



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF078

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	SOCIETÀ COOPERATIVE – CALCOLO DELLA PREVALENZA MUTUALISTICA
RIFERIMENTI	DOC. CNDCEC DI APRILE 2019 - D.LGS. 139/2015; ARTT. 2512, 2513 E 2514, C.C.
CIRCOLARE DEL	29/04/2019

Sintesi: il CNDCEC ha emanato un documento dedicato alla misurazione del calcolo della mutualità prevalente delle società cooperative a seguito della riforma operata dal D.lgs. 139/2015 sui criteri di redazione dei bilanci societari, con particolare riguardo alla soppressione dell'area straordinaria dal C.E e del suo impatto sul calcolo della prevalenza.

Il documento messo a punto dal CNDCEC ha come finalità quella di **individuare le peculiarità e le criticità relative al calcolo della mutualità prevalente delle società cooperative** a seguito delle modifiche previste dal D.lgs. 139/2015 dei criteri di redazione dei bilanci delle società.

Gli **aspetti** che rilevano sul **calcolo della prevalenza derivano**

- ➔ dall'**eliminazione dell'area straordinaria** (c.d. aggregato "E", che era destinato ad accogliere i proventi e oneri straordinari),
- ➔ dai **nuovi criteri di classificazione e/o valutazione delle poste di bilancio** (ad esempio quella relativa al criterio del costo ammortizzato).



Nota: ai fini del calcolo della prevalenza, il documento in esame

- proporre l'adozione di un **criterio di pura derivazione dallo schema di Conto Economico** in luogo di quella di continuità rispetto alle modalità di calcolo della prevalenza che venivano adottate in precedenza;
- evidenza che occorre osservare anche la regola dell'omogeneità mutualistica, in base alla quale bisogna **escludere dal calcolo le voci estranee allo scambio mutualistico** in ragione dello scopo mutualistico perseguito dalle cooperative che le differenzia dalla società lucrative.

DISPOSIZIONI NORMATIVE

I **requisiti e i criteri di calcolo della mutualità** sono regolati dalle disposizioni previste dagli artt. 2512, 2513 e 2514 del C.C. Nello specifico, i **criteri di calcolo** della mutualità sono stabiliti dall'art. 2513, mentre i **requisiti** richiesti affinché la **cooperativa possa considerarsi a mutualità prevalente** sono quelli oggettivi e statutari e cioè:

- ➔ **artt. 2512 e 2513:** regolano il calcolo della prevalenza mutualistica e la sua dimostrazione;
- ➔ **art. 2514:** disciplina le clausole statutarie.

COOPERATIVE A MUTUALITÀ PREVALENTE

L'art. 2512 prevede che **sono società cooperative a mutualità prevalente**, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

COOPERATIVE A MUTUALITA' PREVALENTE	TIPO DI COOPERATIVA
Svolgono l'attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti	CONSUMO/UTENZA
Svolgono l'attività con l' impiego prevalente delle prestazioni lavorative dei soci	PRODUZIONE LAVORO
Svolgono l'attività con l' apporto prevalente di beni o servizi da parte dei soci	AGRICOLE E SERVIZI
Le società cooperative a mutualità prevalente	
✓ si iscrivono in un apposito albo	
✓ presso il quale depositano annualmente i propri bilanci .	


Le cooperative si differenziano per la forma con cui si realizza lo scambio mutualistico che avviene:

- **nell'area ricavi-soci clienti:** si tratta di cooperative in cui l'attività di cessione/prestazioni viene svolta in prevalenza in favore di soci consumatori/utenti di beni/servizi;
- **nell'area costi del lavoro-soci lavoratori:** si tratta di cooperative la cui attività viene svolta in prevalenza con le prestazioni lavorative dei propri soci che intrattengono con le medesime anche un rapporto di lavoro in forma subordinata, autonoma o con qualsiasi altra modalità;
- **nell'area costi per materie/servizi-soci fornitori:** si tratta di cooperative che
 - acquisiscono beni prevalentemente dai propri soci per la successiva trasformazione e/o rivendita;
 - si avvalgono prevalentemente delle prestazioni di servizi dei propri soci (cooperative di servizi).

