



**LE CONSEGUENZE DELL'INTRODUZIONE DEL D. LGS.
139/2015 PER LE SOCIETA' COOPERATIVE
RACCOMANDAZIONE**

(Ottobre 2016)



AUTORE DEL DOCUMENTO

A cura del

Gruppo ristretto Commissione Cooperative

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

Andrea Ciccarelli - *Presidente*

Edmondo Belbello – *Vice Presidente*

Andrea Dili - *Componente*

Approvato dalla

Commissione Cooperative

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

Andrea Ciccarelli - *Presidente*

Edmondo Belbello – *Vice Presidente*

Componenti:

Francesco Adornetto

Paola Bonato

Andrea Dili

Franco Di Nuzzo

Erica Di Santo

Alano Maurizio Ferri

Anita La Morgia

Maurizio Magnante

Fabrizio Pescatori

Andrea Sergiacomo

Membri esterni:

Stefano Chirico

Laura Iacone



INDICE

1. Premessa	4
2. L'art. 2435-ter C.C.	4
2.1. I problemi per le società cooperative.....	5
2.2. Interpretazione letterale dell'art. 2435-ter C.C.	7
2.3. Interpretazione logico-sistematica dell'art. 2435-ter C.C.	8
2.4. Art. 2435-ter C.C.: soluzioni proposte.	8
3. L'eliminazione della gestione straordinaria dal conto economico.....	10
3.1. Le soluzioni individuate dall'oic.....	10
3.2. Gli effetti per le imprese cooperative	11
3.2.1. La soluzione prospettata	12
3.2.2. Il calcolo dell'avanzo di gestione per la quantificazione del ristorno mutualistico.....	13



1. Premessa.

Scopo del presente documento è fornire indicazioni e soluzioni a Colleghi ed operatori del settore sulle conseguenze che deriveranno per le società cooperative dall'introduzione del D. Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, che ha recepito le nuove direttive europee in materia di conti annuali e consolidati.

Delle novità introdotte vengono affrontate, in particolare, le disposizioni dell'art. 2435-ter C.C., che regola la disciplina del bilancio delle c.d. *micro-imprese*, e le modifiche all'art. 2425 C.C., recante la nuova struttura del conto economico.

2. L'art. 2435-ter C.C..

L'art. 2435-ter C.C. al primo comma definisce *micro-imprese* le società di cui all'articolo 2435-bis C.C. che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Nel rilevare come siano stati considerati dal legislatore gli stessi parametri già previsti per il bilancio in forma abbreviata per valori tuttavia decisamente inferiori¹, si osserva come, data la dimensione esigua che caratterizza buona parte dell'universo delle società cooperative, molte di queste saranno tra gli enti interessati dalla disposizione *de qua*.

L'articolo in commento prevede notevoli semplificazioni per le *micro-imprese* riguardo al bilancio d'esercizio: *in primis* gli schemi di stato patrimoniale e conto economico, a norma del secondo comma, ricalcano pedissequamente quelli previsti per il bilancio in forma abbreviata.

Inoltre la disposizione in esame esonera le *micro-imprese* dalla redazione del rendiconto finanziario², della nota integrativa e della relazione sulla gestione. Le ultime due esenzioni spettano a condizione che in calce allo stato patrimoniale risultino rispettivamente le informazioni previste dai numeri 9) e 16)³ del primo comma dell'articolo 2427 C.C. e dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 C.C.⁴.

¹ I parametri per il bilancio in forma abbreviata sono totale dell'attivo € 4.400.000, ricavi delle vendite e delle prestazioni € 8.800.000 e numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio 50 unità.

² Con il D.Lgs. 139/2015 il rendiconto finanziario è divenuto ormai obbligatorio nel bilancio ordinario.

³ Si tratta degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, delle notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società (con specifica di quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste



L'ultimo comma dell'art. 2435-ter C.C. da un lato chiarisce che le semplificazioni sopra indicate costituiscono per le *micro-imprese* una mera facoltà, dall'altro regola il passaggio dal bilancio così disciplinato a quello ordinario ovvero in forma abbreviata: ove infatti due dei tre limiti indicati vengano superati per due esercizi consecutivi si rende obbligatorio il passaggio ad una delle altre due forme di bilancio a decorrere dal secondo esercizio consecutivo di superamento dei limiti stessi.

