

Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti

Commissione Cooperative

RACCOMANDAZIONE IN TEMA DI COPERTURA DELLE PERDITE NELLE SOCIETA' COOPERATIVE

Consigliere Delegato

Giorgio Sganga

Presidente

Romano Mosconi

Componenti

Fortunato De Matteis Giuseppe Laratta

Graziella Germano Francesca Maugeri

Federico Ghiano Carlo Mezzetti

Monica Graziano Luigi Raffaele Vassallo

Osservatori

Andrea Ciccarelli Paolo Coscione

Gianfranco Neri

Ricercatore CNDC

Luigi Celestino

Versione finale

Maggio 2003

RACCOMANDAZIONE N. 1

RACCOMANDAZIONE IN TEMA DI COPERTURA DELLE PERDITE NELLE SOCIETA' COOPERATIVE

il documento e' stato redatto dal gruppo di lavoro composto da:

Romano Mosconi

Fortunato De Matteis

Federico Ghiano

Giuseppe Laratta

con la collaborazione

di Piervincenzo De Matteis

Le norme che regolano le cooperative

La nozione di utile

Il fine mutualistico, i fondi mutualistici e la destinazione dell'utile nelle cooperative

Perdite e capitale sociale nelle cooperative

I ristorni ai soci e le perdite di esercizio

La raccomandazione emanata dalla Commissione

PREMESSA

Considerato che a norma dell'art. 2545-duodecies C.C., la perdita del Capitale sociale e la conseguente insufficienza dell'attivo alla copertura dei debiti, rappresentano rispettivamente il presupposto per lo scioglimento della cooperativa e della liquidazione coatta amministrativa;

considerato altresì che appare opportuno definire correttamente sul piano contabile l'avverarsi del momento in cui si determina il presupposto indicato al punto precedente, anche al fine di una corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ;

considerato che alle società cooperative non si applica la disposizione dell'art. 2446 C.C., che per le società di capitali opera quale criterio per l'adozione di provvedimenti tempestivi finalizzati alla salvaguardia della integrità del Capitale sociale;

tutto ciò considerato, la Commissione cooperative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti si è posta lo scopo di indicare, sia da un punto di vista giuridico che economico-aziendale, il corretto comportamento che gli amministratori di cooperativa devono assumere nel redigere il progetto di bilancio di esercizio ed insieme al collegio dei sindaci, nel formulare le proposte all'assemblea dei soci, nel caso di esistenza di perdite pregresse a fronte della maturazione di utili di esercizio.

nota metodologica

Al fine di conseguire lo scopo proposto, si è ritenuto necessario articolare il presente studio nelle seguenti parti:

si è provveduto ad inquadrare brevemente, il *corpus* di norme giuridiche che regolano l'istituto delle cooperative;

è stata analizzata la definizione del concetto economico-contabile (e giuridico) di utile, al fine di stabilire le grandezze di riferimento da utilizzare per le successive argomentazioni;

si è approfondito il tema legato alla copertura delle perdite pregresse nelle cooperative, vagliando le caratteristiche delle stesse, ed in particolare esaminando i requisiti mutualistici, la destinazione di una quota di utili ai fondi mutualistici, i presupposti per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali, il ristorno ai soci, la variabilità del capitale sociale e la indivisibilità delle riserve.

Gli articoli richiamati del Codice Civile sono quelli previsti dal D.LGS. n. 6/2003, mentre fra parentesi vengono indicati quelli in vigore sino al 31.12.2003.

Le norme che regolano le cooperative

Nel Titolo VI "Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici", Capo I "Delle imprese cooperative", Sezione I "Disposizioni Generali" del Libro V del Codice Civile, l'art. 2519 (2516) testualmente recita: *"Alle società cooperative si applicano in ogni caso le disposizioni riguardanti (...), il bilancio (...) delle società per azioni, in quanto compatibili con le disposizioni seguenti e con quelle delle leggi speciali"*.

Tale previsione normativa è rafforzata dal successivo art. 2517 (2517) c.c. intitolato "Leggi speciali", in base al quale le cooperative regolate da leggi speciali *"sono soggette alle disposizioni del presente titolo, in quanto compatibili con le disposizioni delle leggi speciali"*.

