



DOCUMENTO

Misurazione della prevalenza nelle società cooperative alla luce del D.Lgs. n. 139/2015

A cura del

Gruppo di Lavoro Cooperative – Cndcec & Alleanza delle Cooperative

CONSIGLIERI NAZIONALI DELEGATI PER AREA

Principi Contabili e di Valutazione

Raffaele Marcello
Andrea Foschi

COMPONENTI CNDCEC

Pompilia Falato
Stefano Giovannini
Fabrizio G. Poggiani
Antonino M.B. Pulvirenti
Franco Roscini Vitali
Luigi Salucci
Gianpaolo Tosoni

COMPONENTI ALLEANZA COOPERATIVE

Roberto Chiusoli
Tonj Della Vecchia
Renzo Fantini
Mauro Iengo
Lorella Piazza
Chiara Ragazzi

RICERCATORE

Matteo Pozzoli

Indice

Inquadramento normativo	4
Eliminazione dei componenti straordinari: elementi di approfondimento/ criticità/soluzioni proposte	6
Impatto sul calcolo della prevalenza per le diverse tipologie di cooperative peculiarità/esemplificazioni	9

Inquadramento normativo

Come noto, a decorrere dal 1° gennaio 2004, con la “revisionata” formulazione degli articoli 2512, 2513 e 2514 il legislatore ha introdotto nel codice civile gli elementi per l’individuazione – rispetto all’unico “genere cooperativo” definito dall’articolo 2511 – di due “specie” di società cooperativa:

- le cooperative a mutualità prevalente;
- le cooperative non a mutualità prevalente.

L’acquisizione dello “*status*” di cooperativa a mutualità prevalente è legata alla compresenza, in capo alla cooperativa, sia del **requisito oggettivo** (di cui agli articoli. 2512 e 2513 c.c.), sia del **requisito statutario** (di cui all’articolo 2514 c.c.).

Il cosiddetto “**parametro oggettivo**” deve avvenire attraverso la misurazione del rapporto (ricavabile dai dati del bilancio d’esercizio) fra lo scambio mutualistico realizzato con i soci ed il complessivo ammontare dello scambio con soci e non soci.

Le indicazioni in tal senso vengono fornite dagli **articoli 2512 e 2513 c.c.**

Con l’articolo 2512 vengono declinati i principi per il calcolo del requisito “oggettivo” di prevalenza, mentre con l’articolo 2513 vengono fornite indicazioni operative per procedere all’effettiva quantificazione con riferimento ai dati contabili di Bilancio.

Articolo 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.

Articolo 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 dalle vendite dei beni e dalle 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 mutualistico;
- 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 (articolo 111-*septies*dsp. att.).

Eliminazione dei componenti straordinari: elementi di approfondimento/criticità/soluzioni proposte

A decorrere dall'esercizio 2016, il D.Lgs.n. 139/2015¹, modificativo dei criteri di redazione dei bilanci societari, ha disposto l'**eliminazione dell'aggregato "E"**, dove, fino al 31 dicembre 2015, dovevano essere allocati i proventi e gli oneri straordinari. Tale soppressione potrebbe avere impatti sul calcolo della percentuale di prevalenza. Infatti, alcuni componenti reddituali che, nei bilanci antecedenti al 2016, venivano classificati nelle voci "E20" e/o "E21" di Conto Economico, potrebbero, con la nuova impostazione contabile, essereclassificati in voci rilevanti ai fini del calcolo della percentuale di prevalenza ("A1" – "B6" – "B7" – "B9"), ovvero, in caso di errori contabili o cambiamento di principi contabili, potrebbero essere rilevati in una voce di Patrimonio Netto (tipicamente, in una **specifica riserva** ovvero nella voce "utili/perdite portati a nuovo" – cfr. OIC 28).

Nel presente documento ci si propone di individuare le peculiarità e/o le criticità che hanno impatto sul calcolo della prevalenza, derivanti dall'eliminazione dell'area straordinaria, nonché da altri nuovi criteri di classificazione e/o valutazione, quali, ad esempio, l'applicazione del nuovo criterio del costo ammortizzato (cfr. OIC 15 – OIC 19 – OIC 20).