2.1. I problemi per le società cooperative.

Le novità sopra descritte, introdotte con l'art. 2435-ter C.C. per le società per azioni, evidentemente non considerano alcune specifiche disposizioni dettate per le società cooperative, che sono certamente ineludibili.

Va preliminarmente sottolineato, infatti, come il legislatore della riforma societaria abbia certamente riservato notevole importanza non solo alla disciplina che caratterizza le cooperative a mutualità prevalente⁵, ma anche, più in generale, alla funzione sociale della cooperazione e, quindi, a un sistema di vigilanza teso a garantire il possesso e il mantenimento dei requisiti mutualistici⁶. Tali specificità si riflettono sul contenuto del bilancio di esercizio, in cui le società cooperative devono espressamente fornire specifiche informazioni sulla prevalenza mutualistica (art. 2513 C.C.), sull'ammissione dei nuovi soci (art. 2528, ultimo comma, C.C.), sui ristorni (art. 2545-*sexies* C.C.) e, soprattutto, sull'illustrazione dei criteri seguiti nella gestione per il conseguimento dello scopo mutualistico (art. 2545 C.C.⁷).

In primo luogo, infatti, il rispetto degli indici di prevalenza di cui agli artt. 2512 e 2513 C.C. da indicarsi in nota integrativa⁸ è una delle condizioni necessarie per usufruire delle agevolazioni fiscali. A ciò si

ultime) e dell'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria.

⁴ Tali informazioni riguardano il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie, sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente ed il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

⁵ La Relazione Accompagnatoria alla riforma del diritto societario recita: *"Si è perciò stabilita una disciplina comune di base, valevole per tutte le cooperative e nel contempo, con la giusta evidenza postulata dalla legge delega, la disciplina specifica e caratterizzante delle cooperative a mutualità prevalente. In tal senso va interpretata la collocazione di una sezione prima titolo primo contenente la disciplina generale e nel contempo la disciplina più specifica delle cooperative costituzionalmente riconosciute"*.

⁶ Anche qui è di aiuto fare riferimento alla Relazione Accompagnatoria alla riforma del diritto societario: *"...se è vero che tutte le cooperative sono destinatarie di un trattamento privilegiato (non disparitario costituzionalmente perché mirato a incentivare e premiare imprese con un valore in più di quelle ordinarie, quello della funzione sociale) tutte le cooperative, e non solo quelle riconosciute, dovranno essere sottoposte a quel tipo di vigilanza che mira a verificare che i soggetti destinatari dello statuto privilegiato posseggano e mantengano nel tempo i requisiti e i presupposti dai quali la legge fa discendere il trattamento privilegiato"*.

⁷ Obbligo sostanzialmente già introdotto dall'art. 2, Legge 59/1992.

⁸ Come esplicitamente previsto dall'articolo 2513 C.C..



aggiunga che l'appartenenza della società alla categoria delle c.d. *cooperative a mutualità prevalente* condiziona in non pochi aspetti la stessa disciplina civilistica del sodalizio⁹.

Secondariamente le informazioni di cui all'art. 2545-*sexies* C.C. impongono di dare evidenza nel bilancio¹⁰ dei componenti economici afferenti le diverse gestioni mutualistiche, così da permettere di risalire alla determinazione del ristorno a favore dei soci¹¹.

A ciò si aggiunga che, laddove la società cooperativa predisponga il bilancio in forma abbreviata e pertanto si avvalga della facoltà di omettere la relazione sulla gestione in conformità all'art. 2428 C.C., anche la relazione generale sulla mutualità - prevista dall'art. 2545 C.C. - non potrebbe essere più rappresentata in alcun modo. Si rammenta, infatti, come in caso di omissione della relazione sulla gestione, in linea con l'interpretazione fornita dall'Autorità di Vigilanza sin dal 1995¹², i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico devono essere indicati in nota integrativa. Va sottolineato come per le società cooperative sia questa l'informazione di maggiore rilevanza da fornire ai soci e ai terzi in sede di bilancio: occorre, infatti, dimostrare l'essenza mutualistica della società ed evidenziare le scelte di gestione assunte in concreto per conseguire lo scopo che l'ente cooperativo ha posto alla base dell'attività economica prevista dallo statuto sociale.

