivisibili"; riserve che comunque, ferma restando la loro natura indivisibile, non dovranno essere devolute ai fondi mutualistici⁷².

Il nuovo diritto societario è entrato in vigore il **1° gennaio 2004**.

Le società cooperative già iscritte al Registro delle Imprese a tale data dovranno adeguare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove disposizioni entro il **31 dicembre 2004**.

L'art. 2521 c.c.⁷³ contiene le nuove disposizioni per l'atto costitutivo, adeguando senza particolari innovazioni i contenuti prima previsti nell'art. 2518 c.c.⁷⁴.

⁶⁹ Consulta, tra gli altri, i recenti contributi di SALVINI, L., *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in "Rassegna Tributaria", n. 3/2003, p. 839; POPOLIZIO, G. - RIGATO, C., *Implicazioni fiscali della riforma societaria delle cooperative*, in "Pratica Professionale", n. 27/2003, p. 963 e CAPOLUPO, S., *Cooperative. Riforma societaria e coordinamento fiscale*, in "il fisco", n. 33/2003, p. 13353.

⁷⁰ Rubricato "Perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente".

⁷¹ Ovviamente, le cooperative sociali perderanno la qualifica di cooperative a mutualità prevalente soltanto al verificarsi di quest'ultima ipotesi.

⁷² Cfr. art. 111-*decies* delle norme di attuazione e transitorie del codice civile.

⁷³ Rubricato "Atto costitutivo".

⁷⁴ In appendice viene riportato un esempio di statuto di cooperativa sociale a responsabilità limitata che applica le norme di tale tipo di società capitalistica. Le deliberazioni necessarie per l'adeguamento possono essere adottate, in terza convocazione, a maggioranza semplice dei presenti (art. 223-*duodicies* delle norme di attuazione e transitorie del d.lgs. n. 6/2003).

In base alla nuova formulazione dell'art. 2519 c.c.⁷⁵ “Alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni.

L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore a un milione di euro”.

La disposizione in commento, quindi, mantiene il modello della società per azioni come riferimento generale per la disciplina delle società cooperative. L'unica eccezione è prevista per le cooperative con meno di venti soci oppure con un attivo dello stato patrimoniale non superiore a un milione di euro: a queste ultime, infatti, è consentita l'opzione statutaria per le norme della S.r.l.; opzione che ai sensi dell'art. 2522 c.c.⁷⁶ si trasforma in un obbligo qualora i soci, persone fisiche, siano da tre ad otto.

Ai sensi dell'art. 2523 c.c.⁷⁷ il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo deve depositarlo entro venti giorni presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale.

1.10.1 La nuova “corporate governance”

Con la riforma del diritto societario significative innovazioni sono previste anche sui sistemi amministrativi e di controllo, per adeguare l'organo amministrativo ai più moderni e funzionali modelli di *governance*⁷⁸, che garantiscano la rappresentanza di tutti gli interessi anche in chiave capitalistica⁷⁹.

⁷⁵ Rubricato “Norme applicabili”.

⁷⁶ Cfr. nota 21.

⁷⁷ Rubricato “Deposito dell'atto costitutivo e iscrizione della società”.

⁷⁸ L'espressione *corporate governance* ha carattere del tutto convenzionale, al punto da aver assunto connotazioni differenti secondo il contesto ambientale, geografico e culturale cui è stata riferita. Scrive in tal senso ZANELLI, E., *Corporate Governance: ricerche e spunti per il confronto*, in “Rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Roma”, n. 47/1997, p. 9: “... la valenza semantica dell'espressione *corporate governance* ha carattere assolutamente convenzionale, il che vuol dire essenzialmente due cose: che ha un suo momento di nascita, ossia di emersione da circostanze e prospettive che in essa sono state emblematicamente riassunte in forma prima inusitata e quindi più efficace per enfatizzare contenuti certo già latenti; e che poteva essere “riferita” discrezionalmente o persino arbitrariamente ad aree problematiche più o meno estese, essendosi attestata però, entro un certo arco di tempo e in funzione dei nervi scoperti più reattivi al sistema, nei riferimenti - ripeto, convenzionali - ad una gamma di questioni assunte alla fine stabilmente quale identificazione autentica della nozione di *corporate governance*...”.