Alla luce dell'**eliminazione dell'aggregato "E"**(in cui, come già detto, erano classificati i componenti positivi e negativi di carattere "straordinario") dallo schema di Conto Economico di cui all'articolo 2425 c.c., ci si chiede come debbano essere considerati i parametri di riferimento richiamati dall'articolo 2513 c.c. Più precisamente, ci si chiede se debba prevalere un criterio di "**derivazione**" pura dallo schema di Conto Economico, piuttosto che un criterio di "**continuità**" rispetto alle modalità di calcolo che venivano seguite antecedentemente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015.

Si ritiene che l'approccio più corretto sia il principio di "derivazione" dal bilancio, in quanto il legislatore, nel definire i criteri di misurazione della prevalenza di cui all'articolo 2513 c.c., ha inteso effettuare un **rinvio formale** a specifiche voci di Conto Economico, il che comporta che, qualora intervengano modificazioni alle regole contabili, anche il valore di riferimento subisca necessariamente le medesime modificazioni.

¹D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, rubricato "Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge".

Sulla base di tale assunto, il principio di derivazione dal bilancio impone di calcolare la percentuale di prevalenza pedissequamente sulla base delle poste mutate dalle risultanze di Conto Economico. Segnatamente, al fine di individuare l'attività realizzata con i soci rispetto all'attività complessivamente realizzata con soci e non soci, con tale impostazione il calcolo è effettuato sulla base delle schede contabili confluite nella voce di riferimento per il calcolo del parametro (voce "A1" – "B6" – "B7" e/o "B9" dello schema di Conto Economico di cui all'articolo 2425 c.c., a seconda della tipologia di scambio mutualistico).

Tale soluzione implica che la misurazione della prevalenza sia effettuata, *in primis*, sulla base di un principio di "**derivazione**" dei dati dallo schema di Conto Economico. Unica e necessaria deroga a tale principio, l'esclusione dalla voce (o dalle voci) di riferimento di componenti positivi e/o componenti negativi di reddito non attinenti allo scambio mutualistico. Tale deroga discende dall'applicazione del principio cardine sancito dagli articoli 2511 e 2512 c.c., che contraddistingue la società cooperativa dalle società lucrative: **lo scopo mutualistico**.

In sostanza, si ritiene che dal combinato disposto degli articoli 2511, 2512 e 2513 c.c. discenda che il calcolo della prevalenza debba essere effettuato con il concorso di due principi: il suesposto principio di derivazione dei dati dal bilancio e il principio di omogeneità mutualistica, al fine di escludere dal calcolo tutti quei componenti non attinenti allo scambio mutualistico.

Si riportano di seguito alcune considerazioni e/o approfondimenti relativi alla soluzione prospettata.

Errori non rilevanti A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, recepite dagli OIC revisionati nel 2016 e, successivamente, nel 2017, nelle voci di riferimento per il calcolo della prevalenza sono classificate anche le **sopravvenienze attive e/o passive** derivanti dalla correzione di errori contabili non rilevanti commessi in esercizi precedenti.

Adottando il principio di "derivazione" dal bilancio, tali componenti positivi e/o negativi – se attinenti allo scambio mutualistico – rilevano ai fini del calcolo della prevalenza; pertanto, non si rende necessario effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.

Errori rilevanti A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, recepite dagli OIC revisionati nel 2016 e, successivamente, nel 2017, la correzione di errori rilevanti deve essere contabilizzata rettificando il saldo di apertura del **Patrimonio Netto** dell'esercizio in cui si individua l'errore.

- ⇒ Adottando il principio di "derivazione" dal bilancio, gli errori rilevanti – anche se attinenti allo scambio mutualistico – non sono computati ai fini del calcolo

della prevalenza; anche in tali ipotesi non si rende necessario effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.



Si noti che, con riferimento agli errori contabili, il **principio di derivazione** dei dati dal bilancio comporta sicuramente una **semplificazione nel calcolo della prevalenza**, in quanto, ad esempio, non si rende necessario analizzare le singole schede contabili confluite nelle voci di riferimento per il calcolo della prevalenza, al fine di individuare quelle poste che, antecedentemente all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 139/2015, sarebbero state contabilizzate nell'area straordinaria.