⁹ Si pensi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, alla disciplina delle riserve e dei dividendi, della perdita della prevalenza e della liquidazione.

¹⁰ E quindi essenzialmente ma non necessariamente nella nota integrativa.

¹¹ È questo l'istituto caratteristico delle società cooperative attraverso il quale viene attribuito ai soci il vantaggio mutualistico derivante dallo scambio intercorso nell'esercizio tra ciascuno di essi e la cooperativa.

¹² L'Autorità di Vigilanza sul movimento cooperativo era in precedenza rappresentata dal Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale che, con circolare n. 1102/F24 del 24/02/1995, nel fornire chiarimenti in tema di bilancio delle cooperative relazione sulla gestione ex art. 2 L. 31.01.92 n. 59, ha chiarito: "L'art. 2 della legge 31 gennaio 1992 n. 59 concernente "nuove norme in materia di società cooperative" ha sancito l'obbligo, per le predette società ed i loro consorzi di indicare nella relazione degli amministratori di cui al primo comma dell'art. 2428 C.C. "specificatamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento degli scopi mutualistici in conformità con il carattere cooperativo della società". Su tali criteri il collegio sindacale deve riferire all'assemblea ai sensi del 2° comma dello stesso art. 2. In seguito alla emanazione del decreto leg.vo 30 dicembre 1992 n. 526 con il quale è stato riformulato l'art. 2435 bis C.C. prevedendo che le società ammesse alla redazione del bilancio in forma abbreviata possano omettere la relazione sulla gestione, la maggior parte delle cooperative, come segnalato da alcuni uffici del lavoro, hanno depositato il bilancio d'esercizio 1993 privo non solo della predetta relazione ma anche di qualsiasi cenno sulle indicazioni obbligatorie previste dall'art. 2 della legge 59/92. Questa direzione generale è del parere che, tale obbligo continui a sussistere in virtù del carattere di normativa speciale rivestito dalla legge 59/92 ed in mancanza di una sua espressa abolizione da parte del decreto legislativo n. 526/92 che ha modificato per altre ragioni la disciplina della relazione sulla gestione. Circa la collocazione documentale degli elementi informativi richiesti dal ricordato art. 2 legge 59/92 si ritiene in conformità del parere al riguardo espresso dalla commissione centrale delle cooperative nella seduta del 21 luglio 1994 che essi vadano inseriti nella nota integrativa di cui all'art 2427 del codice civile, per quanto riguarda le società cooperative non tenute alla presentazione della relazione sulla gestione, fermo restando l'inserimento in quest'ultima per quelle cooperative che sono tenute a presentarla. Per quanto riguarda l'esercizio 1993 considerata la novità della prescrizione in questione, unita alle incertezze in materia di redazione dei bilanci secondo le nuove regole, si ritiene che, avendo le cooperative tempestivamente redatto e depositato i bilanci stessi, non debba essere richiesto alcun adempimento, purché i bilanci successivi risultino completi anche degli elementi prescritti dall'art. 2 della legge 59/92".



Analoghe conclusioni valgono per le indicazioni sull'ammissione dei soci (art. 2528 C.C.)¹³, che permettono al lettore del bilancio di comprendere come la cooperativa abbia effettivamente operato per rispettare il c.d. *principio della porta aperta*, elemento tipico delle società mutualistiche caratterizzate dalla variabilità del capitale e della compagine sociale.

2.2. Interpretazione letterale dell'art. 2435-ter C.C..

Ciò premesso, ad una prima lettura basata sull'interpretazione meramente letterale della norma non sembrerebbe che si possa addivenire a conclusioni diverse dall'incompatibilità dell'art. 2435-ter C.C. con le sopra indicate disposizioni in tema di cooperazione: si consideri, infatti, come le cooperative, per quanto non espressamente previsto dalle norme in materia e dalle leggi speciali, siano disciplinate dalle disposizioni previste in materia di società per azioni o società a responsabilità limitata¹⁴ in quanto compatibili. In buona sostanza, per applicare le norme generali previste per le S.p.A. e le S.r.l. devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

1. la disposizione richiamata non deve:
 - a. trovare una specifica disciplina nel diritto cooperativo (artt. 2511 e seg. C.C.; leggi speciali);
 - b. essere in contrasto con i principi cooperativi;
2. non vi sia un rinvio specifico a singole norme di legge.