⁷⁹ La società cooperativa, in quanto dotata di personalità giuridica, svolge la propria attività mediante organi secondo la disciplina propria della struttura prescelta: s.p.a. o s.r.l. Per un'ampia visione della riforma si rimanda a: AA.VV., *Diritto delle società di capitali*, Milano, Giuffrè 2003, p. 123 e ss.; BAUER, R., *Gli effetti della riforma societaria su bilancio e governo d'impresa*, Milano, IPSOA 2003, p. 123 e ss.; CAMPOBASSO, G.F., *La Riforma delle società di capitali e delle cooperative*, Torino, UTET 2003, p. 110 e ss.; SANTINI, R. - MANZANA, G. - NORMANNI, S., *La riforma del diritto societario*, Rimini, Maggioli 2003, p. 62 e ss. e SANTOSUOSSO, D., *La Riforma del diritto societario*, Milano, Giuffrè 2003, p. 273 e ss.

Il rinvio – per quanto non previsto dalle disposizioni del Titolo VI ed in quanto compatibili – alle disposizioni dettate in materia di S.p.a. per la grande maggioranza delle società cooperative, renderà ad esse applicabili le disposizioni relative ai “sistemi di amministrazione e di controllo” (art. 2380 e seguenti c.c.) previste per le società per azioni.

In particolare, è prevista la possibilità di adozione:

- del cosiddetto **sistema tradizionale**. La gestione spetta al **consiglio di amministrazione** e il controllo sia contabile che dell'amministrazione è affidato al collegio sindacale. Il sistema è adottabile solo però nel caso di cooperative che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che non sono obbligate alla redazione del bilancio consolidato;
- del **sistema tradizionale con separazione del controllo contabile dal controllo dell'amministrazione**. La gestione è affidata al **consiglio di amministrazione**, il controllo dell'amministrazione è demandato al collegio sindacale e il controllo contabile è di competenza di un revisore contabile o di una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili, con l'obbligo, tuttavia, nelle cooperative che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio di affidamento del controllo contabile alla società di revisione;
- del **sistema dualistico** (*modello tedesco*). L'amministrazione è affidata ad un **consiglio di gestione**, che compie le operazioni necessarie per l'attivazione dell'oggetto sociale e ad un *consiglio di sorveglianza*⁸⁰ cui viene demandato il controllo dell'amministrazione, la nomina e revoca del consiglio di gestione determinandone anche il compenso, l'approvazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, la promozione dell'esercizio dell'azione di responsabilità verso i componenti del consiglio di gestione, l'eventuale presentazione delle denunce al tribunale *ex art. 2409 c.c.*⁸¹ e l'obbligo di riferire annualmente – per iscritto – all'assemblea dei soci sull'attività di vigilanza svolta e sulle omissioni o fatti censurabili rilevati. Il controllo contabile viene eseguito da un revisore contabile o da una società di revisione secondo la sussistenza o meno della fattispecie del ricorso al mercato del capitale di rischio, nel qual caso è obbligatorio l'intervento della società di revisione;

⁸⁰ Nella legislazione tedesca *aufsichtsrat* (comitato di sorveglianza), organo composto da un numero di membri, anche non azionisti, variabile da tre ad un multiplo di tre fino ad un massimo di ventuno; non possono farne parte i membri del *vorstand* (consiglio direttivo), le persone giuridiche e coloro che sono già membri di tale organo in dieci società per azioni o in accomandita per azioni. Cfr. TREQUATRINI, R., *Prime considerazioni in ordine ai contenuti innovativi del progetto di riforma "Mirone" in materia di corporate governance*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 9-10/2001, p. 547 e ss.

⁸¹ Rubricato "Denuncia al tribunale".

— del **sistema monistico** (ispirato allo Statuto della Società Europea e derivante dal *modello anglosassone*). Sia l'amministrazione, sia il controllo (amministrativo-contabile) spettano esclusivamente al **consiglio di amministrazione**⁸². Più precisamente – e salva diversa previsione statutaria – il consiglio di amministrazione elegge al suo interno un comitato per il controllo sulla gestione formato da amministratori in possesso dei requisiti di indipendenza di cui all'art. 2409-*septiesdecies* c.c.⁸³ e che non siano membri del comitato esecutivo ed ai quali non siano attribuite deleghe o particolari cariche. Tali soggetti non devono, tuttavia, svolgere funzioni attinenti alla gestione dell'impresa sociale o di società che la controllano o ne sono controllate. Il comitato per il controllo sulla gestione nomina al suo interno il presidente, a maggioranza assoluta dei suoi membri, e svolge sia l'attività cosiddetta di controllo dell'amministrazione che quella propriamente di controllo contabile⁸⁴.

Con il d.lgs. n. 220/2002 è stata riordinata la materia della vigilanza sugli enti cooperativi. Tra le novità più significative di tale riforma, entrata in vigore il 23 ottobre 2002, ci sono le norme in materia di Collegio sindacale (artt. 13 e 14), che dettano le nuove regole e la disciplina transitoria per la nomina di tale organo negli enti cooperativi.

