

COOPERATIVE. 1

A chi spetta il bilancio straordinario

● Raffaele Marcello*

Si è riaperto il numero delle cooperative che devono ricorrere alla predisposizione del bilancio straordinario in caso di perdita della prevalenza. L'obbligo di redigere il documento ex art. 2545-oc-ties c.c., destinato a mettere in luce le plusvalenze latenti della cooperativa (valore corrente di immobili, macchinari e merci rispetto al valore storico iscritto nel bilancio d'esercizio), rimane in ogni caso in vita e non deve essere predisposto solo in caso di soppressione statutaria delle clausole di cui all'art. 2514 c.c. e in presenza di strumenti finanziari emessi, come si era in qualche momento sperato.



L'occasione mancata

La semplificazione era difatti stata "temporanea-

mente" introdotta dall'art. 23 del nuovo testo del secondo blocco del ddl Bersani. Volendone ricostruire l'iter legislativo bisogna fare riferimento alla versione originaria del testo del ddl prima della "provvisoria" modifica (misure di semplificazione in materia di cooperazione) che prevedeva, invece, la semplice "sospensione" dell'obbligo di produrre il bilancio straordinario di cui all'art. 2545-oc-ties c.c. per il primo biennio successivo alla perdita della prevalenza. La successiva nuova stesura del ddl Bersani, al contrario, aveva previsto che qualora la cooperativa perdeva i requisiti per essere considerata a mutualità prevalente (con relativa esclusione dalle agevolazioni fiscali) per il mancato rispetto della condizione di cui all'art. 2513 c.c., l'obbligo del bilancio straordinario si sarebbe applicato solo in due ipotesi ben definite, e cioè nel caso in cui - come si è detto - si fosse-

ro venute a modificare volontariamente le previsioni statutarie previste dall'art. 2514 c.c. oppure nel caso in cui la cooperativa avesse emesso strumenti finanziari. Purtroppo al momento niente di fatto dal momento che il richiamato art. 23 del ddl Bersani è stato abrogato in sede di conversione, facendo così ritornare in vita la prima applicazione.

La fattispecie

Ai sensi dell'art. 2545-oc-ties c.c., le società cooperative perdono la qualifica di mutualità prevalente qualora, per due esercizi consecutivi, non rispettino i parametri di cui all'art. 2513 c.c. (c.d. requisito gestionale), ovvero quando modifichino le previsioni statutarie di cui all'art. 2514 c.c. (c.d. requisito formale). In tali situazioni si innesca una procedura molto dettagliata, sintetizzabile nei seguenti passaggi: 1) il revisore esterno, ove presente, esprime un apposito parere sulla situazione; 2) gli

amministratori devono redigere un apposito bilancio; 3) una società di revisione deve verificare senza rinvii tale bilancio; 4) il bilancio deve essere sottoposto ad approvazione; 5) infine, entro sessanta giorni dalla sua approvazione, il bilancio va notificato al Ministero delle attività produttive. La ratio della procedura è distinguere, con chiarezza e precisione, la fase in cui la cooperativa ha operato in regime di prevalenza (con tutti i benefici che ne conseguono) da quella in cui la prevalenza è venuta meno, con necessaria ridefinizione dello status operativo della società.

Parere del revisore esterno

Il parere deve essere preventivo ed incentrato sulla sussistenza delle cause che, comportando la perdita della mutualità prevalente, obbligano gli amministratori alla redazione del bilancio straordinario. Il revisore deve verificare la reale sussistenza dei presupposti della norma onde

evitare, ad esempio, che meri errori di rilevazione contabile o la mancata applicazione della corretta procedura di rilevazione dei dati, comportino il calcolo di un indice errato.