È indubbio che la redazione di un bilancio di esercizio privo "per legge" della dimostrazione della prevalenza mutualistica contemplata dall'art. 2513 C.C. o della relazione di cui all'art. 2545 C.C. violerebbe sia la condizione sub 1)a)¹⁵, sia la condizione sub 1)b)¹⁶.

Di conseguenza le società cooperative non potrebbero esercitare la facoltà di redigere il bilancio di esercizio semplificato secondo lo schema previsto per le *micro-imprese* proprio perché l'eliminazione della nota integrativa con consentirebbe di fornire le informazioni contemplate dalle specifiche disposizioni del diritto cooperativo sopra esposte, in particolare in tema di indici di prevalenza (art. 2512 e 2513 C.C.), di ristorni (art. 2525-*sexies* C.C.), di mutualità (art. 2545 C.C.) e di ammissione dei soci (art. 2528 C.C.)¹⁷.

¹³ La norma impone agli amministratori, infatti, di fornire specifiche indicazioni nella relazione al bilancio d'esercizio in merito alle determinazioni assunte con riguardo all'ammissione dei soci.

¹⁴ Cfr. art. 2519 C.C..

¹⁵ Vi è infatti una disciplina specifica e puntuale nel diritto cooperativo.

¹⁶ Si impedirebbe – o quantomeno si ostacolerebbe – la possibilità di rispettare gli artt. 2513, 2545-*sexies*, 2545 e 2528 C.C..

¹⁷ Dette informazioni vengono d'ora in avanti definite "*informazioni mutualistiche*".



2.3. Interpretazione logico-sistematica dell'art. 2435-ter C.C..

La conclusione indicata, tuttavia, non appare convincente: non si può negare, infatti, che il legislatore abbia inteso ridurre gli adempimenti per i soggetti societari sulla base di un mero criterio dimensionale, senza alcun riferimento alla forma giuridica dei sodalizi interessati.

Inoltre è evidente che l'art. 2535-ter C.C. introduce un'ulteriore e nuova forma di redazione del bilancio di esercizio che, al pari delle forme ordinaria e semplificata prevista dall'art. 2535-bis C.C., va considerata quale "modello universale": si tratta, infatti, di schemi contemplati per ogni tipologia di soggetto societario, di capitali e/o cooperativo, inquadrati all'interno della specifica normativa prevista per la redazione dei bilanci dagli artt. 2423 e seguenti del Codice Civile.

Infine ogni qualvolta il legislatore ha inteso riservare alle cooperative un trattamento difforme rispetto alle S.p.A., ha esplicitamente dettato una specifica disciplina¹⁸.

L'impressione suscitata dalla disposizione in argomento è che il legislatore abbia trascurato le specificità del modello cooperativo, non contemplando soluzioni idonee a permettere l'adozione della disposizione sul bilancio delle *micro-imprese* anche alle società cooperative in possesso dei requisiti dimensionali.

Appaiono decisamente diversi i risultati cui si giunge seguendo un'interpretazione logico-sistematica: infatti, se l'intento del legislatore della riforma è semplificare gli adempimenti di bilancio per le società di dimensioni esigue, escludere le cooperative dalla possibilità di redigere il bilancio nella forma prevista per le *micro-imprese* si porrebbe in aperto contrasto con i principi ispiratori della stessa legge di riforma.

Peraltro la soluzione di non escludere gli enti cooperativi dalla semplificazione in argomento è del tutto assimilabile a quella in precedenza invocata dalla dottrina per l'applicazione della disciplina sul sindaco unico: tale possibilità, infatti, è stata estesa dalla dottrina unanime anche alle imprese mutualistiche di dimensione ridotte.

2.4. Art. 2435-ter C.C.: soluzioni proposte.

Se, quindi, appare plausibile da un lato che le società cooperative possono usufruire dello schema di bilancio previsto per le *micro-imprese*, è necessario dall'altro che esse forniscano le informazioni relative al proprio *status* mutualistico nei termini richiesti dal diritto cooperativo. Occorre, dunque, individuare soluzioni operative idonee a consentire a tali soggetti di rispettare le prescrizioni previste dagli artt. 2513, 2545-*sexies*, 2528 e 2545 C.C., fornendo le informazioni richieste indipendentemente dalla redazione della nota integrativa.