Da quanto riportato, appare chiaramente che, per la vastità e varietà delle imprese che ne fanno parte, nonché per il peculiare scopo mutualistico da esse perseguito, la tipologia delle società cooperative, benché trovi il suo impianto giuridico fondamentale nel corpo delle norme del richiamato Titolo VI del Codice Civile, che rinviano a quelle regolatrici delle società per azioni, è, e non poteva essere diversamente, dettagliatamente codificato da leggi speciali che regolamentano sia il complesso delle società cooperative, che le singole fattispecie.

Pertanto è possibile, in prima analisi, affermare che:

le cooperative trovano, nelle norme dettate dal Codice Civile per le società per azioni, il loro primo riferimento in assenza di specifici articoli appartenenti al Titolo VI;

tuttavia, laddove vi siano leggi speciali che regolano la medesima materia, alle quali rimanda il citato art. 2519 (2516) c.c., queste ultime prevalgono sulle precedenti.

La nozione di utile

Evidenziato preliminarmente quanto precede, è necessario trasferire la propria attenzione sulla nozione di utile, riferita genericamente alle società per azioni

e causa il rinvio normativo citato, alle società cooperative. Ciò al fine di identificare con certezza il contenuto economico-aziendale della nozione di "utili netti annuali" più volte richiamata nelle norme che regolano le società indicate (cooperative e di capitali).

Per "utile di esercizio" si intende, normalmente, "il maggior valore del patrimonio sociale al termine dell'esercizio rispetto a quello di inizio esercizio, detratti gli incrementi di valore che fossero in ipotesi derivati da conferimenti e sommati gli eventuali rimborsi di capitale".

Si tratta, evidentemente, del concetto di risultato economico dell'esercizio, coincidente con il saldo positivo o negativo del Conto Economico al termine del periodo di gestione preso in considerazione. Il risultato d'esercizio, non contempla infatti, nella sua composizione contabile ed economica, conferimenti e rimborsi di capitale i quali, evidentemente, incidono la sfera patrimoniale del bilancio delle società. Tale concetto è confermato da numerosi autori che sottolineano come si tratti del *"risultato netto del periodo, corrispondente a quello della linea 26 del conto economico"*.

Per *"utile di bilancio"*, o utile complessivo, si intende anche la differenza tra il Patrimonio netto all'inizio del periodo di gestione ed alla fine dello stesso (comprendente anche la movimentazione di riserve con somme non derivanti da utili di esercizio nel senso sopra esposto).

In relazione a quanto indicato si prendono in analisi due ipotesi di utilizzo del citato concetto di utile; l'accantonamento a Riserva Legale ex art. 2430 CC e la limitata alla distribuzione di dividendi ex art. 2433 CC.

4.1 Accantonamento a riserva legale

Ai sensi dell'art. 2545-quater c.c., (in vigore dal 1.1.2004) l'accantonamento a riserva legale nelle cooperative deve essere pari ad almeno il 30% degli utili netti annuali (fino al 31.12.2003 la materia è regolata dall'art. 2536, c1, che prevede un accantonamento a riserva del 20% degli utili netti annuali) individuando quindi un "prelievo" da applicare agli utili di esercizio.

In tale quadro si pone la problematica se tali utili di esercizio debbano essere considerati o meno al netto di eventuali perdite pregresse non coperte e riportate a nuovo, considerando che da un punto di vista giuridico-contabile, pare non debbano esservi dubbi sulla possibilità e sulla opportunità di coprire le perdite che non intacchino il capitale sociale con eventuali riserve da utili accantonati in precedenti esercizi e quindi del tutto disponibili per tale finalità.

Pertanto, il vero problema della copertura riguarda più propriamente il caso della perdita del capitale ai sensi dell'art. 2433 c.c., comma 3, ove si prevede che in caso di perdite che intacchino il capitale sociale *"non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente"*.