In particolare, l'art. 13 del decreto in esame prevede quanto segue:

“1. Fino all'emanazione dei decreti legislativi previsti dalla legge 3 ottobre 2001, n. 366, si applicano le disposizioni di cui ai commi 2 e 3.

2. Agli enti cooperativi e loro consorzi si applicano le norme in materia di Collegio sindacale previste per le società a responsabilità limitata di cui all'articolo 2488 del codice civile.

3. Agli enti cooperativi e loro consorzi, soggetti obbligatoriamente alla certificazione del bilancio, che provvedono alla emissione di strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi, si applicano le disposizioni contenute nel decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, in materia di funzioni e composizione del Collegio sindacale”.

Pertanto il collegio sindacale non sarà più obbligatorio, oltre che per la piccola società cooperativa, per tutti quegli altri enti cooperativi (o mutualistici) ordinari che stanno al di sotto dei parametri previsti dal vecchio art. 2488 c.c.⁸⁵

⁸² Attuando così procedure più semplificate e flessibili che privilegiano la circolazione delle informazioni tra l'organo amministrativo e l'organo di controllo. È da osservare, comunque, come parte della dottrina giuridica abbia criticato fortemente il modello.

⁸³ Rubricato “Consiglio di amministrazione”.

⁸⁴ Il sistema fa già parte del nostro ordinamento per quanto riguarda le società quotate in Borsa. L'*Audit Committee* è infatti previsto dal d.lgs. 24/02/1998, n. 58 - Legge Draghi - in merito al “codice di autodisciplina”.

⁸⁵ Rubricato “Collegio sindacale”.

Gli enti cooperativi che quindi hanno l'obbligo di istituire il collegio sindacale, dovranno scegliere i componenti fra i soggetti iscritti nel Registro dei revisori contabili, tenuto presso il Ministero della giustizia.

Le cooperative esistenti prima della data di entrata in vigore del decreto 220/02 (23 ottobre 2002) avrebbero dovuto provvedere ad adeguare i propri statuti entro dodici mesi (23 ottobre 2003), con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria (art. 14, comma 1, d.lgs. n. 220/2002).

Le disposizioni del d.lgs. 220/2002, come chiarito dal Ministero delle Attività Produttive, sono rimaste valide fino al 1° gennaio 2004, ovvero fino alla data di entrata in vigore del d.lgs. 6/2003⁸⁶.

Pertanto:

1. le società cooperative, i cui collegi sindacali sono scaduti nel periodo tra il 23 ottobre 2002 (data di entrata in vigore del d.lgs. 220/2002) e il 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore della riforma del diritto societario), avrebbero dovuto obbligatoriamente nominare quali componenti del collegio sindacale solo soggetti iscritti nel Registro dei revisori contabili;

2. i collegi sindacali attualmente in carica, indipendentemente dal possesso dei requisiti dei componenti, restano in carica fino alla scadenza naturale, ma non oltre il 31 dicembre 2004, termine ultimo per l'adeguamento dello statuto alle nuove norme sul diritto societario (art. 223-*duodecies*, comma 1, delle nuove disposizioni transitorie);

3. la nomina del collegio sindacale è obbligatoria in soli tre casi:

a) espressa previsione nello statuto;

b) capitale sociale superiore a 120.000 euro;

c) superamento dei limiti previsti dall'art. 2435-*bis* c.c.⁸⁷.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. 6/2003 le società cooperative iscritte nel Registro delle imprese alla data del 1° gennaio 2004, "devono uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove disposizioni inderogabili entro il 31 dicembre 2004" e adottare, quindi, le nuove norme, comprese quelle che riguardano il collegio sindacale e il controllo contabile, a partire dal 1° gennaio 2005.

Le società cooperative che, invece, si iscriveranno nel Registro delle imprese successivamente alla data del 1° gennaio 2004 dovranno da subito adottare statuti che recepiscano le nuove norme dettate dalla riforma.

⁸⁶ La norma citata non parla di "entrata in vigore", ma di "emanazione". Cfr. VENTURI, C. - DI DIEGO S., *Il collegio sindacale nelle cooperative. Prima e dopo la riforma del diritto societario*, sul sito www.tuttocamere.it, 15 novembre 2003.

⁸⁷ Rubricato "*Bilancio in forma abbreviata*".