¹⁸ Si pensi alla disciplina della riserva legale.



In questa sede giova ribadire che analoga situazione si era venuta a creare in occasione della introduzione, nel nostro ordinamento, del bilancio in forma abbreviata, di cui all'art. 2435-*bis* C.C.. In quel caso, infatti, la eliminazione della relazione sulla gestione fece venir meno la sede deputata per l'indicazione di quanto richiesto dalla legge 59/1992 in tema di mutualità. La soluzione adottata in quella circostanza fu di inserire le informazioni direttamente nella nota integrativa.

Dunque, come prima e più logica soluzione, si potrebbe ritenere che, analogamente a quanto previsto dall'art. 2435-*ter* C.C. per le azioni proprie, tutte le informazioni mutualistiche vengano fornite in calce allo stato patrimoniale. Una tale soluzione, peraltro pienamente analoga al citato precedente comporterebbe che il prospetto di Stato patrimoniale standard che sarà predisposto dall'Unione delle Camere di Commercio in conformità al formato *xbrl* dovrebbe tener conto delle specifiche indicazioni previste per le società cooperative.

Ulteriore soluzione potrebbe ravvisarsi nell'includere le informazioni mutualistiche nella relazione sulla gestione, da redigere secondo i principi di cui all'art. 2428 C.C.: in tal modo, se da un lato le cooperative rinuncerebbero alla possibilità di omettere la relazione sulla gestione, dall'altro sarebbero agevolate dalla possibilità di non includere nel bilancio la nota integrativa.

Come ulteriore soluzione si potrebbero includere le informazioni mutualistiche in un'apposita relazione da integrare al bilancio come generica appendice mutualistica, da redigere includendovi unicamente dette indicazioni. Tale relazione, definibile come "relazione sulla gestione mutualistica" che, considerata alla stregua degli altri documenti allegati al bilancio¹⁹, permetterebbe di superare qualsiasi questione legata alla tassonomia *xbrl*, mentre, considerata come ulteriore informativa di bilancio, potrebbe trovare accoglienza in uno specifico spazio dedicato creato nel formato *xbrl*.

Le soluzioni sin qui proposte consentirebbero di rendere partecipe l'assemblea dei soci delle informazioni mutualistiche, circostanza che non si verificherebbe laddove venisse utilizzato un criterio che imponesse di evidenziare tali informazioni a cura degli amministratori soltanto nel fascicolo da allegare al bilancio al momento del deposito²⁰.

In conclusione, occorre sottolineare come le possibili soluzioni prospettate rappresentino "prassi" operative che potrebbero essere adottate senza particolari vincoli. Va tuttavia precisato che, in ottica di rafforzamento di tali ipotesi nonché di omogeneizzazione dei comportamenti delle cooperative, sarebbe auspicabile ed opportuno, che tali conclusioni abbiano il conforto di un provvedimento regolamentare, una volta condivisa una tale impostazione con l'autorità di vigilanza.

¹⁹ Ciò similmente a quanto avveniva un tempo con il modello C17 con codice 99.

²⁰ Si pensi alla possibile reintroduzione del modello C17.



3. L'eliminazione della gestione straordinaria dal conto economico.

Come noto, il D.Lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE, ha apportato alcune rilevanti variazioni alla struttura del conto economico: il nuovo schema dovrà essere adottato da tutti i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, a prescindere dalla loro dimensione, a decorrere dal bilancio dell'esercizio in corso al 1° gennaio 2016. In particolare la novella dell'art. 2425 C.C. prevede la soppressione della sezione "E" dello schema di conto economico in cui trovano allocazione i proventi e gli oneri straordinari.

In proposito il legislatore nulla ha specificato in merito agli effetti operativi di tale novità, demandando alla dottrina l'individuazione dei comportamenti da seguire. In Italia, il principale soggetto deputato a svolgere tale funzione è l'Organismo italiano di contabilità (OIC), che periodicamente provvede all'aggiornamento dei principi contabili in considerazione delle novità normative; l'Organismo al fine di raccogliere le opportune osservazioni degli operatori, ha predisposto la bozza del nuovo principio n. 12 che attiene alla composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Si ricorda che il concetto di *gestione straordinaria*, contemplato dall'attuale OIC 12 fa riferimento a *"... tutti i costi e ricavi straordinari iscritti alle voci E20 ed E21, rispettivamente proventi e oneri straordinari. Si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea all'attività ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione"*.