DEFINIZIONE DELLA PREVALENZA

I **criteri per definire la prevalenza** sono disciplinati dall'art. 2513 del C.C. il quale stabilisce che

- gli **amministratori e i sindaci documentano** la condizione di prevalenza di cui all'art. 2512
- nella **nota integrativa al bilancio, evidenziando** contabilmente i **seguenti parametri**:

PARAMETRI (art. 2513 del C.C)	
a)	I ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al 50% cento del totale dei ricavi delle vendite/prestazioni ai sensi del co. 1, art. 2425, punto A1 ;
b)	Il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui al co. 1, art. 2425, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;
	 Nota: questo vuol dire che occorre considerare, in aggiunta al costo delle prestazioni lavorative dei soci di cui al punto B9, anche quello relativo alle altre forme di lavoro dei soci riportato nella voce B7.
c)	Il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi di cui al co. 1, art. 2425, punto B7 , ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui al co. 1, art. 2425, punto B6 .

A) Valore della produzione

- 1) **ricavi delle vendite e delle prestazioni**
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione
- 4) incrementi alle immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

B) Costi della produzione

- 6) **per materie prime, sussidiari, di consumo e merci**
- 7) **per servizi**
- 8) per godimento di beni di terzi
- 9) **per il personale**
 - a) salari e stipendi
 - b) oneri sociali
 - c) trattamento di fine rapporto
 - d) trattamento di quiescenza e simili
 - e) altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) accantonamenti per rischi
- 13) altri accantonamenti
- 14) oneri diversi di gestione



COOPERATIVE MISTE: poiché realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, le stesse sono chiamate a documentare la prevalenza attraverso il calcolo della media ponderata degli indici calcolati con riferimento alle diverse gestioni mutualistiche (art. 2513, co. 2, C.C.).

Il co. 3, art. 2513, del C.C., individua uno **speciale metodo di calcolo della prevalenza per le cooperative agricole**, intendendosi come tali le cooperative che esercitano le attività ex art. 2135.

Infatti, l'**indice di riferimento**

- non è quello previsto dalla lett. c) del medesimo art. 2513,
- ma il **rapporto fra le quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci e le quantità o il valore totale dei prodotti acquisiti**.



Nota: le cooperative agricole sono facilitate nella dimostrazione della prevalenza, essendo svincolate dal riferimento alle voci complessive (A1, B6, B7 e B9) del C.E

Condizioni che rendono preferibile l'adozione dei parametri della quantità o valore:

- parametro delle quantità: è indicato per beni conferiti tra loro omogenei e di scarsa variabilità nel valore;
- parametro del valore: è preferibile per conferimenti di beni che possono avere valutazioni molto differenti.

TABELLA DI RIEPILOGO		
TIPO DI COOPERATIVA	CALCOLO	
CONSUMO/UTENZA	Ricavi delle vendite e delle prestazioni nei confronti dei soci	X 100 > 50%
	Totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni	
PRODUZIONE LAVORO	Costo delle prestazioni lavorative dei soci	X 100 > 50%
	Totale B9 + Altri costi del lavoro inerenti al rapporto mutualistico	
AGRICOLE	Quantità (o valore) dei prodotti conferiti dai soci	X 100 > 50%
	Quantità totale (o valore) dei prodotti acquisiti	

REQUISITI STATUTARI

I **requisiti statutari** delle cooperative a mutualità prevalente **sono i seguenti**:

REQUISITI STATUTARI (art. 2514 del C.C.)
Divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei BPF, aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato
Divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a 2 punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi
Divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori
Devoluzione , in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale , dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione

ELIMINAZIONE DELLA GESTIONE STRAORDINARIA DAL C.E.

Il D.lgs. 139/2015, nel disporre con decorrenza dall'esercizio 2016 la **modifica dei criteri di redazione del bilancio**, ha previsto

- ➔ la **soppressione dal C.E. dell'area "E"**, che veniva utilizzata per indicare i proventi e gli oneri straordinari,
- ➔ che potrebbe **avere impatti sul calcolo della percentuale di prevalenza**.

La **soppressione dell'area straordinaria dal C.E.**, ad opera del D.lgs. 139/2015, ha comportato conseguente rilevanti con riguardo a:

- rilevazione in bilancio degli **utili/perdite relativi a operazioni straordinarie**, e
- delle **altre componenti**, quali le sopravvenienze, che vanno riallocate nelle altre voci del C.E.