Il d.lgs. 6/2003 al nuovo articolo 2543 c.c.⁸⁸ prevede comunque per tutte le cooperative (anche per quelle che faranno riferimento, in quanto compatibili, alle norme delle S.p.A), in ordine all'obbligatorietà del collegio sindacale, il rinvio alle norme in tema applicabili alle S.r.l di cui al nuovo articolo 2477 c.c.⁸⁹.

Con riferimento a tale ultima disposizione (che è entrata in vigore il 1° gennaio 2004) il collegio sindacale, nelle cooperative, è pertanto obbligatorio, come anticipato, oltre che per previsione statutaria, quando:

— il capitale sociale è superiore a quello stabilito per le S.p.A, ossia 120.000 euro;

ovvero

— per due esercizi consecutivi siano stati superati due dei tre limiti quantitativi previsti dall'art. 2435-*bis* c.c.⁹⁰ per il bilancio in forma abbreviata.

1.11 La fiscalità delle cooperative sociali

La fiscalità delle società cooperative⁹¹ è stata profondamente modificata dall'art. 6 del d.l. 15 aprile 2002, n. 63, contenente disposizioni finanziarie e fiscali urgenti in materia di riscossione, convertito dalla l. 15 giugno 2002, n. 112.

In un primo momento, si era ritenuto che la fiscalità di tali enti non sarebbe stata toccata, se non dopo la riscrittura della disciplina societaria.

Così non è stato. Il Governo, soprattutto per esigenze di gettito, ha deciso di intervenire da subito sulla materia, prevedendo, da un lato, norme transitorie (comma 4), dall'altro, norme generali (commi 1, 2 e 3).

Come previsto dalla legge delega n. 366/2001, le agevolazioni tributarie per il settore cooperativo spetteranno esclusivamente alle cooperative costituzionalmente riconosciute (o cooperative a mutualità prevalente), ovvero a quelle cooperative "che, in possesso dei requisiti richiamati dall'art. 14, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, svolgono la propria attività prevalente-

⁸⁸ Cfr. nota 25.

⁸⁹ Rubricato "Controllo legale dei conti".

⁹⁰ Cfr. nota 87.

⁹¹ Si vedano, al riguardo, gli specifici e recenti contributi di MOSCONI, R., *Il calcolo dell'acconto d'imposta per le cooperative*, in "Diritto e Pratica delle Società", n. 9/2002, p. 48; RAIMONDI, A. - STRADI, M., *Il nuovo regime fiscale transitorio previsto per le cooperative*, in "Contabilità Finanza e Controllo", n. 7/2002, p. 710; PROVAGGI, G., *La tassazione delle cooperative alla luce della nuova normativa*, in "Corriere Tributario", n. 28/2002, p. 2497; GALLO, V., *Nuova disciplina fiscale delle cooperative. D.L. 15 aprile 2002, n. 63*, in "il fisco", n. 26/2002, p. 9974 e RAVAIOLI, G. - ZOFFONI, S., *Nuove modalità di determinazione dell'IRPEG*, in "Cooperative e Consorzi", n. 4/2002, p. 235.

mente in favore dei soci o comunque si avvalgono, nello *svolgimento della propria attività, prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci*⁹².

1.11.1 Imposizione diretta

Ai fini delle imposte dirette, non vi sono regimi speciali per le cooperative sociali. Le agevolazioni sono quelle di carattere generale riguardanti le cooperative (per esempio intassabilità degli utili destinati a riserva indivisibile ecc.)⁹³ e quelle applicabili in relazione al settore in cui le cooperative sociali operano (es.: per le cooperative sociali iscritte anche nella sezione del registro prefettizio fra le cooperative di produzione lavoro si applicano, qualora ricorrano le condizioni, le agevolazioni di cui all'art. 11 del d.P.R. 601/73 riguardante la *Disciplina delle agevolazioni tributarie*)⁹⁴.

L'art. 13 del d.lgs. 460/97 prevede un particolare trattamento tributario delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, stabilendo agevolazioni differenziate per le persone fisiche e giuridiche.

Alle persone fisiche e agli enti non commerciali, che erogano denaro alle ONLUS è consentito detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19% delle erogazioni liberali fino ad un importo non superiore a euro 2.065,83, a condizione che il versamento di tali somme sia eseguito tramite banca o ufficio postale o mediante gli altri sistemi di pagamento consentiti dall'art. 23 del d.lgs. 241/1997 (assegni bancari e circolari, carte di credito ecc.) e secondo ulteriori modalità che consentano all'Amministrazione finanziaria di effettuare efficaci controlli.

