

- **L'INFORMATIVA DELLE SOCIETA' COOPERATIVE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO E NELLE RELAZIONI DEGLI ORGANI SOCIALI CONSEGUENTI ALLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO**
- **PREDISPOSIZIONE DEL REGOLAMENTO PER L'EROGAZIONE DEL RISTORNO AI SOCI**

Prot n. F93/RNS
Bologna, 18 Aprile 2005

RETE NAZIONALE DEI SERVIZI

Viale Aldo Moro, 16 - 40127 Bologna
Tel 051.509.895/829 - Fax 051.509.905
Via Guattani, 9 - 00161 Roma
Tel. 06.84439375 - Fax 06.84439396
retenazionaleservizi@legacoop.coop

I N D I C E

DOCUMENTAZIONE DELLA CONDIZIONE DI COOPERATIVA A MUTUALITA' PREVALENTE NELLO STATO PATRIMONIALE, NEL CONTO ECONOMICO E NELLA NOTA INTEGRATIVA	Pag. 3
STATO PATRIMONIALE E CONTO ECONOMICO.....	Pag. 5
TENUTA DELLA CONTABILITA'.....	Pag. 7
NOTA INTEGRATIVA.....	Pag. 7
A – COOPERATIVE DI UTENZA.....	Pag. 8
B – COOPERATIVE DI PRODUZIONE E LAVORO	Pag. 11
C – COOPERATIVE DI CONFERIMENTO BENI E SERVIZI	Pag. 14
D – SCAMBIO MUTUALISTICO PLURIMO	Pag. 16
COOPERATIVE A MUTUALITA' PREVALENTE DI DIRITTO.....	Pag. 17
COOPERATIVE A MUTUALITA' NON PREVALENTE	Pag. 20
RISTORNI	
NECESSITA' DELLA PREDISPOSIZIONE DEL REGOLAMENTO PER L'EROGAZIONE DEL RISTORNO AI SOCI	Pag. 20
RELAZIONE ANNUALE SUL CARATTERE MUTUALISTICO DELLA COOPERATIVA .	Pag. 24
DIMOSTRAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI DELLE POLITICHE ASSOCIATIVE PERSEGUITE IN ORDINE ALLA PROCEDURA DI AMMISSIONE ED AL CARATTERE APERTO DELLA SOCIETA'	Pag. 27
CONTENUTO DELLA NUOVA VOCE DEL PASSIVO D – 3) DEBITI VERSO SOCI PER FINANZIAMENTI	Pag. 29
Allegato:	
FAC-SIMILE DI REGOLAMENTO INTERNO PER L'ASSEGNAZIONE DEL RISTORNO IN COOPERATIVA CON SCAMBIO MUTUALISTICO DI LAVORO	Pag. 30

Con le sostanziali modificazioni al regime codicistico riservato alle società cooperative (artt. 2511 e segg. C.C.) sono stati introdotti, com'è noto, una serie di nuovi obblighi "dimostrativi" (della prevalenza e del calcolo del ristorno ai soci) ed informativi in ordine alla descrizione di alcuni aspetti caratteristici della natura di società "cooperativa", da fornire nei documenti costituenti il bilancio di esercizio e nelle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale sul medesimo bilancio.

La presente tenterà di fornire una disamina dei nuovi obblighi dichiarativi per amministratori e sindaci ed alcune indicazioni operative in ordine alle informative medesime.

Successivamente, si evidenzieranno le ragioni per le quali risulta necessaria, ai fini dell'erogazione del ristorno ai soci, la predisposizione del regolamento per la definizione dei criteri di cui all'art. 2545-sexies del codice civile, qualora gli stessi non risultino puntualmente individuati nello statuto sociale.

In premessa, si ricorda che gli obblighi in parola – che attengono allo scopo e allo scambio mutualistico caratterizzanti le società cooperative rispetto alle altre società di capitali – debbono essere adempiuti a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi che hanno avuto inizio dopo il 31 dicembre 2003.

DOCUMENTAZIONE DELLA CONDIZIONE DI COOPERATIVA A MUTUALITA' PREVALENTE NELLO STATO PATRIMONIALE, NEL CONTO ECONOMICO E NELLA NOTA INTEGRATIVA

Riferimenti normativi:

Codice civile

Art. 2512

Cooperativa a mutualità prevalente

Sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

- 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
- 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;
- 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Le società cooperative a mutualità prevalente si iscrivono in un apposito Albo, presso il quale depositano annualmente i propri bilanci.

RELAZIONE

Sulla individuazione della nozione di cooperativa a mutualità prevalente si è già discusso nella premessa di questa relazione. L'articolato si muove nell'alveo delle prescrizioni della legge delega, distinguendo la prevalenza sia con riferimento alle cooperative di consumo o di servizi, sia con riferimento alle cooperative di produzione e lavoro.

La previsione di un Albo tenuto a cura del Ministero delle Attività Produttive vuole soddisfare la esigenza di riconoscibilità delle cooperative protette, così come espressamente richiesto dalla legge delega.

Art. 2513 - Criteri per la definizione della prevalenza

Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza di cui al precedente articolo nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:

- a) i ricavi delle vendite dei beni e delle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;
- b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico¹;
- c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6.

Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti.

Nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.

RELAZIONE

Il criterio seguito è stato quella di legare la prevalenza alla soglia quantitativa del cd. cinquanta per cento, (desumibile dalla nota integrativa al bilancio), e a rifiutare una definizione della prevalenza che si basi su percentuali più ampie, con opportune distinzioni ancora una volta tra cooperative di consumo e cooperative di produzione e lavoro, e con aperture a ragionevoli possibilità di deroga indicate nelle norme transitorie. Ciò per molte ragioni: in particolare, per non contrastare la aspirazione delle imprese mutualistiche ad assetti aziendali moderni e competitivi e per non introdurre nella riforma tendenze palesemente e immotivatamente recessive rispetto all'attuale situazione delle imprese mutualistiche, essendo ben noti i limiti e la opinabilità che la scienza giuridica – per non dire quella economica – assegna al criterio oggi prescelto dalla legge delega per individuare il settore della mutualità riconosciuta.

La sopra riportata norma impone, un'attestazione degli amministratori - nella **nota integrativa** - e dei sindaci (questi ultimi, potranno ovviamente fare riferimento esclusivamente nella loro relazione ex art. 2429 C.C. a quanto riportato nella nota integrativa, in quanto non direttamente chiamati alla redazione del bilancio d'esercizio, di competenza esclusiva degli amministratori) in ordine alla documentazione della prevalenza dell'attività

¹ Testo della lettera b) risultante in seguito alle modifiche apportate dall'art. 25, D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310.
 Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

svolta con i soci rispetto a quella complessiva della società e, quindi, anche rispetto a quella compiuta con i terzi.

Tale informativa dovrà quanto meno fornire al lettore del bilancio i seguenti elementi:

- qualificazione della società cooperativa (a mutualità prevalente, ovvero, a mutualità non prevalente),
- individuazione della/e tipologia/e di scambio/i mutualistico/i,
- parametri contabili di riferimento al fini del calcolo richiesto dall'art. 2513 del C.C.,
- rapporto di prevalenza.

Si ricorda che i dati del bilancio d'esercizio attestanti la prevalenza nello svolgimento dell'attività mutualistica nei confronti dei soci dovranno essere successivamente indicati anche nella parte del modello C17 (da utilizzarsi per l'iscrizione all'Albo nazionale delle società cooperative, per il deposito del bilancio di esercizio e l'eventuale inoltro delle variazioni statutarie) riservata al deposito del bilancio² ed accompagnante il bilancio stesso che verrà inviato (dalle cooperative a mutualità prevalente) alla Direzione Generale per gli enti cooperativi.

Anche l'art. 2545-sexies C.C., al fine della dimostrazione della correttezza della quantificazione per l'attribuzione del ristorno ai soci, richiede l'indicazione separata, nel **bilancio di esercizio**, dei dati dell'attività svolta con i soci rispetto a quella complessiva della società.

La norma sopra richiamata richiede, inoltre, la distinzione delle eventuali diverse gestioni mutualistiche.

STATO PATRIMONIALE E CONTO ECONOMICO

L'informativa sopra richiesta può certamente interpretarsi nel senso che la finalità del legislatore non è quella di andare nella direzione dell'obbligo - per le cooperative - di una gestione con contabilità separata dei rapporti con i soci, distinta da quella relativa ai rapporti con i terzi. La previsione porta, invece, a ritenere sufficiente un sistema contabile dotato degli strumenti che consentano, in sede di redazione del bilancio d'esercizio, di "ricavare" i dati relativi all'attività di scambio mutualistico svolta con i soci ovvero nei confronti dei soci.

Sulla base delle sopra richiamate norme è **opportuno procedere all'evidenziazione in bilancio** - con apposita introduzione di numeri arabi ovvero di lettere minuscole in aggiunta ed a specificazione di quelli esistenti - **dello scambio mutualistico con i soci operatori relativamente**

²Si segnala che, per l'esercizio avente inizio a far data dal 1° gennaio 2004, tutte le cooperative iscritte nella sezione "a mutualità prevalente" saranno tenute al deposito del bilancio di esercizio presso la Direzione generale per gli enti cooperativi. Si richiamano in tal senso le istruzioni alla compilazione del modello C17 "Le indicazioni riportate in sede di deposito del bilancio riferito all'esercizio 2004 non modificano la qualificazione di cooperativa a mutualità prevalente acquisita in sede di prima iscrizione, avendo recepito nello statuto le disposizioni dettate dall'art.2514 c.c.".

all'attività caratteristica svolta dalla cooperativa nell'esercizio, attività che si evince, naturalmente, dallo scopo (scambio) mutualistico individuato e descritto nello statuto sociale.

In tal senso dovrà procedersi alla creazione di **apposite sottovoci** quali, ad esempio:

per le cooperative di utenza

- A) Valore della produzione:

-A1) ricavi delle vendite e delle prestazioni:

- A1 a) verso soci
- A1 b) altri ricavi delle vendite e delle prestazioni;

per le cooperative di lavoro

- B) Costi della produzione

-B9) per il personale

a) salari e stipendi

1)salari e stipendi dei soci

2)altri salari e stipendi

b) oneri sociali

1)oneri sociali dei soci

2)altri oneri sociali

c) trattamento di fine rapporto

1)trattamento di fine rapporto dei soci

2)altri trattamenti di fine rapporto

d) trattamento di quiescenza e simili

1)trattamento di quiescenza e simili dei soci

2)altri trattamento di quiescenza e simili

e) altri costi

1)altri costi dei soci

2)altri costi degli altri dipendenti

per le cooperative in cui lo scambio mutualistico si realizza attraverso il conferimento di servizi da parte dei soci

- B) Costi della produzione

-B7) per servizi:

- B7 a) da soci
- B7 b) altri costi per servizi.