Con l'emanazione delle nuove disposizioni il principale problema diviene quindi capire dove andranno (ri)allocate tali poste, considerando anche gli effetti che ne deriveranno sul calcolo degli indici e dei parametri che, per specifiche disposizioni di legge, traggono origine dalle poste del conto economico.

Nel caso in esame è necessario affrontare attentamente l'analisi dell'incidenza di queste novità sulle norme delle imprese cooperative, per valutare se l'eliminazione della sezione straordinaria comporti eventuali conseguenze sulla corretta individuazione dei parametri previsti dagli artt. 2511 e seguenti del Codice Civile.

3.1. Le soluzioni individuate dall'OIC

Nella bozza di OIC 12 ed, in particolare, nella appendice dedicata alle motivazioni alla base delle decisioni assunte, si legge che l'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria *"ha comportato la ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile identificare ex ante, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione. Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare ex ante una classificazione sarà il redattore del bilancio, sulla base della*



sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, ad individuare la corretta classificazione”.

La soluzione prospettata lascia ampi margini di discrezionalità al redattore del bilancio che dovrà individuare la corretta classificazione ove non sia possibile una chiara e diretta imputazione per natura ad una specifica voce.

Il criterio da seguire sembrerebbe allocare i componenti economici straordinari “per natura”, ossia inserendoli nelle corrispondenti voci di ordinarie in base alla natura dei componenti stessi. Nella bozza dell’OIC 12 viene fornito l’esempio dei costi per una ristrutturazione aziendale straordinaria, fattispecie che può determinare la rilevazione di oneri di tipologia diversa tra cui, ad esempio, quelli di ristrutturazione legati al personale oppure ad accantonamenti generici: sarà compito del redattore allocare tali costi scegliendo una delle altre voci al punto B) del conto economico.

Per quanto riguarda i ricavi, nella bozza di documento OIC prevale la distinzione tra gestione caratteristica e gestione accessoria, in considerazione della quale si imporrà la scelta tra voci da inserire in A1 e voci in A5; è naturale attendersi che quest’ultima diventi la naturale destinataria della maggior parte delle voci straordinarie.

Occorre tuttavia segnalare che tra gli esempi forniti non si riscontra alcun riferimento alla contabilizzazione di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti, che costituiscono le classiche sopravvenienze attive e passive.

3.2. Gli effetti per le imprese cooperative

La disciplina sulle società cooperative prevede il calcolo di alcuni indicatori costruiti con riferimento alle voci del conto economico. Ci si riferisce, in particolare a:

- gli indici di prevalenza mutualistica previsti dall’art. 2513 C.C.;
- la quantificazione dell’avanzo di gestione utile alla determinazione del massimo ristorno assegnabile ai soci cooperatori.

Si noti come l’eliminazione della sezione straordinaria produca sia un effetto diretto, relativamente al calcolo dell’avanzo di gestione ai fini della determinazione del ristorno, che un effetto indiretto sul calcolo della prevalenza mutualistica.

La percentuale della prevalenza mutualistica si determina attraverso il calcolo del rapporto tra le voci di bilancio in cui sono rilevati gli scambi mutualistici realizzati con i soci ed il totale delle voci stesse. In particolare:

- Voce A1 per le cooperative di utenza;
- Voci B7 e B9 per le cooperative di lavoro e servizi;
- Voce B6 per le cooperative di conferimento.



Tali voci sono alimentate annualmente con la contabilizzazione delle transazioni realizzate dalla società con i soci e terzi secondo il principio di competenza.

Com'è noto, la norma intende individuare se **nel corso di ogni esercizio sociale** le società cooperative realizzino o no la maggiore parte delle proprie transazioni con i propri soci; si tratta di uno dei requisiti necessari²¹ a configurare la cosiddetta "prevalenza mutualistica" da cui dipende la possibilità di godere in misura piena delle agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento tributario. Ne discende che la correttezza del calcolo degli indici di prevalenza mutualistica necessariamente si fonda non soltanto sulla corretta individuazione delle transazioni socio-cooperativa, ma anche sul corretto riferimento al periodo (esercizio sociale) in cui tali transazioni sono state effettivamente realizzate.