La redazione del bilancio straordinario

La norma richiede agli amministratori la predisposizione di un "apposito" bilancio da cui deve emergere il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili maturate alla data di riferimento. Tale bilancio che ha natura straordinaria dovrà evidenziare il valore effettivo del capitale investito, comportando in tal modo la necessaria individuazione di tutti quegli elementi immateriali che contribuiscono alla complessiva valutazione dell'azienda gestita. L'accertamento imposto dalla norma in esame tende a garantire la veridicità del valore patrimoniale in vista della devoluzione in favore dei fondi mutualistici

per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Verifica del bilancio straordinario da parte di una società di revisione

Una volta redatto dagli amministratori, il bilancio straordinario deve essere verificato senza rinvii da una società di revisione iscritta nel Registro tenuto presso il Ministero della Giustizia ai sensi del D.Lgs. n. 88 del 1992 in materia di revisione contabile. La società di revisione dovrà rilasciare un apposito giudizio "senza rinvii" separato e distinto dal giudizio sul bilancio ordinario.

Approvazione del bilancio da parte dell'assemblea

Il bilancio straordinario (con allegata la relazione della società di revisione) deve essere presentato all'assemblea dei soci per la sua approvazione.

*presidente Unione Nazionale Giovani Ragionieri Commercialisti

COOPERATIVE. 2

Vademecum per il corretto utilizzo dei ristorni

● Fabrizio Giovanni Poggiani*

Si deve conservare l'assoluta autonomia della cooperativa nella determinazione del ristorno, rispettando il principio di proporzionalità nell'assegnazione al socio, in termini sia quantitativi che qualitativi, e gli obblighi di evidenza contabile delle attività esercitate con i soci rispetto a quella con i terzi.



Con la riforma del diritto societario, di cui al dlgs n. 6/2003, il legislatore ha finalmente collocato all'interno del codice, l'istituto del "ristorno", inteso come la quantificazione del vantaggio mutualistico che si deve concretizzare con la restituzione ai soci cooperatori di quella parte dell'avanzo di gestione, originato dai rapporti mutualistici dell'ente cooperativo con i soci, a prescindere dall'entità delle quote o delle azioni possedute e dal risultato di esercizio realizzato.

Il legislatore riformatore ha trattato i ristorni al punto 8, terzo comma, dell'art. 2521 c.c. disponendo che: "L'atto costitutivo deve indicare ... le regole per la ripartizione degli utili ed i criteri per la ripartizione dei ristorni..." ed ha inserito il nuovo art. 2545-sexies, dedicato interamente all'istituto stabilendo, soprattutto, che: "L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici", lasciando ampia facoltà agli organi della società

cooperativa di assegnare ai soci il citato "vantaggio" mutualistico, essenza dell'ente stesso.

Pertanto, stabilito che il ristorno non è altro che la quantificazione dello scambio mutualistico, intercorso tra il socio e la cooperativa, si rende necessario evidenziare che lo stesso premio (si permetta il termine totalmente "atecnico"), può essere distribuito ed assegnato in presenza di un avanzo di gestione, tale da non comportare una riduzione del patrimonio societario a causa di una generazione di perdite, in presenza della successiva assegnazione, facendo riferimento a quello rilevabile dal bilancio nella parte relativa alla gestione "ordinaria", nel rispetto di quanto indicato dai principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, come modificati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Il legislatore riformatore ha solo richiesto, con indicazione al secondo comma, dell'art. 2545-sexies c.c., che gli organi della cooperativa (amministratori e sindaci in particolare) riportino separatamente nel bilancio, i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo le diverse gestioni mutualistiche, ma solo se presenti nell'ambito della medesima cooperativa.

Per quanto concerne il regime fiscale applicabile, le disposizioni contenute nell'art. 12, dpr n. 601/1973 e nel secondo comma, dell'art. 6, dl n. 63/2002 dispongono che le somme ripartite tra i soci sottoforma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di

maggior compenso per i conferimenti (caso tipico delle cooperative agricole) sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo delle cooperative, ancorché non siano imputate esclusivamente ad incremento delle quote sociali.

La stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione 5/06/2002 n. 172/E, rispondendo ad un quesito posto da una banca di credito cooperativo che riteneva non tassabili le somme erogate a titolo di maggior remunerazione derivanti dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa (ristorni) ai soci, confermava i contenuti delle disposizioni con la tassazione in presenza di restituzione a fronte di maggior compenso per i conferimenti effettuati, ma evidenziava anche due situazioni alternative: somme corrisposte immediatamente al socio, che costituiscono un minor costo e somme erogate a titolo di ristorno a titolo di maggiore remunerazione.

Nel primo caso, le Entrate hanno chiarito che nell'ipotesi di somme ristornate direttamente al socio (nella fattispecie interessi e oneri bancari), le stesse costituiscono per il socio un minor costo e quindi non devono essere assoggettate a tassazione, non verificandosi alcun presupposto impositivo, mentre, al contrario, se le somme sono erogate come una maggiore remunerazione dei capitali impiegati (nella fattispecie una maggiore remunerazione per interessi attivi), le stesse configurano redditi di capitale, da assoggettare ad imposizione diretta.

Le stesse Entrate, con la suc-

cessiva circolare 18/06/2002 n. 53/E, confermando che può essere assegnato ai soci a titolo di ristorno solo l'avanzo documentato di gestione generato "esclusivamente" con le transazioni intercorse con i soci e non anche con quelle dei non soci, chiarisce, in modo parzialmente errato a parere di chi scrive, che: "... l'ammontare dei ristorni spettanti ai soci non è commisurato alle quote di partecipazione al capitale sociale, bensì alle transazioni economiche effettivamente intercorse tra il singolo socio e la cooperativa.", tralasciando, in netto contrasto con quanto disposto dal primo comma dell'art. 2545-sexies c.c., un ulteriore punto fondamentale e discriminante nell'assegnazione dei ristorni: l'aspetto "qualitativo".

La circolare appresso richiamata conferma, e non poteva essere altrimenti, portando a sostegno anche un chiaro esempio di attribuzione che la cooperativa può adottare, autonomamente ed a completa discrezione dell'organo sociale, due metodi di assegnazione del ristorno applicabili alla generalità delle cooperative: uno concernente l'imputazione diretta al conto economico dell'esercizio di riferimento e l'altro che considera il ristorno come impiego degli utili realizzati dall'ente.

A sostegno di quanto indicato, anche la Commissione Cooperative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha confermato, nella raccomandazione n. 2/2003, che a fronte delle varie soluzioni contabili prospettate e nel rispetto degli obblighi di informazione (Relazione sulla gestione e Relazione dei Sindaci), per come indicato nella relazione di accompagnamento al d.l. n. 63/2002, non deve essere assoggettata ad imposta qualsiasi forma di ristorno che attui una restituzione della quota parte del prezzo o del corrispettivo del bene ceduto o del servizio prestato ai soci (persone fisiche), mentre devono essere tassate tutte quelle somme, ancorché non definite ristorni, destinate ad incrementare la retribuzione, il compenso o il corrispettivo, con effetti differiti nel caso di destinazione della somma ad aumento del capitale sociale.

Si deve concludere, pertanto, che nella valutazione necessaria per la tassazione delle somme erogate a titolo di ristorno, posti i necessari adempimenti contabili ed informativi evidenziati, anche in presenza di prezzi da determinare fissati autonomamente dall'ente in sede di approvazione del bilancio e non condizionati da listini più o meno ufficiali o fissati con accordi delle organizzazioni di rappresentanza, si deve tenere conto non solo dei rapporti tra soci e non soci considerando esclusivamente l'aspetto meramente "quantitativo", ma anche l'aspetto "qualitativo" dello scambio mutualistico che, a norma delle disposizioni contenute nel primo comma, dell'art. 2545-sexies c.c., può alterare anche sensibilmente il mero raffronto numerico tra attività svolte con soci o con terzi. (riproduzione riservata)

*centro Studi - Unione Nazionale Giovani Ragionieri Commercialisti