Il confronto tra l'art. 2430 e l'art. 2433, permette di risolvere la questione in favore dell'interpretazione che vuole l'accantonamento a riserva legale prioritario rispetto alla copertura delle perdite del capitale. Infatti, da un lato l'art. 2430 non subordina l'accantonamento alla preventiva copertura delle perdite pregresse; dall'altro lato l'art. 2433 subordina la distribuzione di utili alla preventiva copertura delle perdite (o alla riduzione del capitale). Appare opportuno quindi da un lato prettamente interpretativo, far prevalere l'interesse dei creditori alla formazione della riserva legale, rispetto all'interesse dei soci alla distribuzione degli utili. Conseguentemente consentire la distribuzione di utili prima della copertura delle perdite del capitale, determinerebbe la distribuzione di quote maggiori di utili ed una minore quota destinata a riserva legale, in contrasto, così, con l'art. 2433 c.c., 2° co.

Si definisce così uno specifico ordine di priorità nella destinazione dell'utile, esemplificabile come di seguito:

Accantonamento del 20% a riserva legale ex art. 2430 CC (per le cooperative 30% 2545 - quater CC)

Eventuale copertura della perdita del Capitale sociale ex art. 2433 CC;

Copertura delle perdite che non intaccano il capitale (e quindi per le quali le riserve sono "cipienti") e distribuzione di dividendi ex art. 2433 CC (con particolare attenzione al comma 2 che fa riferimento all'effettivo conseguimento degli utili).

4.2 Gli utili realmente conseguiti

Un ulteriore riferimento all'utile di esercizio deve essere riscontrato nell'art. 2433 c.c., 2° co., laddove recita che "Non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato".

Il riferimento all'utile di esercizio e non all'utile di bilancio è evidente quando il successivo co. 3 stabilisce che non si possono distribuire utili se il capitale è intaccato

da perdite e non sia stato reintegrato (è opportuno rilevare che, se si trattasse di "utile di bilancio", nozione che comprende, con segno negativo, le perdite pregresse, non vi sarebbe stata ragione di scrivere il successivo co. 3). Ai fini della ripartizione di utili ai soci, tale norma indica una precisa priorità: il dividendo per i soci intanto esiste (e può essere distribuito) in quanto vi sia utile di esercizio che "avanza" dalle operazioni di copertura di perdite del capitale.

Il fine mutualistico, i fondi mutualistici e la destinazione dell'utile nelle cooperative

In generale può affermarsi che il fine mutualistico nelle cooperative è la *"ricerca, attraverso lo svolgimento di un'attività economica, di un vantaggio a favore dei soci che non è individuabile nel conseguimento di un utile patrimoniale o comunque rappresentativo di ricchezza finanziaria"*. Tale vantaggio può consistere nel fornire beni o servizi od occasioni di lavoro a condizioni più vantaggiose di quelle ritraibili dal mercato.

All'interno di ciascun tipo di cooperativa, il vantaggio mutualistico si tradurrà o in un minor costo o in un maggior compenso per i singoli soci, determinati in base all'effettiva attività svolta con la cooperativa medesima. In sostanza, *"vi sarebbe una tendenziale coincidenza tra i soci ed i fruitori dei beni e servizi prodotti, o in altre parole i componenti dell'organizzazione si avvantaggiano direttamente perché il prodotto dell'attività d'impresa svolta è ad essi destinato o perché l'attività viene svolta per mezzo del loro lavoro"*. Parimenti, una descrizione delle modalità attraverso le quali si può concretizzare lo scopo mutualistico, viene offerta nel novellato art. 2512 CC nel quale, in ragione del differente tipo di scambio mutualistico, vengono definite le differenti tipologie di cooperative a mutualità prevalente

Tutto il corpus giuridico che regola le società cooperative e le norme sia civilistiche, sia fiscali che ne fanno parte, hanno così, come costante riferimento lo scopo mutualistico e trovano una loro particolare specificazione negli articoli 2545-quater (2536) c.c., relativo alla distribuzione degli utili; 11 della Legge 31.01.1992 n. 59, relativo ai fondi mutualistici; 14 del DPR 29.09.1973, n. 601, relativo alle agevolazioni fiscali per le cooperative e, ultimo ma senz'altro non meno importante, l'art. 26 del DL C.p.S. 1577/47 "legge Basevi".