Analogamente si ritiene opportuna la creazione di apposite sottovoci di evidenza anche nei rapporti patrimoniali attivi e/o passivi riguardanti lo scambio mutualistico con i soci, esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

Tali specificazioni sono da ricomprendersi in quelle previste e consentite dall'art. 2423-ter del codice civile³.

³ Si riporta il testo dell'art. 2423-ter C.C.:

"Art. 2423-ter Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico.

Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci previste negli artt. 2424 e 2425.

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Va osservato che qualora non si intenda procedere con tali specificazioni nell'ambito degli schemi di stato patrimoniale e conto economico, gli stessi elementi e dati devono comunque essere forniti e riportati all'interno della nota integrativa, al fine di soddisfare le prescrizioni di cui agli artt. 2513 e 2545-sexies del codice civile.

TENUTA DELLA CONTABILITA'

Va rilevato che la necessità di dare conto della condizione di prevalenza, come sopra riportato, presupporrebbe - al fine della certificazione probante dei dati da parte degli amministratori - la rilevazione contabile distinta delle operazioni con i soci rispetto a quelle con non soci.

L'introduzione di un sistema di distinte rilevazioni analitiche al fine della contabilizzazione rappresenterebbe, evidentemente, una grossa semplificazione per la precisa rilevazione dei dati richiesti, qualora tale sistema di distinte rilevazioni fosse concretamente praticabile da parte della cooperativa, senza aggravio di costi.

E' comunque ammissibile la produzione di conteggi ottenuti extracontabilmente per misurare lo svolgimento, per l'intero esercizio, dell'attività mutualistica con i soci, tali da costituire documentazione probante e di supporto per inserire, in contabilità generale, scritture di fine anno propedeutiche per arrivare all'esposizione in bilancio dei dati dello scambio mutualistico (relativamente ai rapporti sia patrimoniali che a quelli economici intrattenuti con i soci), come sopra delineato.

NOTA INTEGRATIVA

Il primo periodo del comma 1 dell'art. 2513 C.C. prevede che gli amministratori nella nota integrativa al bilancio debbano documentare (sia in termini quantitativi, che nella determinazione della percentuale di incidenza) i dati relativi alla sussistenza della condizione di prevalenza, come sopra evidenziato.

Precisato in nota integrativa che la società si qualifica come cooperativa a mutualità prevalente, sarà necessario richiamare e descrivere la/e tipologia/e di scambio/i mutualistico/i intrattenuto/i con i soci, rifacendosi alle previsioni contenute nello statuto sociale.

Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel 2° comma dell'art. 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli artt. 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Sono vietati i compensi di partite."

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Per quanto attiene alla qualifica di cooperativa a mutualità prevalente si ricorda che la circolare del Ministero delle Attività produttive prot. 1579682 del 6 dicembre 2004 ha chiarito che tutte le società cooperative già in possesso dei requisiti mutualistici (art. 26 della c.d. legge Basevi) ed iscritte ai Registri Prefettizi che, nell'adeguamento dello statuto alle norme inderogabili della riforma del codice civile, hanno recepito⁴ i requisiti di cui all'art. 2514 del medesimo C.C., possono iscriversi nella sezione dell'Albo nazionale delle cooperative riservato alle cooperative a mutualità prevalente. Dette cooperative sono comunque considerate a mutualità prevalente, realizzandosi le condizioni richieste dall'art. 223-duodecies delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie (R.D. n. 318/1942 e successive modificazioni). Ciò indipendentemente dal raggiungimento – con riferimento all'esercizio 2004 – dei parametri richiesti dall'art. 2513 del C.C. di cui si tratterà nel prosieguo.

A questo fine riteniamo preliminarmente opportuna la descrizione in nota integrativa delle modalità tecniche o pratiche utilizzate per arrivare, con precisione, a distinguere – con riguardo allo/agli specifico/i scambio/i mutualistico/i tra la cooperativa ed i suoi soci - i ricavi per vendita di beni e/o la prestazione di servizi ai soci, ovvero i costi per le prestazioni lavorative, le forniture di servizi o il conferimento di beni da parte dei soci, rispetto ai medesimi ricavi o costi nei confronti dei soggetti terzi.

Gli amministratori dovranno poi fornire informativa sui criteri utilizzati al fine del rispetto dell'omogeneità dei dati per arrivare – ai fini del confronto – all'individuazione dei valori da inserire, nel secondo termine del rapporto (denominatore) per arrivare alla dimostrazione della condizione di "prevalenza".

Appare utile ipotizzare, praticamente, un **apposito paragrafo per l'informativa in nota integrativa** - del quale si fornisce un esempio indicativo e non esaustivo - che ciascuna cooperativa provvederà a personalizzare ed a riempire dei contenuti specifici ad essa riferibili.

A - Una cooperativa che esplica la propria attività prevalentemente nei confronti dei soci consumatori ovvero utenti di beni o servizi (di cui agli artt. 2512, comma 1, numero 1) e 2513, comma 1, lettera a) del codice civile), appartenente cioè al settore delle cosiddette cooperative di utenza (es: consumo, abitazione, cooperative che operano nella fornitura di servizi ai soci ed al mercato, ecc.) dovrà, com'è noto, conseguire ricavi delle vendite o delle prestazioni di servizi verso soci **in misura superiore al cinquanta per cento**

⁴ Si è sostenuto in dottrina ed anche il Notariato nazionale ha sposato questa interpretazione (si veda lo Studio n. 5306/I; il concetto è stato ribadito dal recente Studio n. 5511/I del 17 dicembre 2004), che le clausole mutualistiche ex legge Basevi fossero sufficienti per rispondere alle prescrizioni normative della mutualità prevalente, essendo anzi più restrittivo il "vecchio" art. 26, D.Lgs. C.P.S. 1577/1947 rispetto all'attuale art. 2514 C.C.. Sulla base di questo presupposto si ritiene che le cooperative che si trovassero in particolari situazioni (cooperative in liquidazione; cooperative per le quali vi sia la ragionevole certezza di essere incorporate in altra cooperativa) possano richiedere l'iscrizione all'Albo - nella sezione delle cooperative a mutualità prevalente - senza procedere ad effettuare, con assemblea straordinaria, la modifica statutaria per recepire le nuove disposizioni codicistiche di cui all'art. 2514 C.C..

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

dell'ammontare complessivo dei ricavi delle vendite e delle prestazioni come risultanti dal conto economico dell'esercizio alla voce "A1".

Circa le cooperative di utenza e, segnatamente in relazione alle cooperative di consumo, riteniamo che il calcolo come indicato dall'articolo 2513 C.C. debba essere operato (nel caso sia attuata la politica dei ristorni ai soci in misura percentuale alle vendite agli stessi operate nel corso dell'esercizio) rapportando l'ammontare dei ricavi da cessioni di beni ai soci, al netto dei ristorni, con l'ammontare complessivo dei ricavi delle vendite e delle prestazioni, anche questo peraltro al netto dei ristorni medesimi. Questo anche – per evidenti ragioni sostanziali – nel caso in cui il ristorno venisse destinato dall'utile dell'esercizio e non imputato (a bilancio) a riduzione della voce ricavi (A1) del conto economico⁵.

La cooperativa procederà a titolo di esempio, a fornire, in nota integrativa, le indicazioni che seguono:

"ATTESTAZIONE DIMOSTRATIVA DELLA PREVALENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 2512 E 2513 DEL CODICE CIVILE.

⁵ Ancorchè il ristorno sia qualificabile come elemento pregnante della mutualità se il ristorno stesso debba o meno avere rilevanza sul calcolo della mutualità, allo stato attuale, un problema non ancora risolto. Abbiamo, fino ad ora, sostenuto la rilevanza del ristorno, nel senso che, sia nel caso in cui il ristorno fosse contabilizzato a conto economico, sia che fosse destinato con l'utile d'esercizio:

- per le cooperative di produzione lavoro dovrebbe incrementare il costo del lavoro della cooperativa - B9 o B7 (per forme di lavoro diverse dal lavoro dipendente);
- per le cooperative di conferimento di beni e/o servizi dovrebbe incrementare il costo dei beni e/o servizi della cooperativa – B6 e/o B7;
- per le cooperative di utenza dovrebbe diminuire i ricavi della cooperativa – A1 - .

Riflettendo ulteriormente sull'argomento si è però rilevato che tale impostazione potrebbe portare ad incongruenze sulla verifica dell'effettivo scambio mutualistico.

Si pensi, ad esempio, ad una cooperativa di consumo che a livello di quantità/valore di transazioni tra soci e terzi sarebbe prevalente, ma attribuendo ristorno abbassa i ricavi derivanti dalle transazioni con i soci e il rapporto "ricavi verso soci, al netto dei ristorni / totale ricavi" potrebbe portare alla non prevalenza.

Di converso una cooperativa di produzione e lavoro che a parità di retribuzioni tra soci e non soci sarebbe non prevalente (ad esempio, 9 soci e 11 non soci), per effetto del ristorno potrebbe diventare prevalente.

Ed ancora. Si pensi alle cooperative agricole di conferimento (che nello statuto abbiano previsto il ristorno) che possono prendere come riferimento nel calcolo della verifica della mutualità il valore o la quantità dei prodotti conferiti.

Se una cooperativa prende a riferimento la quantità il ristorno non influenzerà mai la proporzione, mentre se un'altra prende a riferimento il valore dei prodotti conferiti ed aumenta quello relativo allo scambio con i soci dell'eventuale ristorno, la proporzione viene influenzata dal ristorno e la cooperativa potrebbe risultare prevalente solo per effetto del ristorno stesso. Potrebbe, quindi, per assurdo, verificarsi, per due identiche cooperative, un diverso risultato.

Nonostante le sopra evidenziate problematiche, propendiamo ancora per la soluzione proposta nella presente circolare (ricomprendere il ristorno nel calcolo della mutualità realizzata con i soci, sia che derivi da destinazione dell'utile sia che venga inserito quale posta di conto economico) essendo il ristorno da considerarsi quale massima espressione e remunerazione dello scambio mutualistico.

Vi è, però, un'altra considerazione da fare.

Quando si fa il calcolo per verificare quanto ristorno si può attribuire - all'avanzo di gestione (rigo 23 – "D" e/o "E", se positivi) si applica la % di scambio con i soci - succede che, in fase di stanziamento del ristorno, il calcolo viene fatto per una cooperativa di consumo, ad esempio, sui ricavi che, giocoforza, sono al lordo del ristorno che si sta calcolando. Se detta cooperativa riconosce il massimo del ristorno, potrebbe succedere che, successivamente, in fase di controllo (ad esempio in caso di revisione cooperativa), applicando la percentuale calcolata sui ricavi al netto del ristorno, potrebbe risultare un ristorno attribuito troppo alto.