Le imprese che effettuano erogazioni liberali in denaro alle ONLUS possono dedurre dal reddito d'impresa un importo non superiore a euro 2.065,83 o, in alternativa, un importo non superiore al 2% del reddito d'impresa

⁹² Sono rimaste escluse dalla disciplina le cooperative sociali di cui alla l. 381/91 che hanno continuato per tutto il periodo transitorio (2002 e 2003) ad essere assoggettate al regime precedente. L'esonero, analogamente a quanto previsto per la futura nuova imposizione, opera in modo automatico per le cooperative sociali *tout court*, tanto di "tipo A" quanto di "tipo B", indipendentemente da qualsiasi ulteriore requisito. Alle medesime conclusioni giunge ODORIZZI, C., *Il nuovo regime fiscale transitorio e l'esonero per le cooperative sociali*, in "Terzo Settore", n. 5/2002, p. 27.

⁹³ Ai fini della consultazione di uno strumento operativo, aggiornato delle modifiche introdotte nel corso del 2002 in relazione al regime fiscale delle cooperative, si rinvia a DELLADIO, C., *Determinazione dell'IRPEG nelle società cooperative*, in "La Settimana Fiscale", n. 31/2003, p. 16.

⁹⁴ I redditi conseguiti dalle cooperative di produzione e lavoro, e dai loro consorzi, sono esenti dall'IRPEG se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la propria opera con carattere di continuità, non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50% ma non al 25% degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà. L'esenzione prevista dall'art. 11 ha lo scopo di evitare una doppia tassazione ovvero che lo stesso reddito sia tassato due volte, prima in capo alla cooperativa e successivamente in capo al socio.

dichiarato ai sensi dell'art 100, lett. h, del nuovo **Testo Unico delle imposte sui redditi** (d.P.R. 917/86, modificato dal d.lgs. 344/03, in vigore dal 1° gennaio 2004).

L'art. 100, comma 2, lett. I, dispone che sono deducibili dal reddito d'impresa le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogate a favore delle ONLUS, nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, così come risultano dalla dichiarazione dei redditi.

Le cooperative sociali di *tipo B* possono dedurre dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) l'intero costo del lavoro delle persone svantaggiate⁹⁵.

Le cooperative sociali di *tipo A*, invece, determinano la base imponibile IRAP in maniera ordinaria⁹⁶.

1.11.2 Imposizione indiretta

Secondo quanto disposto dall'art. 3, comma 3, del d.P.R. 633/72 (concernente l'“*istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*”) le operazioni gratuite di divulgazione pubblicitaria a favore di ONLUS non costituiscono prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Le cessioni gratuite di beni, la cui produzione non rientra nell'attività propria dell'impresa, effettuate a favore delle ONLUS, in base alla c.m. n. 168/E del 26 giugno 1998 non sono esenti bensì escluse dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 2, n. 4.

Sono esenti da IVA, invece, se effettuate da ONLUS le seguenti operazioni:

- prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli a questo fine equipaggiati (art. 10, n. 15);
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto (art. 10, n. 19);
- prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere (art. 10, n. 20);
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità o simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori

⁹⁵ Le società cooperative rientrano tra i soggetti passivi dell'IRAP in base all'art. 3, comma 1, lett. a) del d.lgs. 466/1997.

⁹⁶ L'IRAP non è deducibile dalle imposte sul reddito per espressa previsione di legge (vedi Disposizioni Integrative di cui all'art. 1 del d.lgs. 446/97).

anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza (art. 10, n. 27-ter). Ne consegue che eventuali prestazioni a soggetti diversi da quelli menzionati (per esempio prestazioni di assistenza domiciliare, ambulatoriale rese ad alcolisti) non godono del trattamento agevolato di esenzione, ma sono assoggettate all'aliquota ordinaria del 20%.

L'art. 10 del d.lgs. 460/97 dispone che sono fatte salve le previsioni di maggior favore per le cooperative sociali⁹⁷.

Il problema dell'individuazione della norma di maggior favore si pone in realtà soltanto per le cooperative sociali di *tipo A*; infatti, mentre per le cooperative sociali di *tipo B* non vi sono specifiche disposizioni in materia di IVA, per le cooperative sociali di *tipo A* le prestazioni rese si possono individuare sia nell'art. 10 del d.P.R. 633/72 in regime di esenzione che nel 41-bis della tabella A, parte II, dello stesso d.P.R. assoggettate al 4%.

In tal modo, qualora per la stessa prestazione sia possibile invocare sia l'esenzione dell'art. 10, che l'assoggettamento ad imposta all'aliquota 4% di cui al n. 41-bis, la cooperativa sociale può scegliere quale disposizione applicare in base ad una valutazione soggettiva.

La scelta è vincolante per anno solare e va effettuata per tutte le operazioni.