Come facilmente verificabile. Tutte le norme citate dettano alle cooperative una serie di comportamenti tutti volti all'ottenimento ed al mantenimento del requisito della mutualità attraverso:

- la corresponsione di una quota parte degli utili annuali ai Fondi Mutualistici per la Promozione e lo Sviluppo della Cooperazione (art. 11 L. 59/92 e art. 2545-quater - 2536 - CC);
- la destinazione a fini mutualistici degli utili residui (art. 2545-quater - 2536 - CC 3°c);
- vincoli quantitativi alla distribuzione di dividendi (art. 26 L. Basevi)
- divieto di distribuzione delle Riserve (art. 26 L. Basevi)
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio netto di liquidazione (art. 26 L. Basevi)

Il complesso di queste norme (in attesa della entrata in vigore della riforma del diritto societario che introduce all'art. 2512 il concetto di cooperativa a mutualità prevalente) delimita l'accesso delle cooperative alle agevolazioni fiscali; in particolare l'inosservanza della norma relativa alla destinazione della quota di utile ai Fondi Mutualistici (pur essendo dubbia la definizione dello stesso come requisito

mutualistico) si configura "ope legis" come una causa di decadenza dai "*benefici fiscali e di altra natura*". E' per tale motivo che si pone l'ulteriore problema di conciliare la presenza simultanea, nel bilancio di una cooperativa, di perdite pregresse, di utili di esercizio, di quote da destinare a Riserva Legale e di quote degli stessi da destinare obbligatoriamente ai fondi mutualistici. Lo sviluppo di tale ultimo tema impone di richiamare l'art. 2545-quater (2536) c.c. che parla letteralmente di "utili netti annuali", mentre al 2° co. parla di "obbligo" di destinare una quota degli stessi ai fondi mutualistici.

Pertanto si rileva in primo luogo una dizione di utile coincidente con quella indicata nell'art. 2430 c.c. (a proposito della riserva legale per le società per azioni) e in secondo luogo si rileva l'obbligatorietà, al pari dell'accantonamento a riserva legale, della destinazione di una quota degli utili netti annuali ai fondi mutualistici.

Da quanto sopra indicato è possibile trarre le seguenti provvisorie conclusioni.

Gli utili sui quali calcolare la quota da destinare ai fondi mutualistici devono essere quelli di esercizio e, pertanto, nell'accezione ristretta di "utili di esercizio" come indicata nel precedente par. 4.

In secondo luogo l'art. 2545-quater (2536) c.c. pone sullo stesso piano la quota di utili netti annuali destinati a riserva legale e la quota degli stessi destinata ai fondi mutualistici proprio nel momento in cui, per entrambi i tipi di prelievo, parla espressamente di "utili netti di esercizio". Le quote da destinare hanno la stessa rilevanza giuridica e, nonostante il legislatore del codice civile abbia posizionato al primo comma dell'art. 2545-quater (2536) c.c. il riferimento alla riserva legale ed al secondo comma il riferimento ai fondi mutualistici, la dizione di "utili netti annuali" non lascia dubbi sulla medesima entità su cui calcolare i prelievi. Due sono gli interessi che il legislatore intende proteggere con la medesima forza: quello dei creditori sociali alla "patrimonializzazione" della società, e quello, dei soci, al rispetto ed al perseguimento di scopi mutualistici (per altro il perseguimento di tale ultimo interesse è maggiormente rafforzato dalla previsione, nel secondo comma dell'art. 2545-quater (2536) c.c., di destinare la quota degli utili non assegnata "ai sensi dei commi precedenti" a fini mutualistici).

Pertanto, ancorché con propria Circolare del 24/02/1995, La Direzione Generale enti cooperativi del Ministero del lavoro abbia escluso dalla base di calcolo per la determinazione del contributo da destinare ai fondi mutualistici, la quota parte di utili corrispondente all'ammontare delle perdite pregresse effettive, di quella tipologia di perdite quindi che non trova copertura nelle riserve già accantonate nel patrimonio netto, l'accantonamento a Riserva Legale e la destinazione ai Fondi Mutualistici appaiono destinazioni obbligatorie ogni qual volta il bilancio presenti un risultato positivo

Perdite e capitale sociale nelle cooperative

Il capitale sociale rappresenta "*la misura del supero minimo che l'attivo deve presentare rispetto al passivo reale*", ed è indicato, nella sezione "avere" dello Stato Patrimoniale al valore nominale.