Conclusivamente, fino a che non verranno forniti gli opportuni chiarimenti al fine di consentire l'utilizzazione di due diverse percentuali (una al lordo del ristorno per il calcolo dell'avanzo realizzato con i soci ed una al netto del ristorno medesimo, per la verifica della prevalenza ex art. 2513 C.C.), suggeriamo, in particolare alla cooperative di utenza (art. 2512, n. 1) e art. 2513, a), C.C.) di effettuare il doppio controllo.

La cooperativa è iscritta nell'Albo nazionale delle società cooperative al numero..... (oppure: ha presentato in datadomanda di iscrizione all'Albo nazionale delle società cooperative), come prescritto dall'art. 2512 u.c. del codice civile".

La cooperativa realizza lo scambio mutualistico con i soci ponendo in essere con gli stessi transazioni commerciali aventi per oggetto la cessione di beni di largo consumo (ovvero: aventi per oggetto la prestazioni di servizi a favore dei soci consistenti in). Lo scambio mutualistico intrattenuto con i soci trova, pertanto, la sua espressione nel conto economico all'interno della voce A1 – ricavi delle vendite e delle prestazioni.

"Al fine specifico della suddivisione dei ricavi effettuati nei confronti dei soci e di quelli effettuati nei confronti dei terzi si è proceduto alla distinta contabilizzazione degli stessi per mezzo della rilevazione avvenuta attraverso la dotazione dei soli soci di apposite tessere magnetiche distintive, da esibirsi al momento del pagamento, presso le casse del negozio (ovvero con altra forma di cui si sia dotata la cooperativa), ecc..."

OPPURE

(per cooperative di abitazione e/o di servizi)

"Al fine specifico della suddivisione dei ricavi effettuati nei confronti dei soci e di quelli effettuati nei confronti dei terzi si è proceduto alla distinta contabilizzazione degli stessi attraverso l'attribuzione ai soci di apposita e contraddistinta numerazione contabile del conto "CLIENTI", come segue....."

Analogamente, anche la voce "RICA VI", da utilizzarsi per la contabilizzazione delle relative fatture, quale contropartita contabile, è stata così suddivisa....."

"Dopo avere fornito le informazioni di cui sopra si procede alla dimostrazione della condizione di prevalenza che è documentata, con riferimento a quanto prescritto dall'art. 2513, comma 1, lettera a) del codice civile, dai sotto riportati dati contabili:

- *RICA VI - Voce A1: ricavi delle vendite e delle prestazioni dell'esercizio per complessivi Euro.....*

di cui

- *Voce A1 a): verso soci operatori Euro....., pari alper cento;*

<u>A1 a) verso soci</u>	=	
-----		%.
<u>Totale A1⁶</u>		

"Si può pertanto affermare che la condizione oggettiva di prevalenza di cui all'art.2513 c.c. è raggiunta in quanto l'attività svolta con i soci rappresenta il % dell'attività complessiva."⁷

⁶ Dato ottenuto nel rispetto del criterio di omogeneità prendendo cioè in considerazione soltanto i ricavi analoghi per tipologia rispetto alle cessioni effettuate ai soci relativamente allo scambio mutualistico determinato dall'attività caratteristica.

⁷ Nel caso in cui la percentuale fosse inferiore al 50%, ma la cooperativa fosse stata già in possesso dei requisiti mutualistici ed, entro il 31 marzo 2005, abbia provveduto all'introduzione in statuto delle clausole di cui all'art. 2514 del C.C.,sarà necessario sostituire l'ultimo capoverso con il seguente:

"Pur non potendo riscontrare la sussistenza della condizione oggettiva di prevalenza di cui all'art. 2513 c.c., in quanto l'attività svolta con i soci rappresenta il% dell'attività complessiva, la cooperativa per l'esercizio 2004 si qualifica comunque a mutualità prevalente in quanto:

- *alla data del 1° gennaio 2004 la medesima aveva adottato e osservato in fatto le clausole mutualistiche previste dall'art. 14 del D.P.R. n. 601/1973,*
- *in data ha provveduto ad adeguare il proprio statuto alle previsioni inderogabili contenute nei Decreti Legislativi n. 5 e n. 6 del 2003, introducendo, in particolare, i requisiti di cui all'art. 2514 del c.c..*

B - Una cooperativa che esplica la propria attività prevalentemente avvalendosi delle prestazioni lavorative dei soci (di cui all'art. 2512, comma 1, numero 2), e art. 2513, comma 1, lettera b), C.C.) com'è noto, ai fini della prevalenza oggettiva dovrà sostenere – nell'esercizio – un costo del lavoro relativo all'opera dei soci cooperatori **in misura superiore al cinquanta per cento** del complessivo costo del lavoro come risultante dal conto economico dell'esercizio alla voce "B9" oltrechè di quello relativo alle altre forme di lavoro inerenti allo scopo mutualistico, desumibili dalla voce "B7".

Come segnalato per le cooperative di consumo, anche in questo caso deve ritenersi computabile (in aggiunta al numeratore e al denominatore della frazione per il calcolo della prevalenza) anche il ristorno⁸ ai soci cooperatori (art. 3, comma 2, lett. b) della L. n. 142/2001) ancorché lo stesso non risulti imputato a conto economico alla voce "B9", ma destinato con la ripartizione dell'utile dell'esercizio.

Come detto, deve essere computato al numeratore ed al denominatore della frazione anche il costo del lavoro dei soci che non assuma natura subordinata (lavoro dipendente), ma che sia riferito – dice la norma – "ad altre forme di lavoro inerenti il rapporto mutualistico".

Appare dunque necessario operare una preliminare disamina di cosa debba intendersi per "altre forme di lavoro inerenti il rapporto mutualistico". In questo senso non pare esservi dubbio sul fatto che occorra – per ciascun soggetto cooperativo – esaminare il contenuto dei "regolamenti" predisposti ai sensi dell'articolo 6 della L. 142/2001.

In questo contesto, per le cooperative che – per previsione di regolamento – abbiano stabilito che il rapporto socio-lavoratore/cooperativa possa essere attuato sia attraverso la forma del contratto di lavoro dipendente, che attraverso altre forme, quali la collaborazione ed il lavoro autonomo professionale, occorrerà rilevare - al numeratore del rapporto di cui al 2513 – il costo del lavoro di tutti i soci cooperatori ed al denominatore inserire il complessivo costo del lavoro omogeneo con le rilevazioni del numeratore. Relativamente al costo per lavoro dipendente⁹ si dovrà fare esclusivo riferimento al totale della voce "B9" del conto economico. Viceversa, per quanto concerne le altre forme di lavoro (non dipendente) occorrerà fare riferimento alla voce "B7" del conto economico considerando solo quelle

Di conseguenza, alla luce di quanto stabilito dall'art. 2545-octies – così come chiarito dal Ministero delle Attività Produttive con circolare del 6 dicembre 2004 – la cooperativa non ha perso la qualifica di cooperativa a mutualità prevalente."

Si ricorda che l'eventuale perdita della condizione di prevalenza potrà determinarsi solamente al termine del secondo anno consecutivo in cui si riscontri il mancato raggiungimento della condizione di prevalenza oggettiva di cui all'art. 2513 C.C., con il conseguente venir meno dei presupposti per le agevolazioni fiscali a partire solamente dal detto secondo anno.

⁸ Si rimanda però, al riguardo, alla precedente nota 5.

⁹ Nel caso di lavoratori ammessi a socio in corso d'anno, ai fini del calcolo della mutualità occorrerà suddividere il costo complessivo tra la parte relativa al loro rapporto come dipendenti non soci, da quella sostenuta in qualità di soci lavoratori.

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

relative al compenso (maggiorato per i soli lavoratori autonomi professionisti, delle spese sostenute direttamente dal prestatore e rimborsate dalla cooperativa) e ai relativi contributi¹⁰. Al denominatore dovranno essere assunte quelle voci di "B7" relative a prestatori di servizi che svolgano mansioni omogenee a quelle esercitate dai soci lavoratori e che connotano l'attività della cooperativa.

Per esemplificare ulteriormente, se nel proprio regolamento una cooperativa ha previsto la possibilità di attuare il rapporto socio/cooperativa anche attraverso le collaborazioni ed il lavoro autonomo professionale, oltreché quello dipendente, al denominatore della frazione andrà riportato – oltre al costo totale del lavoro dipendente di soci e non soci – anche il costo sostenuto nell'esercizio nei confronti di tutti i soggetti (soci e non soci) che hanno svolto nei confronti della cooperativa prestazioni relative a rapporti sia di collaborazione che di lavoro autonomo professionale. Questo perché, a norma di regolamento, detti soggetti (rectius: dette forme di svolgimento della prestazione) sono – come dice il testo dell' 2513, c.1 lett. b) – **inerenti allo scambio mutualistico**, cioè a dire sono virtualmente (come previsto dal regolamento) in grado di consentire al prestatore la possibilità di essere ammesso a socio lavoratore della cooperativa.

Tuttavia detta inclusione dovrà riguardare solo attività di collaborazione e di lavoro autonomo professionale di natura omogenea con l'attività caratteristica della cooperativa, come statutariamente definita.

Per meglio esplicitare l'ultimo passaggio: se una cooperativa di lavoro operante nel settore della produzione di impianti avesse inserito nel regolamento ex L. 142 la possibilità di disciplina del rapporto socio-lavoratore/cooperativa – oltreché nelle forme del lavoro dipendente – anche in qualità di collaboratore e di lavoratore autonomo professionale (soggetti con partita iva), quest'ultima dovrà includere al denominatore del rapporto di prevalenza:

- tutto il costo dei lavoratori dipendenti;
- tutto il costo dei soggetti legati da rapporto di collaborazione e lavoro autonomo professionale. Però in questi ultimi due casi i costi di soggetti che, pur collaboratori o lavoratori autonomi, per esempio, svolgano l'attività di legale, commercialista, notaio, amministratore o sindaco della cooperativa non andranno inseriti al denominatore. Tutte queste esclusioni (meramente indicative e non tassative) sono legate al fatto che le attività di detti soggetti (pur contrattualmente rientranti nelle forme giuridiche che regolano il rapporto mutualistico), non rientrano nel novero di prestazioni che caratterizzano l'attività della cooperativa. Per semplicità: un legale o un commercialista non

¹⁰ Appare utile segnalare che sussistono problemi interpretativi in ordine all'inclusione o meno del costo relativo al **lavoro interinale** nel denominatore del rapporto in esame. I dubbi sono fondati sul fatto che il lavoratore interinale non è dipendente della cooperativa – ancorché assuma da questa le direttive per lo svolgimento dell'attività lavorativa - ma della società di intermediazione. D'altra parte, il lavoratore interinale può avere le caratteristiche – in quanto lavoratore subordinato, con contratto di lavoro alla stregua degli altri lavoratori di cui al regolamento interno della cooperativa – per diventare socio della cooperativa stessa.