Pertanto, qualora la cooperativa svolga, ad esempio, sia prestazioni di assistenza domiciliare, (n. 27-ter, art. 10 per le ONLUS e n. 41-bis tab. A/II per le cooperative) che prestazioni educative (n. 20, art. 10 per le ONLUS e n. 41-bis tab. A/II per le cooperative), può scegliere di applicare l'aliquota IVA del 4% alle prestazioni di assistenza domiciliare e l'esenzione alle prestazioni educative, ma la scelta eventualmente effettuata di fatturare al 4% l'assistenza vincola all'assoggettamento ad IVA anche le prestazioni educative⁹⁸.

1.11.3 Destinazione dell'utile d'esercizio e relative agevolazioni

La destinazione dell'utile dell'esercizio è così disciplinata⁹⁹ in base all'art. 2545-*quater* c.c.¹⁰⁰:

a) almeno il 30% al fondo di riserva legale, (il 20% fino al 31 dicembre 2003), qualunque sia il suo ammontare;

⁹⁷ Cfr. sul tema, SPALLETTA, G., *Trattamento delle prestazioni socio-sanitarie e assistenziali*, in "Corriere Tributario", n. 16/99, p. 1171; CAPOGROSSI GUARNA, F., *Enti non profit nel labirinto dell'IVA*, in "Italia Oggi", 8 febbraio 2000, p. 34 e NEWSLETTER NONPROFIT, *Regime Iva delle prestazioni socio-sanitarie effettuate da cooperative sociali*, novembre 1998, supplemento a "nonprofit", n. 3/98.

⁹⁸ In ordine alle problematiche generali che potrebbero derivare dall'applicazione del tributo è possibile consultare esaurientemente REGGI, F., *IVA 2003*, XXVI edizione, Milano, Il Sole 24 Ore 2003, p. 222 e ss.

⁹⁹ Per un valido riferimento ante riforma cfr. PAOLUCCI, L. F., *Le società cooperative*, cit., p. 117 e ss.

¹⁰⁰ Rubricato "Riserve legali, statutarie e volontarie".

b) una quota ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione *ex l. 59/92*.

L'assemblea determina la destinazione degli utili non assegnati ai sensi del primo e secondo comma, nel rispetto di quanto stabilito dall'art. 2545-*quinquies* c.c.¹⁰¹.

A queste destinazioni obbligatorie, si aggiungono, nello statuto, le altre facoltative, ma nello stesso tempo caratterizzanti fortemente lo scambio mutualistico con i soci (ristorni).

Una quota degli utili di esercizio, ai sensi dell'art. 7, l. 59/1992, può, infatti, essere destinata ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, in misura non superiore alle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati calcolate dall'ISTAT per il periodo corrispondente dell'esercizio sociale in cui gli utili sono stati prodotti.

Inoltre, il ridetto art. 2545-*quinquies* c.c., al comma 2¹⁰², prevede testualmente che: "Possono essere distribuiti dividendi, acquistate proprie quote o azioni ovvero assegnate ai soci le riserve divisibili se il rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società è superiore ad un quarto. Il divieto non si applica nei confronti dei possessori di strumenti finanziari".

Le cooperative aderenti alle Associazioni riconosciute¹⁰³ versano il contributo del 3% sugli utili d'esercizio, ai sensi dell'art. 11 della l. 59/92, al fondo mutualistico all'uopo costituito con la seguente causale: "3% dell'utile di bilancio al di cui all'art. 11 della l. 59/92".

Le cooperative dovranno avere cura di riportare nel modulo di versamento esattamente la propria ragione sociale.

Il versamento deve essere effettuato entro 30 giorni dal termine di deposito del bilancio di esercizio al Registro delle imprese¹⁰⁴.

Il versamento non deve essere effettuato se l'importo dovuto non supera i 10,33 euro (art. 11, comma, 4, l. 59/92).

101 Rubricato "Diritto agli utili e alle riserve dei soci cooperatori".

102 Cfr. nota 101.

103 Occorre che tale adesione sia ufficializzata a livello nazionale con la conseguente iscrizione della cooperativa nei ruoli revisionali.

104 "... L'obbligo di versare il contributo del 3% ai fondi mutualistici, essendo previsto dal codice civile è, quindi, a carico di tutte le cooperative e non soltanto di quelle che fruiscono dei benefici fiscali. Per questi ultimi, però, in caso di omesso versamento alle conseguenze civilistiche si aggiunge la sanzione prevista dall'art. 11 della legge n. 59/1992: la decadenza da ogni tipo di agevolazione. Il versamento è, quindi, condizione necessaria per il godimento delle agevolazioni ..." (DI DIEGO, S. - SETTI, M., *Guida fiscale e contabile per le cooperative sociali*, cit., p. 42).