La disciplina delle perdite che intaccano il capitale sociale, nelle società per azioni, è ben articolata nel codice civile, laddove norme minuziose indicano il comportamento

che gli amministratori hanno l'obbligo di tenere nel momento in cui si verifichi tale fattispecie (art. 2433 c.c., 3° co., art. 2446 c.c., art. 2447 c.c.)

Nelle società per azioni (disciplina cui rimanda l'art. 2519 (2516) c.c.), la ragione di una tale specifica regolamentazione risulta essenziale poiché all'art. 2327 CC, comma 1, è fissato il capitale minimo necessario in euro 100.000

Nelle cooperative, nonostante il rinvio della norma, tale disciplina non è totalmente applicabile, in quanto:

" (art. 2524 (2520)- c.c., 1° co.);

"la variazione del numero delle persone dei soci non importa modificazione dell'atto costitutivo

(art. 2524 (2520) c.c., 2° co.).

"il capitale sociale della società, anche se questa è a responsabilità limitata, non è determinato in un ammontare prestabilito"

L'art. 2524 (2520) c.c. citato esprime un principio tipico delle società cooperative, ovvero che il capitale sociale (benché la cooperativa possa fino a oggi essere costituita a responsabilità limitata e ciò non è più previsto nella normativa in vigore dall'1.1.2004) è variabile e liberamente modificabile senza obblighi formali che impongano modifiche dell'atto costitutivo. E ciò nell'intento di rendere lo strumento societario cooperativo il più snello possibile, e facilmente gestibile dai soci che attraverso lo stesso ritraggono la loro fonte di sussistenza o soddisfano bisogni primari di diverso tipo.

Unica condizione richiesta in sede di costituzione è la sottoscrizione da parte di ciascun socio di una quota di importo non inferiore a 25 euro.

Una prima analisi sul fine del capitale sociale nelle cooperative in confronto alla società per azioni, sembrerebbe indicare che, mentre nelle seconde, tale posta di patrimonio netto rappresenta una differenza minima positiva tra attivo e passivo, e pertanto individua un valore economico a tutela dei creditori della società (ed in tale ottica risulta coerente la sopra richiamata cogente disciplina della limitazione nella distribuzione di utili o di riduzione dello stesso a causa di perdite di esercizio), nelle cooperative il capitale sociale non assume tale valenza, sia per i soci sia per i creditori. E ciò in considerazione del fatto che i soci non perseguono scopo di lucro, bensì uno scopo mutualistico. I terzi quindi, più che sul capitale sociale, possono sperare di rivalersi, nei casi di insolvenza della cooperativa, sull'intero patrimonio sociale esuberante rispetto al valore nominale del capitale sociale.

A contrariis, il caso in cui il capitale sociale (escludendo il momento iniziale di costituzione della cooperativa) assurge ad un ruolo meritevole di attenzione, è quello esaminato dall'art. 2545-duodecies (2539) c.c., il quale stabilisce che "la società cooperativa si scioglie per le cause indicate nell'articolo 2484 (2448) c.c., escluso il n) 4, nonché per la perdita del capitale sociale".

Sembrerebbe senza dubbi che la circostanza che la perdita del capitale debba intendersi totale: cioè sino a che la perdita del capitale è parziale, non può darsi luogo

al disposto del richiamato art. 2545-duodecies c.c. (art. 2539 c.c.), anche se risulterebbe in termini espressi che successivamente alla fase iniziale della società, ad alcuno fra i soci o a tutti i soci possa corrispondere una quota di valore inferiore al valore minimo obbligatorio previsto dalla legge in sede di costituzione della cooperativa.

Nonostante la incongruenza evidenziata, che non sembra aver attirato l'attenzione del legislatore nemmeno in sede di ultima riforma del codice civile, appare comunque incontrovertibile che, sino a che la perdita di esercizio, sommata a quelle pregresse non coperte, incide il capitale sociale in misura tale da non azzerarlo, non si verifica la fattispecie indicata nell'art. 2545-duodecies (2539) c.c. e non si procede quindi allo scioglimento della cooperativa.

Laddove, al contrario, si verifica la perdita totale del capitale sociale a causa di perdita d'esercizio e/o di perdite pregresse, per la cooperativa opera una causa automatica di scioglimento.