Ancora, il costo del lavoro interinale è inserito nella voce B7 – quale servizio della società di intermediazione - e non nella voce B9, ancorché ai fini IRAP sia trattato alla stregua del lavoro dipendente.

Si attendono gli opportuni chiarimenti ministeriali al riguardo, anche nella considerazione che l'esclusione dal denominatore del costo per il lavoro interinale potrebbe essere determinante ai fini della prevalenza (si pensi, in tal senso, ad una cooperativa che sia in bilico tra la prevalenza e la non prevalenza).

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

potrà mai essere ammesso quale socio lavoratore di una cooperativa di impiantisti.

Per fare un altro esempio: in una cooperativa di professionisti, come una cooperativa di ingegneri e di architetti (nel cui regolamento ex 142 sia prevista la modalità di svolgimento del rapporto in forma di lavoro autonomo professionale) al denominatore andranno ricomprese anche le prestazioni di lavoratori (ad esempio, ingegneri e architetti) non soci ma non anche quelle di altri professionisti come ad esempio avvocati o notai; proprio per il fatto che detti ultimi soggetti non hanno le caratteristiche professionali per essere soci lavoratori della cooperativa.

Ciò evidenziato, la cooperativa procederà, a titolo di esempio, a fornire in nota integrativa le informative che seguono:

"ATTESTAZIONE DIMOSTRATIVA DELLA PREVALENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 2512 E 2513 DEL CODICE CIVILE.

La cooperativa è iscritta nell'Albo nazionale delle società cooperative al numero..... (oppure: ha presentato in data domanda di iscrizione all'Albo nazionale delle società cooperative), come prescritto dall'art. 2512 u.c. del codice civile.

La cooperativa realizza lo scambio mutualistico con i soci instaurando con gli stessi rapporti di lavoro Lo scambio mutualistico intrattenuto con i soci trova, pertanto, la sua espressione nel conto economico all'interno della voce B9 – costi della produzione per il personale e/o B7 – costi della produzione per servizi

"Al fine del calcolo della prevalenza, e della propedeutica specifica necessità della suddivisione del costo del lavoro relativo all'opera dei soci rispetto a quello rilevato nei confronti dei soggetti terzi, tenuto conto della necessità prevista dall'art. 2513, comma 1, lettera b) del codice civile di computare le altre forme di lavoro - diverse dal lavoro subordinato - inerenti lo scopo mutualistico e tenuto conto altresì dell'inserimento delle prestazioni di lavoro autonomo e delle prestazioni per collaborazioni nel Regolamento interno disciplinante il rapporto tra soci lavoratori e cooperativa, approvato dall'Assemblea Ordinaria dei soci del ai sensi dell'art.6, L. 142/2001 e regolarmente depositato presso la Direzione provinciale del Lavoro in data - si è proceduto – in ossequio alle norme regolamentari medesime, ai seguenti confronti:

- *quanto ai rapporti di lavoro subordinato, al confronto del costo attribuibile ai soci distintamente contabilizzato prendendo a base le buste paga e ad ogni altro documento previsto dalla vigente normativa relativamente ai soci lavoratori, come rilevato nella voce B9) Costi per il personale da soci di cui alle lettere a)-b)-c)-d) ed e), rispetto al totale della voce B9) di conto economico;*
- *quanto ai rapporti di lavoro autonomo e delle prestazioni per collaborazioni, al confronto del costo attribuibile ai soci come da distinta contabilizzazione delle fatture/note/buste paga dei soci lavoratori distintamente rilevate nella voce B7) Costi per servizi - a) da soci, rispetto al totale delle fatture/note/buste paga/ecc. del costo per il lavoro - avente natura omogenea rispetto a quello conferito dai soci - anch'esso contenuto nella voce B7) Costi per servizi di conto economico.*

"Pertanto, la condizione di prevalenza è documentata, con riferimento a quanto prescritto dall'art. 2513 C.C., comma 1, lettera b) del codice civile, dal rapporto tra i sotto riportati dati contabili:

- COSTO DEL LAVORO - Voce B9 + eventuale quota-parte della Voce B7 (ovvero soltanto quota-parte della voce B7) dell'esercizio per complessivi Euro.....
di cui

- COSTO DEL LAVORO - Voce B9 + eventuale quota-parte della Voce B7 (ovvero soltanto quota-parte della voce B7) dei soci lavoratori Euro....., pari al per cento;

Voce B9 + eventuale quota-parte della Voce B7 (ovvero soltanto quota-parte della voce B7) riferibile ai soci lavoratori

----- = %.

Voce B9 + eventuale quota-parte della Voce B7 (ovvero soltanto quota-parte della voce B7).

"Si può pertanto affermare che la condizione oggettiva di prevalenza di cui all'art.2513 c.c. è raggiunta in quanto l'attività svolta con i soci rappresenta il % dell'attività complessiva".⁷

C - Una cooperativa che esplica la propria attività (e realizza lo scambio mutualistico nei confronti dei soci) **attraverso i servizi ricevuti dai soci** (di cui alla voce B7 del conto economico) **ovvero attraverso i beni conferiti dai soci** (di cui alla voce B6 del conto economico), ai sensi degli artt. 2512, comma 1, numero 3) e 2513, comma 1, lettera c) del codice civile dovrà attestare la condizione oggettiva di prevalenza come segue.

In una **cooperativa di conferimento di beni**, il costo per beni conferiti dai soci deve essere **superiore al cinquanta per cento** del totale del costo delle merci o materie prime acquistate o conferite di cui alla voce "B6" del conto economico medesimo.

Giova rilevare come la dizione letterale dell'articolo 2513 C.C. consenta di interpretare che il denominatore della frazione non deve corrispondere all'intero contenuto della voce "B6" del conto economico "costi di acquisto di materie prime, sussidiarie di consumo e merci", ma alla sola parte di essa relativa alle materie prime ed alle merci. Conseguentemente (ed il dato non può che migliorare il risultato della frazione) la voce di conto economico "B6" – ai fini del calcolo anzidetto – andrà depurata di tutti quegli elementi di costo che non assumono natura di materia prima o merce (ovviamente prestando molta attenzione al contenuto del denominatore, da determinarsi in modo da garantire l'omogeneità per natura con i conferimenti dei soci che si rilevano al numeratore della frazione).

Analogamente, in una **cooperativa in cui i soci conferiscono servizi**, il costo dei servizi medesimi conferiti dagli stessi deve essere superiore al cinquanta per cento del totale dei soli servizi aventi natura omogenea a quelli conferiti dai soci di cui alla voce "B7" del conto economico (ancorché la legge faccia riferimento al totale della voce "B7").

Anche per le cooperative appartenenti ai settori qui delineati valgono le medesime considerazioni – sopra formulate – in merito alla necessità di

⁷ Si veda nota numero 7.

computo degli eventuali ristorni riconosciuti ai soci ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n. 601/73¹¹.

Ricordiamo che è contenuta una previsione speciale (ultimo comma dell'art. 2513) relativamente alle **cooperative agricole di conferimento**. Per gli indicati soggetti, infatti, il requisito oggettivo della prevalenza potrà essere conseguito sia nel caso in cui **il valore dei prodotti conferiti dai soci** superi il 50% del valore complessivo dei prodotti utilizzati, sia nel caso in cui - pur in assenza del raggiungimento del precedente parametro - **la quantità dei prodotti conferiti dai soci** superi il 50% della quantità del totale dei prodotti.

Una cooperativa che si connota dallo scambio mutualistico di cui all'art. 2512, punto 3) e art. 2513, lettera c) del codice civile procederà, a titolo di esempio, a fornire in nota integrativa le indicazioni che seguono:

"ATTESTAZIONE DIMOSTRATIVA DELLA PREVALENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 2512 E 2513 DEL CODICE CIVILE.

La cooperativa è iscritta nell'Albo nazionale delle società cooperative al numero..... (oppure: ha presentato in datadomanda di iscrizione all'Albo nazionale delle società cooperative), come prescritto dall'art. 2512 u.c. del codice civile.

Inoltre, la cooperativa realizza lo scambio mutualistico con i soci ponendo in essere con gli stessi transazioni commerciali aventi per oggetto il conferimento di beni/prestazioni di servizi da parte dei soci, consistenti in Lo scambio mutualistico intrattenuto con i soci trova, pertanto, la sua espressione nel conto economico all'interno della voce B6 – costi della produzione per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci/B7 – costi della produzione per servizi.

"Per il calcolo della prevalenza, al fine specifico della suddivisione dei costi per i beni (ovvero per i servizi) conferiti dai soci rispetto a quelli ricevuti dai terzi, si è proceduto a dare evidenza nel conto economico nella voce B7- a) costi per servizi da soci ovvero B6- a) costi per materie prime e merci da soci come segue....."

Il confronto con gli analoghi costi (contenuti nelle voci B7- costi per servizi da terzi ovvero B6- costi per materie prime e merci) riferibili ad analoghi servizi o beni costituenti il "denominatore" della frazione) è avvenuto nel pieno rispetto del criterio della omogeneità, come segue....."

"La condizione di prevalenza è, pertanto, documentata, con riferimento a quanto prescritto dall'art. 2513 C.C., comma 1, lettera c) del codice civile, dai sotto riportati dati contabili:

NEL CASO DI SOCI CONFERITORI DI BENI

- **COSTI - Voce B6:** costo dei beni conferiti e/o acquistati nell'esercizio (omogeneamente determinato) per complessivi Euro.....

di cui

- **Voce B6:** costo dei beni conferiti dai soci cooperatori, pari ad Euro.....

Voce B6: costo dei beni conferiti dai soci cooperatori

----- = %.

¹¹ Si rinvia però alla precedente nota 5.

Totale costo di beni (omogeneamente determinato) della Voce B6

NEL CASO DI SOCI CONFERITORI DI SERVIZI

- COSTI - Voce B7: costo dei servizi conferiti e/o acquistati nell'esercizio per complessivi Euro.....

di cui

- Voce B7- a): costo dei servizi conferiti dai soci cooperatori pari ad Euro.....

Voce B7 - a) costo dei servizi conferiti dai soci cooperatori
----- = %
Totale costo dei servizi (omogeneamente determinati) della Voce B7

"Si può pertanto affermare che la condizione oggettiva di prevalenza di cui all'art.2513 c.c. è raggiunta in quanto l'attività svolta con i soci rappresenta il % dell'attività complessiva".⁷

D - Per quanto riguarda le **cooperative che realizzano contestualmente più di uno degli scambi mutualistici sopra descritti**, ricordiamo che l'art. 2513, comma 2 del codice civile così dispone in ordine alla **dimostrazione della "prevalenza"**:

"Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti."