Con riferimento al nuovo schema di conto economico, quindi, tanto nel calcolo dell'indice di prevalenza, quanto nella determinazione dell'avanzo della gestione mutualistica da effettuare ai fini della determinazione del ristorno da assegnare ai soci, non si dovrà tener conto né delle componenti economiche straordinarie estranee allo scambio mutualistico tra soci e società ma classificate nelle voci di cui ai punti A) e B) del conto economico, né di quelle relative allo scambio mutualistico avvenuto negli esercizi precedenti; a tale proposito, infatti, se è possibile che la cooperativa registri transazioni afferenti rapporti intercorsi con soci nell'esercizio precedente, i relativi componenti economici non dovranno influenzare il calcolo degli indici di cui all'art. 2513 C.C..

Immaginiamo, a titolo esemplificativo, il caso di un socio lavoratore autonomo che "dimentichi" di addebitare alla cooperativa la propria prestazione e dunque il relativo costo venga contabilizzato nell'esercizio successivo a quello di competenza. Se fino al 2015 tale posta trovava allocazione nella sezione straordinaria e, come tale, non andava ad incidere nel calcolo della prevalenza, a partire dal 2016 essa sarà collocata tra i costi della produzione in base alla propria natura, ovvero alla voce B)7). Tale modo di procedere, ancorché in linea con i principi contabili, potrebbe causare potenziali errori nel calcolo della percentuale di prevalenza legati all'incremento della voce di costo per servizi resi da soci a fronte di una prestazione di competenza dell'esercizio precedente.

3.2.1. La soluzione prospettata

Sulla base di quanto attualmente previsto dalla nuova bozza di OIC 12 e nelle more di una specifica indicazione, si possono quindi individuare due possibili comportamenti.

Con il primo, da preferire, si mantiene la contabilizzazione del componente straordinario per natura ma, nella nota integrativa viene illustrato il dettaglio delle voci registrate nella voce di bilancio con separata indicazione degli importi di natura straordinaria.

²¹ Unitamente al possesso dei requisiti statuari previsti dall'art. 2514 C.C..



Per gestire tale procedura sarà opportuno integrare il piano dei conti prevedendo la separata contabilizzazione di quanto di competenza rispetto alle sopravvenienze. L'esempio di piano dei conti che segue può chiarire quanto suggerito:

100 – costi per servizi:

- 100-10 servizi relativi alla gestione mutualistica
 - 100-10-1 servizi da soci
 - 100-10-1-1 servizi da soci dell'esercizio
 - 100-10-1-2 servizi da soci da esercizi precedenti
 - 100-10-2 servizi da terzi
 - 100-10-2-1 servizi da terzi dell'esercizio
 - 100-10-2-2 servizi da terzi da esercizi precedenti

La voce da considerare al numeratore dell'indice di prevalenza sarà esclusivamente quella con il codice 100-10-1-1, mentre al denominatore dovrà essere imputata la somma delle voci 100-10-1-1 e 100-10-2-1.

Con il secondo metodo si sceglie di far prevalere la straordinarietà dell'evento rispetto alla natura della componente economica, provvedendo alla contabilizzazione delle sopravvenienze attive nella voce A5 – *altri proventi di gestione* e di quelle passive in B14 – *altri oneri di gestione*. In tal modo le specifiche voci di ricavo e costo determinanti ai fini della costruzione dell'indice di prevalenza non verranno "influenzate" dalle partite straordinarie e, di conseguenza, non si verificherà alcuna anomalia nel calcolo degli indici; l'applicabilità di tale soluzione dovrà essere verificata in relazione agli sviluppi sulla adozione del nuovo principio OIC 12.

3.2.2. Il calcolo dell'avanzo di gestione per la quantificazione del ristorno mutualistico

Possono essere riconosciute sotto forma di ristorno le somme corrispondenti all'avanzo della gestione mutualistica, ossia il risultato generato dai rapporti che la società cooperativa ha intrattenuto coi soci per la realizzazione dello scopo per cui è stata costituita nel corso dell'esercizio di riferimento.