Inoltre, alla luce degli approfondimenti forniti dall'OIC con **nota redatta nel mese di giugno 2018** in tema di corretta classificazione dei componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti, argomento trattato, in particolare, nell'OIC 12 e nell'OIC 29 (cfr. Newsletter OIC, Maggio 2018), si ritiene che il principio di derivazione sia applicabile, ai fini del calcolo della prevalenza, anche con riferimento agli **errori contabili**. Sul tema, ci si era interrogati se fosse o meno elemento di criticità il fatto che, mentre antecedentemente all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 139/2015 gli errori contabili sarebbero stati contabilizzati – tutti – in area straordinaria, indipendentemente dalla rilevanza degli importi, con la “nuova” classificazione contabile si verifica una disomogeneità di trattamento degli errori; infatti, gli **errori non rilevanti** – se contabilizzati nelle specifiche voci di riferimento per il calcolo della mutualità e se attinenti allo scambio mutualistico – concorrono al calcolo della percentuale di prevalenza; viceversa, gli **errori rilevanti**, come peraltro nella precedente impostazione, non ne modificano il calcolo. I chiarimenti forniti dall'OIC con la nota sopra citata confermano la correttezza di tale impostazione; conseguentemente, eventuali componenti positivi/negativi di reddito, classificati in voci di Conto Economico relative allo scambio mutualistico, partecipano al calcolo della percentuale di prevalenza mutualistica, anche se si tratta di errori non rilevanti contabilizzati nell'esercizio di errata competenza.

Cambiamenti di principi contabili A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, recepite dagli OIC revisionati nel 2016 e, successivamente, nel 2017, anche l'effetto derivante da cambiamenti dei principi contabili deve essere contabilizzato rettificando il saldo di apertura del **Patrimonio Netto** dell'esercizio in cui si verifica la variazione del principio contabile.

- ⇒ Adottando il principio di “derivazione” dal bilancio, tale contabilizzazione non rileva ai fini del calcolo della prevalenza; anche in tali ipotesi non si rende necessario effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.

 Si noti che, *ante* D.Lgs. n. 139/2015 e, in particolare, nella precedente versione dell'OIC 29, gli effetti derivanti da una variazione di principio contabile erano contabilizzati tra le sopravvenienze attive (es: scorporo dell'area sottostante al fabbricato) e/o passive, oppure nella voce specifica di Conto Economico relativa alla posta patrimoniale rettificata (es: variazione delle rimanenze). Poiché, come negli esempi riportati, gli effetti non erano, generalmente, contabilizzati nelle voci di riferimento per il calcolo della prevalenza, la “nuova” contabilizzazione non sembra comporti alcuna modifica nella determinazione della percentuale di prevalenza.

Plusvalenze/minusvalenze Le **plusvalenze/minusvalenze derivanti da operazioni straordinarie** (che, *ante* D.Lgs. n. 139/2015, venivano classificate nell'aggregato “E”) sono ora contabilizzate in voci non rilevanti ai fini della misurazione della prevalenza (in quanto contabilizzate nelle voci **A5** e **B14**), per cui non si riscontra alcuna modifica rispetto al passato. Analoghe considerazioni valgono, ad esempio, con riferimento alle **plusvalenze/minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili e di altri beni non strumentali**.

Impatto sul calcolo della prevalenza per le diverse tipologie di cooperative peculiarità/semplificazioni

Alla luce delle precedenti considerazioni, si ritiene opportuno valutare quale possa essere l'impatto sul calcolo della prevalenza, con riferimento alle diverse tipologie di cooperative. In particolare, nel prosieguo del presente documento, vengono analizzate le peculiarità di calcolo della

prevalenza per le cooperative di consumo e per le cooperative di produzione lavoro, essendo le medesime considerazioni, *mutatis mutandis*, valide per tutte le tipologie di cooperative.

➤ **Cooperative che svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi (tipicamente, le cooperative di consumo)**, che misurano la percentuale dello scambio mutualistico sulla base della voce **A1)** di Conto Economico.

1) Nella voce A1), a seguito del recepimento dell'emendamento all'OIC 12 del dicembre 2017, devono essere comprese anche le sopravvenienze passive derivanti da **resi, sconti e abbuoni relativi agli esercizi precedenti**.

Tali sopravvenienze, in base alla soluzione prospettata, contrariamente a quanto avveniva precedentemente ai bilanci 2016 (in quanto esse erano contabilizzate nell'abrogato aggregato "E"), diventano rilevanti ai fini del calcolo della percentuale di prevalenza.