E' questo il caso, per esempio, delle **cooperative di autotrasporto**, nelle quali – qualora lo statuto non identifichi chiaramente uno "scopo primario" costituito unicamente dallo scopo di creare occasioni di lavoro ai soci trasportatori - si possono realizzare più tipi di scambio mutualistico. Le suddette cooperative, infatti, oltre a ricevere il conferimento delle prestazioni dei servizi di trasporto dai soci (rilevate nella voce B7 di conto economico) da collocare sul mercato, possono ricomprendere nella propria base sociale anche soci lavoratori facchini e/o pulitori, ricevendo da questa categoria di soci lavoratori le specifiche prestazioni lavorative connesse con il loro inquadramento professionale (rilevate nella voce B9 di conto economico e/o B7).

Inoltre, le medesime cooperative possono, a loro volta, fornire servizi diversi ai medesimi soci, quali servizi assicurativi, servizio di lavaggio degli automezzi, pedaggi autostradali e simili, ovvero fornire ai soci beni come il carburante, ecc. (da allocare nella voce A1 di conto economico).

In questa ipotesi si realizza una ulteriore tipologia di scambio mutualistico, in quanto, oltre al conferimento delle prestazioni da parte dei soci, la cooperativa fornisce beni o servizi agli stessi soci.

Per procedere alla determinazione dell'intensità dello scambio inerente ai singoli rapporti mutualistici, si ritiene coerente con la filosofia della norma codicistica il procedimento del confronto tra dati omogenei, ricavati ponendo a confronto prestazioni lavorative e di servizio e cessioni di beni e servizi

⁷ Si veda la nota numero 7.

analoghi, ma forniti da/a soci, rispetto ai medesimi forniti da/a soggetti non soci, per procedere, successivamente, alla determinazione della media ponderata degli stessi, ai sensi del sopra richiamato comma 2, art. 2513, C.C.. Innanzitutto, relativamente allo scambio riferibile alle prestazioni di servizio di trasporto allocate nella voce B7, il calcolo della prevalenza deve essere eseguito mettendo in rapporto il costo delle prestazioni di trasporto (e simili) eseguite dai soci con l'ammontare complessivo del costo sostenuto per prestazioni analoghe fornite anche da soggetti terzi.

Relativamente allo scambio riferibile alle prestazioni lavorative allocate alla voce B9, il calcolo della prevalenza sarà eseguito mettendo in rapporto il costi dei soci lavoratori rispetto al costo totale del lavoro.

Inoltre, seguendo il concetto dell'omogeneità, ai fini del confronto - nella voce A1 di conto economico - si prenderanno in considerazione unicamente i ricavi dell'attività di fornitura di beni e servizi della tipologia di quelli forniti ai soci, escludendo, quindi, i ricavi per prestazioni di trasporto effettuati, per il tramite delle prestazioni dei soci, ai committenti finali. Diversamente, si andrebbe ad "inquinare" il calcolo con elementi di ricavo che non hanno nessuna attinenza con il rapporto di scambio mutualistico (ricavi per la fornitura di beni e servizi ai soci) instaurato con i soci.

Si osserva, altresì, che alcune di queste cooperative esercitano anche un'attività estrattiva di gestione cave, utilizzando, al fine del raggiungimento dello scopo mutualistico, i soci per le escavazioni e per il trasporto dei materiali. In questo caso, analogamente a quanto sopra esposto, si ritiene che i ricavi derivanti da questa attività (che si sostanziano nella vendita a terzi sia dei materiali estratti che delle prestazioni di escavazione e di trasporto eseguiti dai soci) non vadano ricompresi nel calcolo della prevalenza con riferimento ai ricavi effettuati verso soci, in quanto lo scambio mutualistico nei confronti dei soci stessi si realizza unicamente attraverso il conferimento delle prestazioni di servizi da loro eseguiti che va appostato tra i costi da soci della voce B7 di conto economico.

La cooperativa che realizza più tipi di scambio mutualistico con i suoi soci procederà a fornire, per ogni gestione mutualistica, le indicazioni che si sono sopra fornite nelle precedenti lettere A, B e C (a seconda della casistica ricorrente, sempre con inserimento di un apposito paragrafo, che, in questo caso, ricomprenderà i diversi scambi sviluppati nei confronti dei soci), arrivando, infine, a fornire in nota integrativa la seguente **dimostrazione della prevalenza**:

$$\frac{\text{Voce A1 soci} + \text{Voce B9 soci} + \text{Voce B6 soci} + \text{Voce B7 soci}}{\text{Voce A1} + \text{B9} + \text{B6} + \text{B7} \text{ (omogeneamente determinate)}} = \dots\dots\dots\% \text{.}^7$$

COOPERATIVE A MUTUALITA' PREVALENTE DI DIRITTO

Riferimenti normativi:

⁷ Si veda anche la precedente nota 7.

Disp. di Att. e Trans. Codice civile

articolo 111-undecies

Il Ministro delle Attività Produttive, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, stabilisce, con proprio decreto, regimi derogatori al requisito della prevalenza, così come definite dall'articolo 2513 del codice, in relazione alla struttura dell'impresa e del mercato in cui le cooperative operano, a specifiche disposizioni normative cui le cooperative devono uniformarsi e alla circostanza che la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico richieda il decorso di un periodo di tempo superiore all'anno di esercizio.

RELAZIONE

articolo 111-decies: In alcuni casi le cooperative genuinamente mutualistiche non riescono a rispettare il criterio della prevalenza per fattori indipendenti dalla volontà della società e dei suoi amministratori. Vi sono poi ipotesi specifiche di cooperative che, come le cooperative sociali, non possono del tutto rispettare il modello base della cooperazione protetta stabilito nella riforma. Si è quindi previsto che il Ministero delle Attività Produttive di concerto con quello dell'Economia possa introdurre regimi derogatori; e ciò nel senso di facilitare la inclusione nella categoria della cooperazione protetta anche di imprese che apparentemente o momentaneamente non posseggano i requisiti di base. E' escluso viceversa che i regimi derogatori di cui si discute possano portare a soluzioni che rendano più onerosa la inclusione nella categoria protetta.

In merito alle condizioni di raggiungimento dei parametri oggettivi dianzi evidenziati ricordiamo che il Ministero delle Attività Produttive (a norma dell'art. 111-undecies delle disposizioni transitorie di attuazione sopra riportato) può stabilire regimi derogatori al requisito della prevalenza.

Riferimenti normativi:

Disp. di Att. e Trans. Codice civile

articolo 111-septies – 1° periodo

..... omissis

Le cooperative sociali che rispettino le norme di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 sono considerate, indipendentemente dai requisiti di cui all'articolo 2513 del codice, cooperative a mutualità prevalente.

..... omissis

RELAZIONE

articolo 111-octies: Le cooperative sociali rappresentano una componente molto importante della cooperazione a carattere di mutualità, senza fini di speculazione privata e diretta a perseguire una funzione sociale. Ferma restando la necessità che esse prevedano e rispettino le clausole statutarie di non lucretività risalenti alla legge Basevi, la loro struttura potrebbe discostarsi però dal modello protetto soprattutto per il modo in cui si atteggia in esse il requisito della prevalenza, perché per esempio le cooperative sociali che prestano servizi a favore di categorie svantaggiate quasi sempre non annoverano i destinatari della attività tra i propri soci, con la paradossale conseguenza che si avrebbe in questo caso una ipotesi di cooperativa a mutualità non prevalente e quindi non protetta.

L'art. 111-septies delle disposizioni di attuazione e transitorie del codice civile prevede che le cooperative sociali di cui alla Legge 381/91 siano considerate cooperative a mutualità prevalente indipendentemente dal raggiungimento dei requisiti numerici di cui all'art. 2513.

Ricordiamo che le stesse cooperative dovranno obbligatoriamente recepire nei propri statuti i requisiti di cui all'art. 2514.

Si ritiene che le stesse, in nota integrativa, debbano fornire, da un lato, l'attestazione della sussistenza di uno degli scambi mutualistici di cui agli artt. 2512 e 2513 del codice civile; d'altro lato richiameranno espressamente la disposizione di deroga dall'oggettivo raggiungimento della prevalenza ai sensi del sopra riportato art. 111-septies disp. di att. e trans. C.C..

Ciò evidenziato, una cooperativa sociale procederà, a titolo di esempio, a fornire in nota integrativa le indicazioni che seguono:

"ATTESTAZIONE IN ORDINE ALL'OBBLIGO DI DIMOSTRAZIONE DELLA PREVALENZA AI SENSI DEGLI ARTICOLI 2512 E 2513 DEL CODICE CIVILE.

La cooperativa è iscritta nell'Albo nazionale delle società cooperative al numero..... (oppure: ha presentato in datadomanda di iscrizione all'Albo nazionale delle società cooperative), come prescritto dall'art. 2512 u.c. del codice civile.

La cooperativa realizza lo scambio mutualistico con i soci instaurando con gli stessi rapporti di lavoro

OVVERO

La cooperativa realizza lo scambio mutualistico con i soci fornendo agli stessi servizi di

Per quanto riguarda la prevalenza si precisa che la società, in quanto cooperativa sociale, non è tenuta al raggiungimento dei requisiti oggettivi di prevalenza di cui all'art. 2513 del c.c., così come stabilito dall'art. 111-septies delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie (R.D. n. 318/1942 e successive modificazioni). Detta norma prevede, in specifico, 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'articolo 2513 del codice, cooperative a mutualità prevalente".

All'uopo si precisa che la cooperativa:

- ha lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi / lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (ovvero il perseguimento di entrambi gli scopi, nel caso in cui l'attività della cooperativa sociale si sostanzia nella realizzazione sia dell'attività di cui alla lettera a) che dell'attività di cui alla lettera b) dell'art. 1 della L.381/1991),*
- ha inserito nel proprio statuto i requisiti di cui all'art. 2514 del c.c.,*
- è iscritta nella sezione dell'Albo nazionale delle cooperative riservato alle cooperative sociali,*
- è iscritta presso l'Albo regionale delle cooperative sociali".*

Gioverà fare altresì menzione, sempre in nota integrativa, del rispetto delle altre specifiche prescrizioni ad esse imposte dalla L. 381/1991, quali, in specifico:

- dichiarazione che almeno il 30% dei lavoratori della cooperativa è costituito da persone svantaggiate;
- dichiarazione che i soci volontari sono in numero inferiore alla metà del numero complessivo dei soci della cooperativa sociale;
- nel caso di cooperativa sociale che eserciti contestualmente sia l'attività di cui alla lettera a) che l'attività di cui alla lettera b) dell'art. 1 della L.381/1991, anche ai fini di una corretta applicazione delle agevolazioni concesse dalla medesima legge n. 381, indicazione dei ricavi e costi ed eventuali altri elementi di diretta imputazione alle diverse attività.