Le cooperative che non aderiscono ad alcuna Associazione riconosciuta sono tenute al versamento del contributo direttamente al Ministero secondo le modalità da esso stabilite con l'indicazione della causale già vista in precedenza.

Con la richiamata risoluzione n. 87/E del 2004, l'Agenzia delle Entrate ha istituito anche il codice tributo **3012** per il versamento, con modello F24, del 3% dell'utile d'esercizio. La possibilità, come già chiarito, è riservata solo al Ministero delle Attività produttive, quindi, alle cooperative non aderenti ad alcuna associazione di rappresentanza.

In merito ai criteri per la determinazione della base di calcolo del contributo del 3%, il Ministero del Lavoro ha chiarito che in tale base non rientrano i ristorni ai soci, mentre rientrano i contributi in conto esercizio, le plusvalenze e le somme destinate alle riserve indivisibili.

In presenza di perdite di esercizi precedenti¹⁰⁵ il contributo deve essere calcolato sull'importo dell'utile diminuito della parte destinata al ripianamento delle perdite stesse¹⁰⁶.

La quota del 3% degli utili che le cooperative devono corrispondere ai fondi mutualistici va portata in **deduzione** dal reddito d'impresa (ai fini delle imposte dirette), nell'anno in cui gli utili sono prodotti, vale a dire con il criterio della competenza: in sostanza il versamento, ancorché effettuato dopo la chiusura dell'esercizio sociale e, quindi, dopo l'approvazione del bilancio¹⁰⁷, si riferisce all'esercizio già chiuso con la conseguente variazione in diminuzione dell'imponibile in sede di dichiarazione dei redditi.

105 Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, Commissione cooperative, in data 1 maggio 2003 ha emanato un importante strumento di conoscenza al fine della corretta interpretazione delle disposizioni vigenti in materia di perdite d'esercizio nelle società cooperative. L'esigenza di proporre una soluzione alle problematiche giuridico-contabili, ancora non completamente definite, che sono proprie dei bilanci delle cooperative ha portato allo studio di un documento che intende armonizzare la disciplina con la nuova *governance*. In tema si rinvia a AVI, M. S., *La copertura delle perdite nelle società cooperative*, in "Diritto e Pratica delle Società", n. 17/2003, p. 52.

106 In senso conforme, anche se frutto di un ragionamento più articolato, appaiono le conclusioni di DIEGO S. - SETTI, M., *Guida fiscale e contabile per le cooperative sociali*, cit., p. 43 " ... il Ministero del Lavoro, anche se con formulazioni imprecise, ha emanato due circolari (del 10 agosto 1993, n. 598/F24 e del 24 febbraio 1995 n. 1103/F24), affermando che gli utili annuali, sui quali calcolare il contributo del 3%, possono essere ridotti delle perdite pregresse. In particolare, nella circolare n. 1103/F24, il Ministero ha dichiarato che gli "utili utilizzati" per la copertura di eventuali perdite maturate in esercizi precedenti, non sono soggetti al contributo del 3%. Tale orientamento, tuttavia, è stato in parte ridimensionato dalla circ. 22 luglio 1998, n. 96/E, secondo la quale tra i casi di esclusione dalla base di calcolo rientra sì "la quota di utile determinata ai sensi dell'art. 2423 e segg. del c.c. destinata alla copertura di perdite relative ad esercizi pregressi" ma soltanto "qualora non esistano da utilizzare riserve a qualsiasi titolo accantonate". Come appare evidente, la precisazione finale proposta dal Ministero ("qualora non esistano da utilizzare riserve a qualsiasi titolo accantonate") restringe notevolmente la deducibilità delle perdite pregresse che precedentemente veniva riconosciuta senza limitazioni....".

107 Contabilizzando il debito in data di approvazione del bilancio nella scrittura di destinazione dell'utile d'esercizio e il pagamento dello stesso nella data di effettuazione del versamento.

Al di là delle richiamate agevolazioni va evidenziata la più rilevante prevista dall'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904 (concernente la *“Modificazione alla disciplina dell'IRPEF e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria”*).

Tale norma stabilisce che *“non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e loro consorzi le somme destinate a riserve indivisibili a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento”*.

In proposito, è utile evidenziare che le limitazioni introdotte dai commi 4 e 5 dell'art. 6 del d. l. 63/2002 non si applicano alle cooperative sociali e ai loro consorzi.