2) **Si ritiene che nella voce A1) non siano, generalmente, classificati componenti di reddito non attinenti allo scambio mutualistico, per cui non dovrebbe rendersi necessaria alcuna rettifica in tal senso².**

➤ **Cooperative che si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci (tipicamente, le cooperative di produzione lavoro)**, che misurano la percentuale dello scambio mutualistico sulla base della voce **B9)** di Conto Economico, nonché di parte della voce **B7)**, in base al criterio di "omogeneità" utilizzato, per prassi generalizzata, dalle cooperative associate.

1) Nella voce B9), a seguito della necessaria classificazione dei costi "per natura", sono ora comprese anche le sopravvenienze passive e/o attive derivanti da **errori non rilevanti**, qualora si tratti di errori che rettificano costi del personale.

⇒ Tali sopravvenienze, in base alla soluzione prospettata, contrariamente a quanto avveniva precedentemente ai bilanci 2016 (in quanto esse erano contabilizzate nell'abrogato aggregato "E"), diventano rilevanti ai fini del calcolo della percentuale di prevalenza.

²La voce A1) potrebbe in rari casi contenere componenti positivi di reddito che sono stati rettificati in casi di pagamenti che eccedono i 12 mesi per incorporare l'eventuale componente finanziaria (riclassificata nell'aggregato "C"), in applicazione del fattore temporale del **criterio del costo ammortizzato**. Si ritiene che, in presenza di tale casistica (residuale), non si renda necessaria alcuna rettifica ai fini del calcolo della prevalenza.

-
- ⇒ In base ai principi contabili, tali sopravvenienze devono essere contabilizzate in B9) e pertanto rilevano ai fini del calcolo della prevalenza.
- 2) La voce B9) potrebbe contenere componenti negativi di reddito, contabilizzati, in applicazione del **criterio del costo ammortizzato e del principio della prevalenza della sostanza sulla forma**, per tener conto della componente finanziaria implicita derivante da un finanziamento concesso ad un dipendente. Si ritiene che, in presenza di tale casistica (residuale), si renda necessario ridurre, per l'importo corrispondente alla componente finanziaria implicita, i costi del personale indicati al numeratore e/o al denominatore del rapporto di calcolo della percentuale di prevalenza. Tale conclusione è motivata dal fatto che il finanziamento erogato al socio/lavoratore, pur costituendo un potenziale "vantaggio" per il socio stesso, non debba essere considerato attinente allo scambio mutualistico (fondato sul rapporto di lavoro tra cooperativa e socio, non su un rapporto di natura finanziaria).
- 3) **Si ritiene che nella voce B9) non siano, generalmente, classificati componenti di reddito non attinenti allo scambio mutualistico, per cui non dovrebbe rendersi necessaria alcuna rettifica in tal senso.**
- 4) Con riferimento alla **voce B7)**, in linea con l'orientamento già condiviso in passato e raccomandato alle cooperative associate, **occorre considerare i soli componenti economici negativi attinenti allo scambio mutualistico** (es: costo per servizi svolti da un ingegnere edile-professionista in una cooperativa di costruzioni).
- 5) Nella voce B9) possono essere compresi **oneri di ristrutturazioni aziendali riferibili a costi per il personale**. Il dubbio che ci si è posti è se tali oneri, che precedentemente erano iscritti nell'aggregato "E", debbano essere considerati nel calcolo della prevalenza (seguendo il principio di "derivazione pura" dal bilancio), ovvero se possano essere esclusi dal calcolo, nella considerazione che si tratta di oneri riferiti ad un'operazione di carattere "straordinario"/non ricorrente e, in quanto tale, non attinente allo scambio mutualistico. Si ritiene corretta tale ultima interpretazione, peraltro in linea con le indicazioni fornite dal MISE in tema di ristoro, in particolare ai fini del calcolo dell'"avanzo

di gestione”, dal quale devono essere esclusi gli elementi di entità ed incidenza eccezionali indicati in Nota Integrativa ai sensi dell’articolo 2427, primo comma, n. 13), c.c. non attinenti allo scambio mutualistico (cfr. nota MISE del 29 marzo 2017).