COOPERATIVE A MUTUALITA' NON PREVALENTE

Le cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente non hanno nessun obbligo di dimostrazione dell'intensità dello scambio mutualistico nei confronti dei soci, non applicandosi ad esse le disposizioni di cui agli art. 2512, 2513 e 2514 del codice civile, riservate esclusivamente alle cooperative a mutualità prevalente.

Tuttavia, perché una società "cooperativa" possa dotarsi di tale denominazione è necessario che la stessa dia prova, ai sensi dell'art. 2511 C.C., dell'esistenza di uno scambio mutualistico (seppur in misura non prevalente) con i propri soci.

Nella nota integrativa, per tali cooperative¹², occorrerà, pertanto, che gli amministratori descrivano - sempre con riferimento all'attività caratteristica come individuata nello statuto sociale della cooperativa stessa - lo/gli scambio/i mutualistico/i con i soci.

Inoltre, ai sensi della disposizione prescrittiva sul ristorno di cui al comma 2 dell'art. 2545-sexies del codice civile, occorrerà che anch'esse riportino *"...separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche"*, fornendo informativa sulle modalità di determinazione del ristorno stesso.

- **RISTORNI**
- **NECESSITA' DELLA PREDISPOSIZIONE DEL REGOLAMENTO PER L'EROGAZIONE DEL RISTORNO AI SOCI**

Riferimento normativo:

¹² Ricordiamo ancora una volta che, per il primo esercizio che ha inizio dal 1° gennaio 2004, tutte le cooperative sono a mutualità prevalente. Si veda la precedente nota 2.

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Codice civile

Art. 2545-sexies - Ristorni

L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.

L'assemblea può deliberare la ripartizione dei ristorni a ciascun socio anche mediante aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2525, ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari.

RELAZIONE

Si è scelta una versione sintetica della norma, con un rinvio a disciplina statutaria e con la esclusione di previsioni di legge che configurassero il ristorno come una pretesa assoluta o un diritto soggettivo dei operatori. Invero, un ipotetico diritto a condizioni di favore (risparmio di spesa o aumento di retribuzione) potrebbe porsi in contrasto con la protezione dell'interesse sociale e potrebbe indurre i soci a porsi in posizione di alterità o di antagonismo rispetto alla cooperativa. Per una corretta attuazione della politica del ristorno è stato previsto un minimo di distinzione contabile tra dati relativi alla attività con i soci e dati afferenti alla attività con i terzi. Infine, è stata consentita la corresponsione di ristorni mediante aumento di capitale o attribuzione di strumenti finanziari

La **distinta esposizione in bilancio dell'attività svolta con i soci** è resa **obbligatoria** – per tutte le società cooperative, indipendentemente dall'appartenenza della cooperativa alla sezione della mutualità prevalente o alla sezione delle cooperative non prevalenti – dall'art. 2545-sexies, comma 2 del C.C., al fine della attribuibilità dei ristorni ai soci. La norma dispone che, a questi fini, debbano essere distinte le eventuali diverse gestioni mutualistiche. Ma la disposizione, come sopra detto, non dovrà esser intesa nel senso dell'introduzione di un obbligo – per le cooperative – di gestione con contabilità separata dell'attività effettuata nei confronti dei soci.

L'adempimento della suddetta previsione codicistica potrà considerarsi evaso attraverso l'adozione di procedure che – alla chiusura dell'esercizio – consentano di individuare quale sia – a seconda della tipologia di cooperativa e del suo scambio mutualistico – l'ammontare dei ricavi, piuttosto che dei costi del lavoro o di fornitura, derivanti da operazioni con i soci, rispetto all'ammontare complessivo, nonché il risultato della gestione mutualistica (avanzo).

Secondo la previsione del comma 1 dell'art. 2545-sexies, C.C., l'atto costitutivo (rectius: lo statuto) deve indicare i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

Qualora nello statuto non siano analiticamente ed esaustivamente indicati i suddetti criteri quali-quantitativi per arrivare alla corretta determinazione del ristorno, facendo ivi riferimento ad un successivo regolamento interno (ed il ristorno non sia stato neppure trattato in altro regolamento della cooperativa) occorre che gli amministratori - in ogni caso, sia che si proceda che non si proceda all'erogazione del ristorno ai soci - predispongano un apposito

regolamento, da sottoporre all'approvazione dell'assemblea ordinaria dei soci "... con le maggioranze previste per le assemblee straordinarie" (art. 2521, u.c., C.C.).

E' auspicabile, pertanto, che tutte le cooperative si siano già dotate dell'apposito regolamento attraverso il quale vengano chiaramente specificati, ai sensi di legge, i sopra richiamati criteri di ripartizione del ristorno tra i soci. In difetto, è necessario che, in sede di assemblea di bilancio 2004 (ovvero di precedente assemblea dei soci) e prima dell'esame e dell'approvazione dello stesso e della relativa destinazione dell'utile, l'assemblea medesima, sulla base di uno specifico punto all'ordine del giorno, proceda all'esame ed all'approvazione di un testo di regolamento¹³ per l'attribuzione del ristorno ai soci.

Potrà, quindi, successivamente, nella trattazione dell'ordine del giorno che seguirà, procedersi all'attribuzione del ristorno (anche per il 2004) nel pieno rispetto della dedicata norma codicistica.

Come detto, la norma si applica a tutte le cooperative che prevedono la facoltà di destinare somme a titolo di ristorno in favore dei soci. Si tratta, in particolare:

- delle somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro (ivi comprese le cooperative agricole di conduzione terreni), sotto forma di integrazione retributiva, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi come disposto dall'art. 3, comma 2, lettera b) della legge n. 142 del 2001;
- delle somme attribuite dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati (coop di consumo, coop di abitazione e banche di credito cooperativo) o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (coop. di autotrasporto).

CALCOLO PERCENTUALE

Da un punto di vista operativo, i dati richiesti per fornire una adeguata informativa circa il risultato dell'attività svolta con i soci, nonché una corretta determinazione dei limiti quantitativi da osservarsi nel riconoscimento del ristorno, partono da quelli già evidenziati nelle apposite voci di bilancio - introdotte, a tal fine, nel conto economico e nello stato patrimoniale come sopra indicato ed esposti anche in nota integrativa - per l'evidenziazione della percentuale di scambio mutualistico realizzato nei confronti dei soci¹⁴.

AVANZO REALIZZATO NELL'ATTIVITA' CON I SOCI (importo massimo erogabile)

Una volta determinata la suddetta percentuale di scambio mutualistico realizzato nei confronti dei soci, occorre, ai sensi della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 9 luglio 2003, procedere all'individuazione di un

¹³ Forniamo, in allegato alla presente circolare, una bozza di regolamento interno per l'assegnazione del ristorno ai soci in cooperativa con scambio mutualistico di lavoro.

¹⁴ Per l'inclusione o meno del ristorno nel calcolo, si veda la nota 5.

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

secondo parametro, fondamentale per il calcolo dell'ammontare massimo che, a seguito delle risultanze della gestione dell'esercizio, può essere ristornato ai soci.

Questo secondo parametro è costituito dall'avanzo di gestione generato dall'attività con i soci.

In merito all'individuazione dell'avanzo derivante dalla gestione dell'esercizio - al quale andrà applicata la percentuale riferibile all'attività svolta con i soci, al fine di ottenere l'importo massimo erogabile ai soci a titolo di ristorno - il verbale di ispezione cooperativa, approvato con Schema di Decreto del Ministro delle Attività Produttive del 6 dicembre 2004, nella "Scheda di controllo per la verifica dei ristorni", precisa che lo stesso è determinato da:

rigo 23 – (D + E positivi) del conto economico.

E' di tutta evidenza che ciascuna delle voci "D" ed "E" dovrà essere dedotta nel solo caso in cui il totale dell'aggregato "D" e/o "E" dia un risultato positivo. Naturalmente, nel caso in cui il ristorno abbia già inciso il conto economico (o come addebito di costo o come minore ricavo), l'importo di rigo 23 deve essere rettificato, in aumento, dell'importo del ristorno stesso.

All'avanzo complessivo così calcolato si applica la percentuale di scambio con i soci (come sopra detto) per ricavare l'ammontare dell'avanzo di gestione riferibile alla sola attività esercitata con i soci. Sarà proprio questo il dato che dovrà essere indicato nell'apposito paragrafo dedicato all'informativa in nota integrativa, unitamente al procedimento adottato per giungere a tale risultato. L'importo in questione rappresenterà, altresì, il massimo erogabile ai soci a titolo di ristorno. Una erogazione che eccedesse l'ammontare indicato determinerebbe una "restituzione ai soci" di un avanzo generatosi nella "gestione con terzi", quindi di un elemento non più denominabile ristorno, ma potenzialmente connotabile come remunerazione del capitale versato dai soci medesimi.

Con riguardo, poi, alle cooperative di lavoro si segnala la necessità di rispettare - nella quantificazione del ristorno - l'ulteriore (e speciale) limite imposto dall'art.3 della L. n.142/2001.

Come è noto, la norma prevede la possibilità di corrispondere trattamenti ulteriori a favore del socio lavoratore a titolo di maggiorazione retributiva o a titolo di ristorno. I suddetti trattamenti economici erogabili a titolo di ristorno, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, lettera b) non possono superare il 30 per cento dei trattamenti economici complessivi, comprensivi dei trattamenti economici ulteriori erogati a titolo di maggiorazione retributiva di cui alla lettera a), comma 2, dello stesso articolo 3.

Il limite ora richiamato deve operare sulla singola posizione del socio.

La prescrizione dell'art. 2545-sexies, C.C. è, assolta, infine, con l'introduzione da parte degli amministratori in nota integrativa del seguente paragrafo (esempio indicativo e non esaustivo fornito con riferimento ad una cooperativa di produzione e lavoro che contabilizza il ristorno quale componente di costo con appostazione nel conto economico):

“ESPOSIZIONE DEI DATI PER L’EROGAZIONE DEL RISTORNO AI SENSI DELL’ART. 2545-sexies DEL CODICE CIVILE.

Nella voce B9 (e/o B7) del conto economico è incluso anche il costo che il consiglio di amministrazione ha stanziato per l’attribuzione ai soci del ristorno per l’esercizio....., pari a complessivi €.