RILEVAZIONE NEL CONTO ECONOMICO:

- **utili/perdite da dismissione di cespiti o rami d'azienda**: l'eliminazione dell'area "E" comporta la rilevazione di tali componenti rispettivamente nelle voci A5) "Altri ricavi" e B14) "Oneri diversi di gestione"
- **plusvalenze/minusvalenze** derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie: si utilizza la medesima classificazione di cui sopra;
- **classificazione di altre componenti**, che prima trovavano allocazione nell'area straordinaria: avviene in base allo loro **natura**.

Dal lato dei **ricavi**, la suddetta eliminazione ha comportato una modifica della distinzione tra attività caratteristica e accessoria, quest'ultima **non ammessa per i costi** che sono classificabili per natura.

VOCE	DESCRIZIONE	GESTIONE
A1	Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi	CARATTERISTICA
A5	Altri ricavi e proventi	ACCESSORIA

Infatti, **alcuni componenti reddituali** che in precedenza trovavano collocazione nelle voci E20 (*proventi straordinari*) e E21 (*oneri straordinari*), **nei bilanci successivi al 2016**

- potrebbero essere **classificati in voci** che rilevano 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 P.N. (quali in una specifica riserva o nella voce utili/perdite portati a nuovo).

TIPOLOGIA	CONTENUTO
ERRORE CONTABILE	Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile. Lo stesso può derivare da errori matematici, erronee interpretazioni di fatti, negligenza nella raccolta di informazioni e dati
RILEVANTE	<ul style="list-style-type: none"> ▪ si ha quando, individualmente o in concomitanza con altri errori, influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio; ▪ dipende dalla sua natura e dimensione e la valutazione varia a seconda delle circostanze
NON RILEVANTE	Casi diversi dai precedenti

ERRORE	IMPUTAZIONE DELL'ERRORE IN BILANCIO
RILEVANTE	Gli errori commessi in esercizi precedenti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del P.N. dell'esercizio in cui si individua l'errore; la rettifica, di solito, viene rilevata negli utili portati a nuovo, fatto salvo l'utilizzo di un'altra componente del P.N. se più appropriato
NON RILEVANTE	Gli errori commessi negli esercizi precedenti sono contabilizzati nel C.E. in cui si individua l'errore

Nota: la voce **Utili (perdite) portati a nuovo** accoglie le rettifiche derivanti dalle correzioni di errori commessi in esercizi precedenti e le rettifiche derivanti da cambiamenti di principi contabili (qualora l'imputazione ad un'altra voce di patrimonio netto non risulti più appropriata) (OIC 28 e OIC 29)

Esempio1: registrazione di un costo dell'esercizio precedente che viene considerato non rilevante:

CORREZIONE DI ERRORE NON RILEVANTE	DARE	AVERE
Merzi c/acquisti	€ 1.000	
Debiti v/fornitori		€ 1.000

Esempio2: registrazione di un costo relativo all'anno precedente che viene considerato rilevante:

CORREZIONE DI ERRORE RILEVANTE	DARE	AVERE
Merzi c/acquisti	€ 10.000	
Debiti v/fornitori		€ 10.000
Utili portati a nuovo	€ 10.000	
Merzi c/acquisti		€ 10.000

Il documento del CNDCEC si propone di individuare le peculiarità/criticità che hanno impatto sul calcolo della prevalenza, derivanti dalla soppressione della gestione straordinaria dal C.E., nonché da altri nuovi criteri di classificazione e/o valutazione (ad es. il criterio del costo ammortizzato).



Nota: in altri termini, i parametri di calcolo della prevalenza ex art. 2513 devono far riferimento al criterio:

- della “**derivazione**” pura dallo schema di C.E. (che è quello ritenuto corretto),
- oppure a quello della “**continuità**” rispetto alle modalità di calcolo che venivano adottate prima delle modifiche previste dal D.lgs. 139/2015

Il documento in esame ritiene **corretto l'utilizzo del criterio di derivazione dal bilancio** in quanto,

- essendo la **definizione dei criteri di calcolo della prevalenza** effettuata tramite il **rinvio formale** ad apposite **voci del C.E.**,
- la presenza di eventuali **modifiche delle regole contabili** si **riflette** anche sui **valori di riferimento** che devono seguire le medesime modifiche.



