

Roma, 13 giugno 2022

PUBBLICAZIONE DEGLI

“EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI PER LE SPECIFICITÀ DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE”

Il 9 giugno 2022 l’**Organismo Italiano di Contabilità (OIC)**¹ ha reso nota l’approvazione in via definitiva e pubblicato sul proprio sito ufficiale² il documento **“Emendamenti ai principi contabili nazionali – Specificità delle società cooperative”** che raccoglie, a beneficio di tutto il movimento cooperativo italiano, i risultati conseguiti dai rappresentanti dell’*Alleanza delle Cooperative Italiane* in seno al gruppo di lavoro costituito presso l’OIC e dedicato per l’appunto all’elaborazione di un vero e proprio PRINCIPIO CONTABILE COOPERATIVO.

L’approvazione definitiva di un “principio contabile cooperativo” costituisce un indubbio successo per il movimento cooperativo italiano³, anzitutto perché consolida la specialità cooperativa anche in materia contabile, dando stabilità e certezza agli operatori e fondamento normativo contabile a prassi basilari delle nostre cooperative.

Dato il contenuto analitico delle specialità contabili “cooperative”, OIC ha optato per una serie di emendamenti ai principi contabili nazionali⁴, piuttosto che per la predisposizione di un principio contabile *ad hoc* per le società cooperative. Nel prosieguo daremo una breve illustrazione dei contenuti di detti emendamenti, ricordando in premessa e a mo’ di riepilogo che le materie trattate sono le seguenti:

- i.* la natura degli strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa);
- ii.* le svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (*impairment test*);
- iii.* l’informativa richiesta nel bilancio per le CMP;
- iv.* i ristorni.

*

- I. La natura degli strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa)***

¹ L’OIC (Organismo Italiano di Contabilità) è una fondazione nata dall’esigenza di costituire uno standard setter nazionale in materia contabile.

² V. <https://www.fondazioneoic.eu/?p=15878>.

³ I lavori sono cominciati quattro anni or sono con la costituzione di un gruppo di lavoro composto da membri dello staff di OIC e di colleghi di Confcooperative e Legacoop. Il progetto di principio contabile dedicato alle società cooperative è stato posto ufficialmente in consultazione nel 2021 (v. *Nota congiunta dei servi legislativi di Alleanza del 17 maggio 2021*).

⁴ Precisamente all’OIC 28, Patrimonio netto; OIC 9, Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali; OIC 12, Composizione e schemi del bilancio di esercizio.

Nota congiunta dei Servizi legislativi, legali e fiscali

Con il primo degli emendamenti approvati⁵ si precisa che “le azioni dei soci sovventori e le azioni di partecipazione cooperativa previste dalla Legge n. 59 del 1992 sono iscritte nel capitale sociale delle società cooperative”.

Dunque l’OIC, tenendo conto di una interpretazione secondo la volontà del legislatore (con particolare riferimento a quanto riportato nella Relazione allo schema di D.Lgs. recante la *“Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366”*) ascrive definitivamente al capitale sociale gli strumenti partecipativi tipici dell’ordinamento cooperativo al pari delle altre categorie di azioni, dissipando le nebbie sollevate da passati orientamenti, invero marginali e superati, che riconoscevano a tali strumenti la natura di debiti⁶.

II. Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (c.d. impairment test)

Quanto alle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (cd impairment test), l’OIC specifica⁷ che, nel calcolo del tasso di sconto per valutare il valore d’uso di un’attività si deve tener conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori. Tale tasso infatti – essendo il *“costo medio ponderato del capitale della società cooperativa”* – deve riflettere il rendimento atteso dai soci della cooperativa, influenzato dalle limitazioni previste dall’articolo 2514 del codice civile.

Non è stato invece ritenuto necessario specificare se nel tasso di sconto si debbano considerare i ristorni erogati ai soci, in quanto il paragrafo 26 dell’OIC 9 già prevede che, per evitare duplicazioni, il tasso di sconto rifletta i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono state rettificata (pertanto, se nella stima del valore d’uso le previsioni di attribuzione dei ristorni sono state considerate come distribuzione di utili ai soci, e quindi non incluse nei flussi finanziari attesi, queste saranno considerate nella determinazione del tasso di sconto).