La determinazione dell’importo di cui sopra è avvenuta, in aderenza alla previsione statutaria e regolamentare ed entro il limite dell’ammontare massimo dell’avanzo di gestione risultante dall’attività svolta con i soci e ad essi attribuibile ai sensi del Decreto del Ministro della Attività Produttive del 6 dicembre 2004 recante “ Revisione alle società cooperative e loro consorzi”, nel rispetto dell’art.3, comma 2, lettera b) della L. 142/2001, come segue:

A) *Avanzo di gestione: Rigo 23 – (D+E positivi) del Conto economico*

B) *Avanzo di gestione generato dai soci:*

A x *percentuale di prevalenza*

.....

.....

Gli amministratori, dopo avere così quantificato la proposta di ristorno ai soci per l’esercizio, propongono per l’erogazione dello stesso, le seguenti modalità:

- *quanto ad €.*, *attraverso*.....;
- *quanto ad €.*, *attraverso*.....;
-¹⁵„.

Informativa sul cambio del principio contabile nel caso di passaggio da destinazione di utile ad imputazione a costo del ristorno.

Occorre, in questo caso, che gli amministratori forniscano informativa sulla modifica di rilevazione contabile e sui suoi effetti, che potrà - tenuto conto della modifica statutaria che esplicitamente consente agli amministratori, ai sensi dell’art. dello statuto sociale, l’appostazione del ristorno a conto economico – argomentarsi descrivendo tale modifica di principio contabile come un’opportunità da seguire, alla luce dei nuovi criteri di evidenza per le cooperative a mutualità prevalente, per una migliore rappresentazione delle voci configuranti lo scambio mutualistico con i soci. Consentirà, altresì , di dare ulteriore chiarezza alla rappresentazione del bilancio: imputare il ristorno a costo significa avere una più chiara evidenza dell’andamento economico dell’esercizio¹⁶.

Occorrerà, infine, rilevare gli effetti della modifica di contabilizzazione sulla rappresentazione del risultato di bilancio, ponendo in evidenza – data l’imputazione del ristorno a conto economico – che l’utile netto della cooperativa sarebbe stato più alto di €..... .

¹⁵ Ancorché il ristorno venga rilevato ai costi è opportuno, ai sensi dell’art. 3, L142/2001, che l’ordine del giorno dell’assemblea di bilancio, possibilmente in apposito punto, preveda la specifica deliberazione in ratifica della previsione di erogazione del ristorno, della sua quantificazione e delle modalità di attribuzione ai soci.

¹⁶ Si richiama, sull’argomento, anche la “Raccomandazione in tema di ristorni per le cooperative” numero 2 del 2003, con la quale la Commissione cooperative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, commentando le nuove disposizioni del codice civile, suggerisce l’inserimento del ristorno quale componente del conto economico dell’esercizio. Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l’approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Naturalmente è sempre possibile effettuare l'attribuzione del ristorno ai soci attraverso la destinazione di una quota parte dell'utile netto di esercizio.

In tal caso gli amministratori documenteranno in nota integrativa il rispetto delle sopra richiamate normative e disposizioni attuative ed interpretative in ordine alla corretta quantificazione del ristorno stesso, nonché le modalità di erogazione proposte.

RELAZIONE ANNUALE SUL CARATTERE MUTUALISTICO DELLA COOPERATIVA

Riferimento normativo:

Codice civile

Art. 2545 -Relazione annuale sul carattere mutualistico della cooperativa

Gli amministratori e i sindaci della società, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio debbono, nella relazione prevista dagli articoli 2428¹⁷ e 2429¹⁸ indicare

¹⁷ Si riporta il testo dell'art. 2428 del codice civile:
"Relazione sulla gestione.

[1] Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori sulla situazione della società e sull'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

[2] Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) le attività di ricerca e di sviluppo;
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- 3) 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;
- 4) 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) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- 6) l'evoluzione prevedibile della gestione;

6-bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:

- a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;
- b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.

[3] Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in mercati regolamentati devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con regolamento pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto.

[4] Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società

¹⁸ Si riporta il testo dell'art. 2429 del codice civile:
"Relazione dei sindaci e deposito del bilancio

[1] Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

[2] Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma. Analoga relazione è predisposta dal soggetto incaricato del controllo contabile.

[3] Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società

specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.

RELAZIONE

La norma ripropone con qualche ritocco la analoga disposizione della legge n. 59 del 1992. Vale la pena di precisare che essa riguarda tutte le cooperative non solo quelle a mutualità prevalente.

L'art. 2545 dispone l'obbligo per gli amministratori e per i sindaci di indicare specificamente, nelle proprie relazioni accompagnanti il bilancio, i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.

La norma non presenta carattere innovativo, essendo già previsto analogo obbligo dall'art. 2, L. 59/92.

Si ricorda che le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica sono contenute, ai sensi dell'art. 2521 del codice civile, nello statuto sociale e nei regolamenti approvati ai sensi del medesimo art. 2521 C.C..

In pratica **gli amministratori** dovranno fornire, nella propria relazione¹⁹, una ulteriore succinta descrizione dell'attività svolta dalla cooperativa nel corso dell'esercizio, con riferimento allo scambio mutualistico presente nello statuto, per lo sviluppo del quale occorre, per esempio, argomentare, ciò che nella gestione sociale dell'esercizio ha creato incremento della quantità nello scambio stesso, da individuarsi, ad esempio, per una cooperativa di lavoro, nell'incremento delle occasioni di lavoro e nel miglioramento delle condizioni per i soci lavoratori ovvero per una cooperativa di utenza, nell'attività svolta per arrivare ad un incremento delle vendite (di beni e/o di servizi) ai soci.

L'obbligo di fornire l'informativa di cui si tratta va assolto, anche, da parte di quelle società cooperative, che, sussistendone le condizioni, si avvalgono della possibilità di redigere il **bilancio in forma abbreviata**, ai sensi dell'art. 2435-bis del codice civile. In questo caso *"i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico"*, andranno riportati in nota integrativa (così come avveniva precedentemente in vigore dell'art. 2, L. n. 59/92).

insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato del controllo contabile, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.

4] Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.

¹⁹ Il richiamo alla relazione sulla gestione degli amministratori ci consente anche di ricordare la prescrizione di cui al comma 2, art. 2364 C.C., contenete, innovativamente, il seguente obbligo di informativa nel caso in cui, per le motivazioni consentite dalla legge, si procrastini il termine ordinario per la convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio di esercizio:

"L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggiore termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione".

Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Anche il **collegio sindacale**²⁰, nella propria relazione sul bilancio di esercizio, dovrà riportare i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico, dando atto delle verifiche e controlli effettuati in tal senso e non limitandosi al semplice rinvio alla relazione degli amministratori. Inoltre dovrà attestare - con richiamo d'informativa o un apposito paragrafo²¹ - le informative fornite dagli amministratori in nota integrativa in ordine al conseguimento dello scopo mutualistico, la correttezza nella determinazione della prevalenza ex art. 2513 C.C. e, in ordine al rispetto delle prescrizioni delle leggi speciali e dell'art.2545-sexies C.C., la proposta di attribuzione del ristorno ai soci.

DIMOSTRAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI DELLE POLITICHE ASSOCIATIVE PERSEGUITE IN ORDINE ALLA PROCEDURA DI AMMISSIONE ED AL CARATTERE APERTO DELLA SOCIETA'

Riferimento normativo:

Codice civile

Art. 2528

Procedura di ammissione e carattere aperto della società

L'ammissione di un nuovo socio è fatta con deliberazione degli amministratori su domanda dell'interessato. La deliberazione di ammissione deve essere comunicata all'interessato e annotata a cura degli amministratori nel libro dei soci.

Il nuovo socio deve versare, oltre l'importo della quota o delle azioni, il soprapprezzo eventualmente determinato dall'assemblea in sede di approvazione del bilancio su proposta degli amministratori.

Il consiglio di amministrazione deve entro sessanta giorni motivare la deliberazione di rigetto della domanda di ammissione e comunicarla agli interessati.

Qualora la domanda di ammissione non sia accolta dagli amministratori, chi l'ha proposta può entro sessanta giorni dalla comunicazione del diniego chiedere che sull'istanza si pronunci l'assemblea, la quale delibera sulle domande non accolte, se non appositamente convocata, in occasione della sua prossima successiva convocazione.

²⁰ L'obbligo in argomento non incombe sull'organo destinato al controllo contabile, anche in assenza di collegio sindacale.

²¹ L'attestazione potrà essere, ad esempio, del seguente tenore: *"Nell'attività di verifica della gestione amministrativa della Vostra cooperativa, svolta anche attraverso la regolare partecipazione alle riunioni del Consiglio di Amministrazione, il Collegio Sindacale ha potuto positivamente constatare il concreto rispetto della previsione contenuta nell'art. 2545 del c.c circa la conformità dei criteri seguiti dagli amministratori nella gestione sociale, per il perseguimento dello scopo mutualistico. Si attesta inoltre che gli stessi criteri sono adeguatamente illustrati dagli amministratori - in relazione alle diverse aree che hanno caratterizzato la gestione mutualistica e di servizio della cooperativa - nella relazione sulla gestione, allegata al Bilancio sottoposto alla Vostra approvazione".*

Gli amministratori nella relazione al bilancio illustrano le ragioni delle determinazioni assunte con riguardo all'ammissione dei nuovi soci.

Relazione

Con la disciplina che compare in questo articolo si vuole rafforzare il principio della porta aperta, come prevede la legge delega, trattandosi di principio fondamentale sia della cooperazione riconosciuta sia della cooperazione diversa dalla riconosciuta. Ciò essenzialmente con la previsione di un obbligo di motivazione del rigetto della domanda del terzo, con la previsione di una specie di appello all'assemblea del terzo non ammesso (così come è oggi previsto nella migliore prassi statutaria) e con l'imposizione a carico degli amministratori di un onere di relazione sul rispetto della porta aperta.

E' stato mantenuto l'istituto del sovrapprezzo; ma si è sottolineato che la determinazione di tale versamento spetti all'assemblea su proposta degli amministratori.

Nella relazione sulla gestione **gli amministratori** devono informare i soci sulle ragioni che hanno sorretto e giustificato, nel corso dell'esercizio oggetto della relazione medesima, il loro comportamento in punto di "politica" di ammissione di nuovi soci, tanto che le informazioni al riguardo, contenute nella relazione in argomento, dovranno vertere sia sulle domande accolte dal consiglio di amministrazione sia su quelle rigettate.

La relazione non potrà prescindere dalla dimostrazione da parte degli amministratori del rispetto delle regole statutarie e regolamentari riguardanti i requisiti per l'ammissione ed il rispetto della stessa procedura per l'ammissione, ai sensi dell'art. 2527 C.C..

