

**NOTA RIEPILOGATIVA
SULL'ITER DI ELABORAZIONE E APPROVAZIONE DEL "PRINCIPIO CONTABILE COOPERATIVO" E SUI CONTENUTI DELLA PROPOSTA
MESSA IN CONSULTAZIONE**

1. Il Consiglio di gestione di OIC ha approvato, in data 4 maggio, la "bozza di emendamenti ai principi contabili nazionali concernenti le specificità delle società cooperative".
2. Dato il novero limitato di tali specificità, OIC ha preferito intervenire attraverso emendamenti ai principi contabili nazionali, piuttosto che con la predisposizione di un principio contabile ad hoc per le società cooperative.
3. Le materie trattate dai suddetti emendamenti 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.
4. Quanto alla natura degli **strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59** (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa), l'emendamento 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: "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366."), propone per tali strumenti la classificazione nel capitale sociale al pari delle altre categorie di azioni. La precisazione dell'OIC ribadisce la natura del capitale delle cooperative come "capitale" e conferma altresì la natura di partecipazioni al capitale degli strumenti partecipativi tipici dell'ordinamento cooperativo (tali conclusioni erano state messe in discussione da alcuni orientamenti, oggi definitivamente superati, che facevano leva, ad es., su Ag. Entrate, Ris. 87/2018, e principi contabili internazionali las 32/lfric 2).
5. Quanto alle **svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (cd impairment test)**, l'OIC propone di specificare che, nel calcolo del tasso di sconto per valutare il valore d'uso di un'attività, si tenga conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve. Tale tasso infatti - essendo il costo medio ponderato del capitale della società cooperativa - deve riflettere il rendimento atteso dai soci della cooperativa, che è 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 riflette 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).
6. Quanto alle **informazioni specifiche richieste per le cooperative a mutualità prevalente**, l'OIC propone l'emendamento al 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 a mutualità*

prevalente (art. 2513 e 2454-sexies del codice civile)” che per l’appunto attua gli obblighi di informazione posti dalle citate norme codicistiche.

7. Per comprendere sino in fondo il significato del risultato raggiunto in tema di **trattamento contabile dei ristorni** (per cui si propone l’introduzione degli specifici Punti 23-A e 23-B all’OIC 28), occorre evidenziare le difficoltà incontrate nel tempo dal gruppo di lavoro.

7.1. Lo staff di OIC ha espresso, sin dall’inizio dei lavori nel 2018, la sua contrarietà ad un principio contabile che prevedesse, in materia di ristorno, la facoltà delle cooperative di scegliere discrezionalmente la rappresentazione contabile del ristorno quale voce del conto economico o voce della destinazione dell’utile. E ciò benché tale prassi fosse consolidata e riconosciuta da provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate e del MiSE, nonché dalle conclusioni positive delle revisioni svolte dall’Autorità di vigilanza e dalle società di revisione.

7.2. La medesima contrarietà è stata espressa in occasione della riunione del 13 gennaio 2020 dal CdG di OIC, il quale ha raccomandato al gruppo di lavoro dedicato ai principi contabili delle cooperative di ricercare una soluzione che comunque individuasse un preciso criterio contabile di rappresentazione del ristorno, anche sulla base di una ricerca volta a comprendere quale fosse la prassi più seguita dalle cooperative.

7.3. La ricerca, svolta empiricamente da Legacoop e Confcooperative, ha dimostrato una netta propensione numerica delle cooperative in favore della modalità di allocazione del ristorno nel conto economico. Tuttavia, se si considerano i valori della produzione e del patrimonio, le cooperative che utilizzano la modalità di allocazione del ristorno quale voce della distribuzione dell’utile rappresentano complessivamente una percentuale prossima alla metà del campione esaminato. Non sono emerse quindi le condizioni per sostenere la prevalenza di un metodo rispetto all’altro.