III. Informazioni di bilancio specifiche richieste per le cooperative

L’OIC ha altresì emendato il principio contabile n. 12, su COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D’ESERCIZIO, introducendo l’APPENDICE C, rubricata *“Informativa richiesta nel bilancio per le società cooperative”* che per l’appunto attua gli obblighi di informazione posti dal codice civile e che riguardano l’eventuale condizione di prevalenza, da documentare in nota integrativa, l’erogazione dei ristorni e i dati relativi all’attività svolta con i soci, da indicare separatamente in bilancio (tale indicazione può essere fornita in nota integrativa o negli schemi di bilancio).

Inoltre, una specifica disposizione suffraga la prassi delle cooperative ascrivibili alle microimprese ai sensi dell’articolo 2435-ter del codice civile, le quali, avvalendosi della facoltà di esonero dalla redazione della nota integrativa, dovranno altresì rendere le citate informazioni obbligatorie richieste dagli articoli 2513 e 2545-sexies del codice civile in calce allo stato patrimoniale. Si tratta

⁵ Segnatamente all’OIC 28, Patrimonio netto, con introduzione del nuovo paragrafo 9°.

⁶ Si tratta di posizioni oggi definitivamente superate che facevano leva su un’isolata presa di posizione dell’amministrazione finanziaria (Ag. Entrate, Ris. 87/2018) e sui principi contabili internazionali Ias 32/lfric 2.

⁷ Introducendo il paragrafo 26A all’OIC 9.

Nota congiunta dei Servizi legislativi, legali e fiscali

di una soluzione avanzata dall'Alleanza alle cooperative aderenti all'indomani dell'ultima modifica della disciplina civilistica sul bilancio delle società ad opera del d.l.vo 139/2015⁸.

IV. Il trattamento contabile dei ristorni

Quanto al trattamento contabile dei ristorni (per cui sono introdotti i paragrafi 23A e 23B all'OIC 28), l'OIC è pervenuto ad una formulazione di equilibrio che fa salva la possibilità di un doppio metodo di contabilizzazione e che riduce al minimo gli oneri di adeguamento per la cooperativa alle prescrizioni del principio⁹.

Più precisamente, nel definire il trattamento contabile dei ristorni la soluzione ideata dall'OIC (così come si riporta in motivazione) fa *“perno sull'esistenza, o meno, di un'obbligazione derivante dallo statuto o regolamento della società cooperativa alla data di chiusura dell'esercizio (...). Nel caso in cui lo statuto o il regolamento della società cooperativa non prevedono un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, il ristorno sarà contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci delibera l'attribuzione del ristorno ai soci, al pari di una distribuzione di utile (...)*”. E ciò pur ribadendo e rimarcando la differenza essenziale tra utili e ristorni¹⁰.

“Diversamente, se l'atto costitutivo, lo statuto e/o il regolamento prevedono un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, il ristorno stesso sarà rilevato quale componente di conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore. Ad esempio, nel caso di cooperative di lavoro e di conferimento, il ristorno andrà ad integrare i costi dell'esercizio e, nel caso delle cooperative di consumo, a rettificare i ricavi dell'esercizio. Quanto appena detto vale anche per le obbligazioni esistenti alla data di bilancio, ancorché condizionate al verificarsi di determinate circostanze stabilite nell'atto costitutivo, nello statuto e/o nel regolamento”.

Dunque, alla luce di tale sistemazione, se si vuole adottare il metodo dell'imputazione a conto economico, il regolamento dovrà stabilire un *obbligo* della cooperativa all'erogazione del ristorno e, contestualmente, anche le specifiche condizioni che consentano di evitarne la ripartizione ogni qual volta possa essere danneggiata la tenuta economica della cooperativa.

La configurazione del ristorno, quale componente del conto economico dell'esercizio in cui è maturato, discende dall'accertamento di un obbligo in senso stretto di ripartizione del ristorno (e quindi non da una scelta discrezionale degli organi). Solo in tale ipotesi si ravvisano le condizioni, secondo i dettami dei principi contabili (OIC 19, OIC 29), affinché i ristorni possano essere contabilizzati per competenza (e cioè nell'esercizio in cui gli scambi mutualistici possono dar luogo all'erogazione di ristorni medesimi). Tale obbligo può trovar fonte in una previsione statutaria o dal combinato disposto di quanto previsto dallo statuto e dal regolamento. In tal caso la previsione statutaria può essere generica o meramente autorizzatoria, purché esplicita nel rinviare ad un

⁸ Si tratta di una soluzione a suo tempo confermata dall'Associazione XBRL, da Unioncamere, e dall'Ordine dei dottori Commercialisti di Roma, ad onta di perplessità sollevate da MiSE, Direzione Generale per la vigilanza sugli enti, il sistema cooperativo e le gestioni commissariali del Ministero dello sviluppo economico, Nota del 20 marzo 2017, che si possono oggi ritenere definitivamente superate.