Tuttavia, come nelle società per azioni, anche nelle cooperative, l'assemblea convocata dagli amministratori al verificarsi di una causa di scioglimento, deve deliberare sullo scioglimento stesso, ma può (in quanto organo supremo di amministrazione) ristabilirne il normale stato, attraverso un apposito aumento di capitale sottoscritto e versato dai soci, attraverso il quale ovviare alle cause di scioglimento e deliberare la copertura delle perdite che hanno azzerato il capitale sociale.

Si pone quindi il problema di come provvedere alla copertura delle perdite.

Una prima soluzione ipotizzabile prevede la copertura delle perdite con le riserve: sia quelle indivisibili art. 2545-ter c.c., sia quella legale: art. 2545-quater c.c. accantonate negli esercizi precedenti. La Commissione Centrale per le Cooperative, in data 23.01.1992, ha stabilito che *"Possono essere destinate a copertura di disavanzi di esercizio le riserve indivisibili costituite ai sensi dell'art. 12 della legge n° 904/77. Tali riserve devono essere utilizzate dopo che allo stesso scopo sono state devolute le riserve facoltative, se istituite".* In linea con il parere della Commissione si pone il testo del novello art. 2545 ter c.c. che afferma che le riserve indivisibili possono *"essere utilizzate per la copertura di perdite solo dopo che sono esaurite le riserve che la società aveva destinato ad operazioni di aumento di capitale e quelle che possono essere ripartite tra i soci in caso di scioglimento della società".*

Pertanto, prima si deve prevedere l'utilizzo delle riserve facoltative o divisibili e solo successivamente quello delle riserve indivisibili.

Tale utilizzo, ai sensi dell'art. 3 legge 18 febbraio 1999 n° 28, *"non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite."*

Si annota così che, in caso di scioglimento, benché le norme vigenti impongano alle cooperative di devolvere il patrimonio sociale a fini mutualistici e, conseguentemente, tale imposizione determini la sostanziale inutilizzabilità delle riserve per scopi diversi da quelli indicati durante la vita della cooperativa, si ritiene comunque che la copertura delle perdite che comportano la *perdita totale del capitale sociale* rappresenti un momento critico della cooperativa. Si può rilevare così come l'interesse dei soci al proseguimento delle attività sociali (dalle quali ritraggono la loro fonte di

sostentamento perseguendo scopi mutualistici) risulti sovraordinato all'interesse sociale che il patrimonio (eventuale) della cooperativa che si scioglie sia devoluto per fini mutualistici.

Peraltro è da rilevare che una cooperativa il cui capitale è azzerato dalle perdite, in sede di liquidazione avrà ben poco da destinare a fini mutualistici, stante l'obbligo, per i liquidatori, di onorare, per quanto possibile, i debiti sociali accertati.

In definitiva si ritiene che le perdite di esercizio (e quelle pregresse non coperte) non obblighino gli amministratori alla loro copertura immediata: tuttavia vi è l'interesse di ridurre le perdite di esercizio, e quelle pregresse, al fine di non azzerare il capitale sociale.

A tal fine appare importante richiamare quanto indicato a proposito della destinazione degli utili di esercizio nei paragrafi precedenti, e cioè, in sintesi, che l'art. 2433 c.c. subordina la distribuzione di utili alla preventiva copertura delle perdite, al fine di evitare distribuzione di utili non realmente conseguiti.

I RISTORNI AI SOCI E LE PERDITE DI ESERCIZIO

Un ultimo aspetto da trattare, non meno importante dei precedenti, è quello legato all'attribuzione dei ristorni ai soci nelle cooperative.

Il ristorno rappresenta un valore economico indice del raggiungimento dello scopo mutualistico della cooperativa. Tale istituto è stato ultimamente oggetto delle attenzioni del legislatore che se ne è occupato in sede di legge finanziaria per il 2001 (L. 23.12.2000 n° 388) sancendo per tutte le cooperative la deducibilità dal reddito delle somme ripartite tra i soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati. In tale linea la legge 142/2001 consente alle cooperative di lavoro la possibilità di riconoscere ai soci ulteriori trattamenti economici nei limiti complessivi del 30% dei trattamenti retributivi complessivi.

In linea generale quindi, ed in particolare nelle cooperative di lavoro, la dottrina dominante considera il ristorno quale costo di esercizio e, conseguentemente, sostiene la sua appostazione tra i costi di esercizio del Conto Economico.