Il calcolo di detto avanzo di gestione contempla espressamente l'esclusione, qualora presentino un saldo positivo, delle voci D (rettifiche di valore delle attività finanziarie) ed E (proventi e oneri straordinari) del conto economico di esercizio.

Quindi, con lo schema di conto economico in vigore fino al 2015 occorre procedere nel modo seguente:



Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

si partiva da	A - B ± C
si sottraeva	Saldo delle rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se negativo
si sottraeva	Saldo dei proventi e degli oneri straordinari (voce E), se negativo
si otteneva	Avanzo di gestione totale
si moltiplicava per	Percentuale di prevalenza
si otteneva	Avanzo di gestione generato dai soci

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)²²

si partiva da	Risultato dell'esercizio al lordo delle imposte
si aggiungeva	Eventuale ristorno già contabilizzato
si sottraeva	Saldo rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se positivo
si sottraeva	Saldo proventi ed oneri straordinari (voce E), se positivo
si otteneva	Avanzo di gestione totale
si moltiplicava per	Percentuale di prevalenza relativa a attività svolta con soci
si otteneva	Avanzo di gestione generato dai soci

Dallo schema esposto si evince che le componenti straordinarie di saldo positivo non devono concorrere alla formazione dell'avanzo di gestione dell'esercizio al fine di evitare che al socio venga riconosciuto un valore estraneo allo scambio mutualistico.

Quindi, facendo un esempio numerico²³:

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

Valore della produzione	880
Costi della produzione	-700
Proventi e oneri finanziari	-100
- eventuale saldo negativo sezione D	0
- eventuale saldo negativo sezione E	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

²² Il seguente schema è riferito, invece, al conto economico definitivo, già comprensivo del calcolo delle imposte ed, in generale, tratto dal bilancio definitivo.

²³ È evidente che secondo il precedente prospetto di conto economico proventi ed oneri straordinari erano classificati al punto E) e come tali nell'esempio non sono considerati.



Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

Risultato dell'esercizio lordo delle imposte (decurtato del ristorno)	74
+ ristorno imputato alle voci A) o B) del conto economico	56
- eventuale saldo positivo sezione D	0
- eventuale saldo positivo sezione E	-50
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Con il nuovo prospetto di conto economico privo dell'aggregato E) e la riclassificazione delle voci straordinarie ai punti A e B, le modalità di calcolo dell'avanzo di gestione dovranno variare come segue:

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

si partirà da	$A - B \pm C$
si sottrarranno	Componenti economici non di competenza ovvero straordinari inclusi in A o B
si sottrarrà	Saldo delle rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se negativo
si otterrà	Avanzo di gestione totale
si moltiplicherà per	Percentuale di prevalenza relativa all'attività svolta nell'esercizio di competenza con soci rispetto a quella totale svolta con soci e no
si otterrà	Avanzo di gestione di competenza generato dai soci

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

si partirà da	Risultato dell'esercizio al lordo delle imposte
si sottrarranno	Componenti economici non di competenza ovvero straordinari inclusi in A o B
si aggiungerà	Eventuale ristorno già contabilizzato
si sottrarrà	Saldo rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se positivo
si otterrà	Avanzo di gestione totale
si moltiplicherà per	Percentuale di prevalenza relativa a attività svolta con soci
si otterrà	Avanzo di gestione generato dai soci

Quindi, procedendo nell'esempio numerico:

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)



Valore della produzione	980
- componenti straordinarie positive in A)	-100
Costi della produzione	-750
- componenti straordinarie negative in B)	50
Proventi e oneri finanziari	-100
- componenti finanziarie straordinarie	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

Risultato dell'esercizio lordo delle imposte (decurtato del ristorno)	74
+ ristorno imputato alle voci A) o B) del conto economico	56
- eventuale saldo positivo componenti straordinarie in A) e B)	-50
- eventuale saldo positivo sezione D	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Si suggerisce, infine, di inserire nella nota integrativa un prospetto di dettaglio per il calcolo del ristorno conforme al seguente schema:

Voci	Importo totale	Componenti ordinarie	Componenti straordinarie
Valore della produzione	980		
- di cui		880	100
Costi della produzione	-750		
- di cui		-700	-50
Proventi ed oneri finanziari	-100		
- di cui		-100	0
Saldo	130	80	50