Nota: il **principio di derivazione dal bilancio** richiede di effettuare il calcolo della % di prevalenza

- sulla base delle schede contabili confluite nella voce di riferimento
- per il calcolo del parametro (voce A1, B6, B7 e/o B9 del C.E. in base al tipo di scambio mutualistico);

Dalle **voci** anzidette occorre **escludere i componenti reddituali non attinenti allo scambio mutualistico**.

In relazione a quanto sopra e per effetto delle modifiche introdotte dal D.lgs. 139/2015, vengono riportate alcune **considerazioni**:

	ERRORE	ADOZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE
RILEVANTE	La correzione di tali errori si effettua tramite rettifica del saldo di apertura del P.N. dell'esercizio in cui si rileva l'errore	Gli errori rilevanti , <ul style="list-style-type: none"> anche se attinenti allo scambio mutualistico sono esclusi dal calcolo della prevalenza.
NON RILEVANTE	Calcolo della prevalenza: <ul style="list-style-type: none"> nelle voci di riferimento sono classificate anche le sopravvenienze derivanti dalla correzione di errori commessi in esercizi precedenti 	Tali componenti positivi e/o negativi , <ul style="list-style-type: none"> se attinenti allo scambio mutualistico, rilevano per il calcolo della prevalenza.
	<ul style="list-style-type: none"> in considerazione di quanto evidenziato con riferimento all'adozione del principio di derivazione ne deriva che, per entrambi gli errori, non occorre effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza; inoltre, il principio di derivazione viene ritenuto applicabile, ai fini del calcolo della prevalenza, anche con riferimento agli errori contabili. 	



Nota: con riferimento agli errori contabili, il principio di derivazione dei dati dal bilancio semplifica il calcolo della prevalenza in quanto non è richiesta l'analisi delle singole schede contabili confluite nelle voci di riferimento per il predetto calcolo al fine di individuare quelle poste che, prima delle modifiche normative, sarebbero confluite nell'area straordinaria.

Inoltre, sul tema si è posto l'interrogativo se

- la **nuova classificazione contabile degli errori**, operata dal D.lgs. 139/2015, potesse dar luogo ad una **disomogeneità del loro trattamento**,
- **diversamente da quanto avveniva prima delle modifiche normative** in cui gli stessi, a prescindere dalla rilevanza dell'importo, sarebbero stati collocati nella gestione straordinaria.

Infatti,

- ➔ gli **errori non rilevanti** concorrono al calcolo della percentuale di prevalenza
 - se contabilizzati nelle specifiche voci di riferimento per il calcolo della mutualità
 - e se attinenti allo scambio mutualistico;
- ➔ gli **errori rilevanti** non ne modificano il calcolo (come avveniva nella precedente impostazione).



Nota: in definitiva, eventuali componenti reddituali classificati in voci di C.E. relative allo scambio mutualistico partecipano al calcolo della % di prevalenza mutualistica, anche se si tratta di errori non rilevanti contabilizzati nell'esercizio di errata competenza.

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI	ADOZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE
<p>In base all'OIC 29, gli effetti dei cambiamenti dei principi contabili sono determinati in maniera retroattiva. Questo comporta che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio ▪ e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo di apertura del P.N. dell'esercizio in corso. <p>In generale, la rettifica si rileva negli utili portati a nuovo, fatto salvo l'utilizzo di un'altra componente del P.N. se più appropriato</p>	<p>Tale contabilizzazione</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ non rileva ai fini del calcolo della prevalenza ▪ e non occorre effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.

Si riporta il **trattamento contabile** di alcune voci straordinarie previsto dal **nuovo OIC 12**:

