

RISOLUZIONE N. 216/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 12 agosto 2009

Oggetto: Consulenza giuridica – Articolo 3, comma 1, della legge 18 febbraio 1999, n. 28 – utilizzo riserve indivisibili a copertura di perdite

Quesito

La Confederazione ALFA ha formulato un quesito inerente la permanenza in vigore della disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 1, della legge 18 febbraio 1999, n. 28, che – nel caso di utilizzo delle riserve indivisibili per la copertura delle perdite - prevede il divieto di distribuzione degli utili fin quando dette riserve non siano state ricostituite.

Con la riforma del diritto societario introdotta con il d.Lgs n. 6 del 2003 il legislatore non ha espressamente riaffermato tale divieto nel codice civile ma ha previsto un vincolo all'utilizzazione delle riserve indivisibili consistente nel previo esaurimento delle riserve divisibili (cfr. articolo 2545-ter del codice civile).

Il mancato richiamo del divieto di cui all'articolo 3, comma 1, della legge n. 28 del 1999 nel *corpus* delle norme del codice civile che disciplinano le società cooperative ha fatto sorgere dei dubbi in ordine ad una eventuale abrogazione implicita della disposizione in esame.

Soluzione prospettata

La Confederazione ALFA ritiene che le disposizioni citate siano autonome tra loro e che, quindi, l'articolo 3, comma 1, della legge 18 febbraio 1999, n. 28 sia tutt'ora vigente.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 3, comma 1, della legge 18 febbraio 1999 n. 28, prevede che *"la disposizione dell'articolo 12, primo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, riguardante l'esclusione delle somme destinate a riserve indivisibili dal reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi, deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite"*

A norma dell'articolo 2545-ter, comma 2, del codice civile introdotto con la riforma del diritto societario di cui al d.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, invece, *"le riserve indivisibili possono essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società"*.

Ciò premesso, atteso che il citato d.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, di riforma del diritto societario non ha previsto alcuna esplicita abrogazione della norma contenuta nell'articolo 3 della legge n. 28 del 1999, né tale abrogazione può dirsi implicita dal momento che le due disposizioni disciplinano due aspetti diversi e complementari dell'utilizzo delle riserve indivisibili a copertura delle perdite, si ritiene di poter condividere la soluzione interpretativa formulata dalla Confederazione istante.

Più precisamente, a parere della scrivente, non si ravvisa alcuna incompatibilità tra le due disposizioni in esame: mentre la norma codicistica dispone quando è consentito utilizzare le riserve indivisibili a copertura di perdite, la legge speciale rileva, invece, sotto il profilo tributario e si occupa del momento successivo a tale utilizzo, imponendo - in funzione dell'esigenza di ricostituzione di dette riserve - dei limiti alla successiva distribuzione degli utili.