Anche la parte di utili destinata alla rivalutazione delle quote sociali, nei limiti visti in precedenza, in base all'art. 7 della l. 59/92, non concorre a formare il reddito imponibile per la cooperativa (il rimborso ai soci invece è soggetto, nel periodo d'imposta in cui viene effettuata, a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 10%).

La destinazione alla riserva indivisibile, ai fondi mutualistici ed alla rivalutazione delle quote deve essere espressamente deliberata dai soci nel verbale di assemblea per l'approvazione del bilancio.

Indice generale

1.

La cooperazione sociale in Italia

1.1	Riferimenti normativi	Pag.	11
1.1.1	I due tipi di cooperative sociali	»	12
1.2	Il ruolo della cooperazione sociale in Italia	»	14
1.3	La qualifica di ONLUS	»	14
1.4	I soci	»	15
1.4.1	Soci lavoratori	»	16
1.4.2	Soci volontari	»	18
1.4.3	Soci sovventori	»	19
1.5	Obblighi e divieti	»	21
1.6	La vigilanza	»	23
1.7	Le convenzioni	»	27
1.8	I consorzi	»	30
1.9	La partecipazione di persone giuridiche	»	30
1.10	Le cooperative nella riforma del diritto societario	»	31
1.10.1	La nuova “corporate governance”	»	34
1.11	La fiscalità delle cooperative sociali	»	38
1.11.1	Imposizione diretta	»	39
1.11.2	Imposizione indiretta	»	40
1.11.3	Destinazione dell’utile d’esercizio e relative agevolazioni	»	41

2.

Il bilancio d’esercizio: strumento di gestione e di informazione

2.1	Premessa	»	45
2.2	Il bilancio d’esercizio secondo la normativa civilistica	»	49
2.2.1	I principi di redazione del bilancio	»	51
2.2.2	Gli effetti dell’applicazione delle norme tributarie	»	53
2.2.3	L’eliminazione delle interferenze fiscali	»	55

3

I documenti componenti il sistema informativo del bilancio

3.1	Le finalità del bilancio d'esercizio	Pag.	61
3.2	Redazione del bilancio	»	62
3.3	Il bilancio delle cooperative dopo la riforma del diritto societario	»	63
3.3.1	Lo stato patrimoniale	»	64
3.3.2	Il conto economico	»	73
3.3.3	La nota integrativa	»	78
3.3.4	Proposta di un'informativa supplementare	»	85
3.4	La relazione sulla gestione	»	91
3.5	La relazione annuale del collegio sindacale	»	93
3.6	Bilancio in forma abbreviata	»	95

4.

Il ruolo del bilancio sociale

4.1	Limiti e specificità del bilancio d'esercizio per le cooperative sociali	»	99
4.2	Principi di solidarietà sociale	»	101
4.3	Possibili indicatori sociali	»	107
4.4	Best practice della comunicazione sociale	»	109

5.

Conclusioni		»	147
--------------------------	--	---	-----

Bibliografia		»	155
---------------------------	--	---	-----

Appendice

Le Cooperative sociali in Italia		»	167
Statuto di cooperativa sociale modello s.r.l.		»	189
Regolamento interno della cooperativa sociale	a r. l.		
redatto ai sensi dell'art. 6, l. 3 aprile 2001, n. 142, per la regolamentazione dei rapporti di lavoro fra la cooperativa e i soci approvato dall'assemblea dei soci del		»	209
Modello di dichiarazione dei parametri per il calcolo del contributo dovuto per le spese relative alle ispezioni ordinarie		»	233

D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276. — Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30	Pag. 235
D.M. 9 novembre 2001. — Sgravi contributivi a favore delle cooperative sociali, relativamente alla retribuzione corrisposta alle persone detenute o internate negli istituti penitenziari, agli ex degenti degli ospedali psichiatrici giudiziari e alle persone condannate e internate ammesse al lavoro all'esterno	» 236
Legge 3 aprile 2001, n. 142. — Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore	» 236
D.M. 22 settembre 2000. — Determinazione dell'imponibile medio giornaliero ed elevazione del periodo di occupazione media mensile, ai fini contributivi, per i lavoratori soci di cooperative sociali e per i lavoratori soci di cooperative operanti nell'area dei servizi socio-assistenziali, sanitari ed educativi	» 242
Legge 12 marzo 1999, n. 68. — Norme per il diritto al lavoro dei disabili	» 243
Legge 22 giugno 2000, n. 193. — Norme per favorire l'attività lavorativa dei detenuti	» 244
D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460. — Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale	» 245
Legge 8 novembre 1991, n. 381. — Disciplina delle cooperative sociali ..	» 248