⁹ Per comprendere sino in fondo il significato del risultato raggiunto, si rinvia alla precedente *Nota dei Servizi dell'Alleanza del 17 maggio 2021* in cui sono riepilogati l'iter di elaborazione degli emendamenti ed il dibattito interno al gruppo di lavoro.

¹⁰ “(...) A differenza dei dividendi, i ristorni non sono proporzionali alle quote del capitale conferito, ma proporzionali agli scambi intervenuti tra cooperativa e socio, e sono determinati con riferimento alle sole transazioni intercorse con i soci” (così la motivazione dell'emendamento).

Nota congiunta dei Servizi legislativi, legali e fiscali

regolamento le modalità di erogazione del ristorno (il regolamento può dunque costituire la fonte dell'obbligo di ripartizione e non disciplinare meramente l'esigibilità e l'adempimento)¹¹.

In tutti gli altri casi in cui non è dato riscontrare la sussistenza di un obbligo di ripartizione – e la ripartizione è rimessa alla “piena discrezionalità degli organi della cooperativa” secondo le regole di funzionamento dell'ente – il ristorno verrà determinato quale **voce di destinazione dell'utile**.

In conclusione, la definitiva sistemazione contabile del ristorno:

- assicura certezza alle cooperative rispetto ad un istituto fondamentale del modello cooperativo (i);
- conserva la facoltà di scelta tra le due rappresentazioni contabili che la prassi aveva favorito nel silenzio del codice, delle leggi e dei principi contabili (ii);
- in caso di opzione per la rappresentazione da conto economico, la regola posta dall'OIC rende l'istituto più compenetrato al modello cooperativo perché gli amministratori non hanno piena e assoluta libertà di disporre degli avanzi di gestione, ma devono collegare l'eventuale mancata erogazione del ristorno all'insorgere di determinate condizioni (iii);
- mentre nel caso in cui si adotti il criterio della rappresentazione quale “prelievo dall'utile” (con relativa piena discrezionalità nel decidere l'erogazione del ristorno), le cooperative avranno il vantaggio di massimizzare le loro performances reddituali nei confronti dei vari *stakeholder* (iv).

V. Entrata in vigore

Il documento approvato dall'OIC stabilisce che tutti gli emendamenti illustrati entreranno in vigore a decorrere dai **bilanci** che abbiano **“inizio a partire dal 1° gennaio 2023”**.

I Servizi delle Centrali e l'Alleanza si premureranno di predisporre ulteriori note di approfondimento e organizzare momenti di confronto per accompagnare le cooperative all'applicazione puntuale delle direttive contabili appena rassegnate, specie con riferimento alla predisposizione dei regolamenti in tema di ristorni che costituiranno il punto di riferimento del trattamento contabile. A tal fine si preannuncia da subito una prossima Nota illustrativa con la quale verranno esemplificate alcuni esempi di *clausole regolamentari* ad uso delle cooperative che optino per un trattamento contabile dei ristorni a conto economico.

¹¹ Qualora il regolamento condizioni l'obbligo di ripartizione al (non) verificarsi di determinati eventi riteniamo necessario che:

- le condizioni abbiano natura risolutiva (e che quindi al verificarsi dell'evento non insorga alcun obbligo di ripartizione);
- il regolamento espliciti che, al verificarsi delle condizioni risolutive, sia non solo impedita l'insorgenza dell'obbligo di ripartizione, ma in ogni caso vietata la ripartizione;
- gli eventi dedotti in condizione possano essere plurimi, ma oggettivi, non controvertibili ed ancorati alle condizioni economiche della cooperativa;
- la ricorrenza di tali eventi debba essere accertata dall'organo amministrativo in sede di elaborazione del progetto di bilancio ovvero di predisposizione del budget annuale (conseguente all'obbligo di adeguatezza degli assetti contabili e amministrativi della società ai sensi dell'art. 2086, c.c., e del Codice della crisi d'impresa) e costituire oggetto della verifica dell'organo di controllo, se presente.