Sarà utile altresì un richiamo al rispetto del principio di parità di trattamento nell'esecuzione dei rapporti mutualistici ai sensi dell'art. 2516 C.C..

Quello dell'art. 2428 C.C. è, in buona sostanza, un obbligo di trasparenza verso i soci, verso i terzi e verso l'Autorità di vigilanza sulle cooperative. L'art. 2545-sexiesdecis, all'ultimo comma prevede, infatti, che *"se l'autorità di vigilanza accerta irregolarità nelle procedure di ammissione dei nuovi soci, può diffidare la società cooperativa e, qualora non si adegui, assumere i provvedimenti di cui ai commi precedenti"* (n.d.a.: gestione commissariale della cooperativa).

Sottolineata la rilevanza della norma – che, si ricorda, è applicabile sia alle cooperative a mutualità prevalente che a quelle diverse – si vuole qui richiamare l'opportunità di inserire, sia a livello statutario che regolamentare, norme per inquadrare ed anche eventualmente circoscrivere sia le caratteristiche ed i requisiti degli aspiranti soci cooperatori, che l'operatività del consiglio in ordine alle deliberazioni inerenti e conseguenti (ci si riferisce a titolo di esempio, all'introduzione nello statuto e/o nei regolamenti dei seguenti requisiti e regole per l'ammissione dei soci combinati o meno tra loro:

1. maturazione di una certa anzianità come lavoratore non socio (es:2 anni) e/o età anagrafica;

2. possibilità di fare richiesta per diventare socio in due periodi dell'anno (es. presentazione domanda entro il 28 febbraio ed entro 30 settembre di ogni anno, con delibera di cda da adottarsi, rispettivamente, entro il 30 giugno ed entro il 31 dicembre successivi);
3. predefinizione di un numero di soci ammissibili in ciascun anno (con obiettivi differenti, quali ad es. il monitoraggio della prevalenza e la possibilità della piena occupazione per tutti), ecc.).

Quanto sopra rende da un lato meno "discrezionali" le scelte consiliari in ordine alle politiche associative da perseguire, consentendo però al consiglio stesso di realizzare, nel contempo, un' attenuazione delle proprie responsabilità al riguardo, in quanto le deliberazioni dello stesso organo risulteranno "guidate" all'interno delle preventive scelte effettuate dall'assemblea dei soci.

Anche in tale caso, come si è già detto con riguardo all'informativa riguardante il raggiungimento dello scopo mutualistico, l'obbligo di fornire le indicazioni di cui all'art. 2528, c.c., va assolto anche da parte di quelle società cooperative, che, sussistendone le condizioni, si avvalgono della possibilità di redigere il **bilancio in forma abbreviata**, con breve trattazione all'interno della nota integrativa.

CONTENUTO DELLA NUOVA VOCE DEL PASSIVO D – 3) DEBITI VERSO SOCI PER FINANZIAMENTI

Si vuole fornire una breve indicazione sull'utilizzo specifico da parte delle cooperative della sopra descritta voce, introdotta dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 che ha sostituito anche la Sezione IX – riservata al bilancio - del Capo V del Titolo V del Libro V del codice civile. Si rileva che la suddetta voce aggiunta ai DEBITI del passivo di stato patrimoniale, trova analogo inserimento in nota integrativa della voce *"19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori"*.

I debiti dei soci da ricomprendere, sono esclusivamente quelli di natura finanziaria, con esclusione, a titolo di esempio, degli anticipi da soci per operazioni che sottendono rapporti economici; delle cauzioni (in quanto aventi natura di garanzia) e di ogni altro rapporto di debito, di natura non prettamente finanziaria, nei confronti dei soci.

La suddetta voce potrà quindi contenere:

- il prestito da soci
- i debiti verso i soci per strumenti finanziari non partecipativi
- ecc.....

Cordiali saluti.

Allegato: Fac-simile di regolamento interno per l'assegnazione del ristorno in cooperativa con scambio mutualistico di lavoro.

FAC-SIMILE DI REGOLAMENTO INTERNO PER L'ASSEGNAZIONE DEL RISTORNO IN COOPERATIVA CON SCAMBIO MUTUALISTICO DI LAVORO
REGOLAMENTO PER IL RISTORNO AI SOCI LAVORATORI DELLA COOPERATIVA

.....

Art. 1 - NATURA DEL RISTORNO

Il ristoro cooperativo ha la funzione di prevedere una forma di retribuzione aggiuntiva per il Socio Lavoratore, in considerazione dell'attività lavorativa e della partecipazione allo scambio mutualistico con la cooperativa.

Il socio lavoratore, in particolare, con il proprio apporto, concorre a creare le condizioni di efficienza organizzativa e del lavoro, nonché le economie interne che contribuiscono a determinare l'utile di esercizio.

Il ristoro cooperativo, pertanto, costituisce uno degli elementi maggiormente qualificanti delle migliori condizioni economiche, sociali e professionali nella continuità dell'occupazione dei lavoratori soci, secondo quanto affermato negli scopi sociali della cooperativa e come storicamente inteso nella cooperazione di lavoro in generale.

L'ammissione a socio della cooperativa rappresenta, nello specifico, un punto di arrivo per quei lavoratori meritevoli che, con un'anzianità lavorativa predefinita, (*se così previsto in statuto*) abbiano dato prova di capacità di rendimento ed autodisciplina sul lavoro, nonché di lealtà comportamentale.

Il ristoro, come beneficio economico derivante dallo scambio mutualistico di lavoro, per volontà dei soci, deve ispirarsi alla più equa distribuzione tra tutti i lavoratori, con valorizzazione specifica della quantità e qualità dell'apporto lavorativo imputabile a ciascuno di essi.

Art. 2 - CRITERI DI CALCOLO DEL RISTORNO

Il primo comma dell'art. 2545-sexies, stabilisce che i ristori sono quantificati secondo criteri di ripartizione indicati nell'atto costitutivo proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

Il presente regolamento, pertanto, in applicazione di quanto previsto all' art. - punto, dello Statuto Sociale, disciplina criteri e modalità di corresponsione dell'eventuale ristoro spettante ai Soci lavoratori di cui all' art. 3, comma 2, lett. b) della Legge 3 aprile 2001, n. 142, costituente normativa speciale in materia.

Lo statuto della Cooperativa, in particolare, al fine di rendere maggiormente articolata e flessibile la previsione del ristoro, anche in considerazione delle esigenze mutevoli nel tempo, delle differenti situazioni economiche, finanziarie e di mercato che potranno verificarsi in futuro, riporta i criteri generali per l'assegnazione di tale erogazione economica, rinviando all'apposito regolamento interno la disciplina dettagliata dei medesimi.

Secondo quanto disposto dall'art. 3, comma 2, lett. b), della citata legge 142/2001, infatti, l'assemblea può deliberare, tra gli altri trattamenti economici a favore del socio, un ristoro non superiore al 30% dei trattamenti retributivi spettanti al socio lavoratore medesimo.

Di seguito, pertanto, vengono riprodotti i criteri di ripartizione del ristoro²² ai soci, così determinati per volere dell'assemblea.

²² In ossequio ai criteri di qualità e quantità a proposito dello scambio mutualistico di lavoro, si evidenzia una applicazione pedissequa della percentuale deliberata dall'assemblea dei soci contenuta tra lo 0,1% ed il 30% da Non è consentita la pubblicazione, copia e redistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi

Premesso che il trattamento retributivo annuo del socio lavoratore è rappresentativo sia della qualità che della quantità²³ dello scambio mutualistico, il ristorno per ciascun socio lavoratore spetterà nella misura del % (max 30%) della retribuzione utile ai fini del TFR (ovvero altra retribuzione presa a riferimento).

Art. 3 - MODALITA' DI ASSEGNAZIONE DEL RISTORNO

Le modalità di erogazione del ristorno ai soci potranno essere decise, in sede di approvazione del bilancio, nelle seguenti forme:

- 1) integrazione alla retribuzione spettante;
- 2) aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, anche in deroga ai limiti stabiliti dall'art. 2525 del codice civile;
- 3) distribuzione gratuita dei titoli di cui agli artt. 4²⁴ e 5 della Legge 31 gennaio 1992 n. 59;
- 4) mediante l'emissione di strumenti finanziari;
- 5) ogni eventuale altra forma consentita dalla legge.

L'assegnazione del ristorno ai soci potrà avvenire mediante distribuzione ai soci medesimi di una quota dell'utile netto di esercizio ovvero mediante iscrizione del ristorno nel conto economico dell'esercizio. La suddetta delibera assembleare, in tale ultimo caso, deve operare ratifica dello stanziamento in bilancio dei trattamenti di cui al precedente periodo effettuato dagli amministratori.

Art. 4 - RISTORNI NON ASSEGNATI

Le somme destinate dall' Assemblea ai sensi del presente Regolamento e per qualsiasi ragione non erogate saranno devolute alla Riserva Straordinaria

Art. 5 - APPROVAZIONE DEL REGOLAMENTO E DECORRENZA

Il presente regolamento è stato deliberato dall' Assemblea dei Soci del.....2005. Esso si applica a partire dalla destinazione degli utili riferiti all' esercizio 2004.

ALLEGATI:

1. ASSENZE²⁵ NON COMPUTABILI AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL RISTORNO

.....

applicarsi sulla retribuzione percepita per il TFR, ovvero della retribuzione individuata dai contratti collettivi applicati ad ogni singolo socio.

Nel caso in cui fossero presenti esigenze di tipo diverso, quali:

1) assicurare un importo a titolo di ristorno non troppo differenziato tra i soci, sempre nel rispetto dei criteri di quantità e qualità di cui alla legge;

2) contenere l'importo da erogare a titolo di ristorno tra un importo minimo e massimo individuato dall'assemblea i nostri uffici restano a disposizione delle associate che intendessero ottenere indicazioni al riguardo.

²³ Si sottolinea che il rispetto dei due parametri - qualitativo e quantitativo – è obbligatorio. Pertanto, casi particolari di erogazione del ristorno andranno rappresentati agli Uffici tecnici di Legacoop competenti.

²⁴ Per poter corrispondere i ristorni mediante azioni di sovvenzione, ai sensi della circolare n.37/E del 9 luglio 2003, i fondi devono essere destinati "al finanziamento di piani pluriennali di sviluppo e ammodernamento aziendale, analogamente a quanto prevede l'art. 5 della L. n.59 del 1992 per le azioni di partecipazione cooperativa".

²⁵ Debbono essere escluse le assenze non retribuite, in quanto non utili ai fini quantitativi dell'apporto lavorativo.

Non è consentita la pubblicazione, copia e ridistribuzione del presente documento, anche parzialmente modificato, senza l'approvazione scritta di Legacoop Rete Nazionale dei Servizi