VOCE	PLUSVALENZE, RICAVI E PROVENTI
A5	Plusvalenze da operazioni societarie straordinarie, riconversione produttiva, ristrutturazione, ecc.
	Plusvalenze da esproprio o nazionalizzazione di beni
	Plusvalenze da alienazione di immobili civili e altri beni non strumentali all'attività
	Differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte dello stanziamento del fondo
	Rimborsi assicurativi
	Liberalità in danaro o in natura che non costituiscono contributi in c/esercizio da iscrivere in A5
	Acquisizione di caparre a titolo definitivo, se di natura straordinaria
	Contributi per fatti eccezionali (calamità naturali, ecc.)
B14	Minusvalenze da operazioni societarie straordinarie, riconversione produttiva, ristrutturazione, ecc.
	Minusvalenze da esproprio o nazionalizzazione di beni
	Minusvalenze da alienazione di immobili civili e altri beni non strumentali all'attività
	Oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi sanzioni e interessi
	Differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte dello stanziamento del fondo
	Oneri per multe, ammende e penali per fatti estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali
C15	Perdita di caparre a titolo definitivo, se di natura straordinaria
C15	Plusvalenze da cessioni di partecipazioni iscritte nell'attivo immobilizzato o nell'attivo circolante
C16b	Plusvalenze da cessione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo immobilizzato che non sono partecipazioni
C16d	Ristrutturazione del debito con componenti positivi di reddito di tipo finanziario
C17	Minusvalenze da cessioni di titoli e partecipazioni iscritti nell'attivo immobilizzato e circolante






PLUS/MINUS NON RILEVANTI PER IL CALCOLO DELLA PREVALENZA:

- ➔ derivanti da operazioni straordinarie (che, rispetto al passato, si contabilizzano nelle voci A5 e B14)
- ➔ derivanti dall'alienazione di immobili civili e di altri beni non strumentali.

IMPATTO SUL CALCOLO DELLA PREVALENZA

Il documento in esame analizza l'impatto sul calcolo della prevalenza, con riferimento alle cooperative di consumo e produzione lavoro (*le stesse considerazioni valgono per tutti i tipi di cooperative*).

COOPERATIVA	VOCE DEL C.E. RILEVANTE PER IL CALCOLO DELLA PREVALENZA MUTUALISTICA
CONSUMO	Misurazione della % dello scambio mutualistico: voce A1) del C.E.
PRODUZIONE LAVORO	Misurazione della % dello scambio mutualistico: voci B9) e B7) del C.E.

COOPERATIVA	ANNOTAZIONI
CONSUMO	<p>Nella voce A1) sono incluse</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ anche le sopravvenienze passive derivanti da resi, sconti e abbuoni relativi agli esercizi precedenti ✓ che diventano, diversamente dal passato, rilevanti per il calcolo della percentuale di prevalenza. <p> Nota: non assumono rilevanza i componenti reddituali non attinenti allo scambio mutualistico.</p>
PRODUZIONE LAVORO	<p>Nella voce B9) sono incluse</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ anche le sopravvenienze attive/passive derivanti da errori non rilevanti, ✓ qualora relativi ad errori che rettificano costi del personale. <p> Nota: tali sopravvenienze, diversamente da quanto accadeva anteriormente alle modifiche introdotte dal D.lgs. 139/2015, risultano rilevanti ai fini del calcolo della % di prevalenza; le stesse, in base ai principi contabili, vanno riportate in B9) e, quindi, rilevano nel calcolo della prevalenza.</p> <p>Inoltre, nella voce B9)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ potrebbero essere contabilizzati, in applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e del criterio del costo ammortizzato, componenti negativi di reddito per tener conto della componente finanziaria implicita presente nel finanziamento concesso al dipendente (<i>quest'ultimo erogato al socio/lavoratore non attiene allo scambio mutualistico</i>); tale componente finanziaria va decurtata dai costi del personale di cui si compone, appunto, il calcolo della percentuale di prevalenza; ▪ possono essere inclusi oneri di ristrutturazioni aziendali riferibili a costi per il personale che vanno esclusi dal calcolo della percentuale di prevalenza in quanto essendo riferiti ad operazioni di natura straordinaria/non ricorrente non risultano attinenti allo scambio mutualistico; quanto evidenziato risulta in linea con i chiarimenti forniti dal Mise, in tema di ristorni, con la Nota del 29/03/2017. <p> Nota: il documento del Mise ha disposto che dal calcolo dell'avanzo di gestione mutualistica vanno esclusi i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ quelli di entità o incidenza eccezionali da indicare in Nota integrativa (2427, co. 1, n. 13, C.C.); ▪ quelli eccezionali non attinenti allo scambio mutualistico tra soci e società, nonostante la loro classificazione nelle voci di cui ai punti A) e B) del C.E. <p>Con riguardo alla voce B7)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ si considerano i soli componenti negativi attinenti allo scambio mutualistico (es: costo per servizi svolti da un ingegnere edile-professionista in una cooperativa di costruzioni).