7.4. Questi risultati, insieme ad una chiara presa di posizione degli organi politici dell’Alleanza, hanno spinto lo staff dell’OIC ad elaborare un testo che, per la prima volta, valorizzando alcuni principi contabili in vigore, ha sì proposto come unico metodo di contabilizzazione l’allocazione del ristorno quale voce della distribuzione dell’utile, ma ha posto le basi, ad un’attenta lettura, per la doppia rappresentazione contabile del ristorno.

7.5. A fronte di tale impostazione, i rappresentanti dell’Alleanza nel gruppo di lavoro hanno formulato varie controproposte che, mantenendo gli argomenti dello staff dell’OIC, hanno introdotto ulteriori elementi volti ad autorizzare anche l’allocazione del ristorno quale voce del conto economico. In poche parole, dovendo dimostrare che il ristorno è un’obbligazione (ai fini della sua rappresentazione nel conto economico) e non potendolo ricavare dalla disciplina civilistica (per la quale il ristorno non è di norma un diritto soggettivo), abbiamo proposto il regolamento interno (o, a maggior ragione lo statuto) quale fonte normativa per far emergere tale obbligo.

7.6. Dopo varie discussioni, si è giunti ad una formulazione di equilibrio che facesse salva la possibilità di un doppio metodo di contabilizzazione e che riducesse al minimo gli oneri di adeguamento per la cooperativa alle prescrizioni del principio. Più precisamente, nel definire il trattamento

contabile dei ristorni la proposta 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 (...). Diversamente, se lo statuto 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 (...). Quanto appena detto vale anche per le obbligazioni esistenti alla data di bilancio, ancorché condizionate al verificarsi di determinate circostanze stabilite nello statuto e nel regolamento”.

- 7.7.** La definitiva sistemazione contabile del ristorno: dà certezza alle cooperative rispetto ad un istituto fondamentale del modello cooperativo (i); conserva la facoltà di scelta tra le due rappresentazioni contabili (ii); in caso di scelta favorevole alla rappresentazione da conto economico, 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); in caso di scelta favorevole alla rappresentazione da 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).
- 7.8.** A fronte di tali significative utilità e vantaggi, non emergono profili critici di rilievo rispetto alle varie indicazioni, fatti salvi alcuni aspetti problematici. Vi è infatti una soluzione di continuità rispetto ai comportamenti finora assunti dalle cooperative che intendono allocare il ristorno a conto economico, salva l’eventualità di dover adeguare i regolamenti interni. In sostanza, la proposta dello staff di OIC apre alla possibilità di legittimare anche sul piano contabile (ma a date condizioni) la libertà di scelta tra i due metodi contabili, ma richiede in primo luogo che tale scelta sia effettuata in sede regolamentare; in secondo luogo che, se si vuole adottare il metodo dell’imputazione a conto economico, il regolamento debba stabilire un obbligo della cooperativa di erogazione del ristorno: ciò non vorrà dire che sempre e comunque la cooperativa che abbia un avanzo di gestione debba ripartire i ristorni, perché potranno essere fissati in regolamento circostanze varie e specifiche che consentano di evitare la ripartizione ogni qual volta possa essere danneggiata la salute della cooperativa o pregiudicato il suo futuro.
- 7.9.** In definitiva questa impostazione consacra anche a livello dei principi contabili la libertà di scelta del metodo contabile di trattamento dei ristorni, che:
- i. se (nel regolamento della cooperativa) sono dedotti in “obblighi condizionati di ripartizione” saranno contabilizzati quale voce del conto economico;



NOTA CONGIUNTA DEI SERVIZI LEGISLATIVI

- ii. se invece la loro ripartizione è rimessa alla “piena discrezionalità degli organi della cooperativa” saranno trattati come voce di destinazione dell’utile.
- 7.10.** Infine, sarà fondamentale che nel frattempo si apporti una modifica legislativa riguardante il trattamento fiscale del ristorno ai fini Irap al fine di rendere la scelta tra i metodi di contabilizzazione totalmente neutrale ai fini fiscali.