Se da un lato, come indicato, il ristorno è una legittima aspettativa del socio della cooperativa, non meno importante è la circostanza che intanto il ristorno può essere attribuito ai soci in quanto vi siano risorse sufficienti a garantirne l'erogazione.

Inoltre, un limite sostanzialmente invalicabile, proviene dalla necessità di rispettare i requisiti mutualistici di cui all'art. 26 della legge Basevi, che negano alle cooperative la possibilità di distribuire le riserve sia in vita che in fase di scioglimento.

Occorre pertanto considerare che non ci si troverebbe di fronte ad un ristorno correttamente determinato, se questo provocasse una perdita di bilancio.

Si configurerebbe in tal caso una surrettizia distribuzione di riserve nel corso della vita della cooperativa.

In aggiunta, come affermato da autorevole dottrina non è solo "l'esistenza e la quantificazione del citato sbilancio positivo della gestione a condizionare in merito le decisioni della cooperativa, bensì la realizzazione di tale criterio di gestione mutualistico è condizionato anche dalle necessità finanziarie future dell'impresa mutualistica".

Tale affermazione pone rilievo alla supremazia dell'interesse generale degli stessi soci e della collettività alla continuità dell'attività mutualistica rispetto all'interesse particolare del socio al ristorno, quale condizione inderogabile affinché si concretizzi la medesima aspettativa del singolo socio.

In sostanza, il diritto al ristorno non può creare tensioni finanziarie ed economiche nella gestione aziendale della cooperativa, poiché, nel caso si determinassero, sarebbero i soci i primi a subirne le negative conseguenze.

"Ne consegue quindi che la gestione dei ristorni dovrà lasciare sempre libere quelle risorse, da patrimonializzare, che dovessero risultare, secondo l'apprezzamento del consiglio di amministrazione, necessarie a garantire il mantenimento di una attività economica o lo sviluppo programmato della medesima".

Pertanto, qualora la prospettiva di migliorare la situazione economico-finanziaria della cooperativa dovesse rendere opportuna la rinuncia al ristorno al fine di destinare risorse finanziarie/contabili alla copertura di perdite di esercizio e/o pregresse, il consiglio di amministrazione potrebbe proporre all'assemblea dei soci un progetto di bilancio che preveda la destinazione degli utili a copertura di perdite, a temporaneo svantaggio del diritto dei soci al ristorno.

LA RACCOMANDAZIONE EMANATA DALLA COMMISSIONE

Considerato che non appaiono obblighi giuridico/contabili alla copertura delle perdite pregresse, quando queste non eccedano, oltre all'ammontare complessivo delle riserve, anche quello del Capitale; si ritiene che nel secondo caso, onde evitare conseguenze definitive per la società, deve invece essere effettuata la ricostituzione di un importo positivo di Capitale Sociale anche attraverso appositi versamenti dei soci.

La destinazione a Riserva Legale (art. 2545-quater (2536) c.c.) e quella ai Fondi Mutualistici (art. 11, Legge 59/92; art. 2545-quater (2536) appaiono obbligatorie in presenza di risultato positivo di bilancio e quindi devono essere realizzate anche in presenza di perdite pregresse per le quali l'assemblea delibera la copertura (parziale o totale). In ogni caso è opportuno ricordare che, ai sensi della Circolare del Ministero del Lavoro del 24/02/1995, viene esclusa dalla base di calcolo per la determinazione dell'importo da destinare ai Fondi Mutualistici ex art. 11, Legge 59/92, la quota parte degli utili di esercizio corrispondente all'ammontare delle perdite pregresse, che non trovano copertura nelle riserve accantonate nel Patrimonio Netto.

E' opportuno quindi, in caso di risultato positivo di bilancio, e dopo le destinazioni obbligatorie di cui si è data indicazione, utilizzare gli utili per la copertura, anche parziale, delle perdite pregresse.

In base a quanto sopra, all'atto della copertura delle perdite pregresse, tenuto conto dell'assenza di limiti inferiori al capitale sociale nelle cooperative, la Commissione raccomanda:

il mantenimento di un limite minimo del capitale sociale, corrispondente ad una quota per ciascun socio del valore nominale di almeno € 25,00 ciascuna, evitando quindi che il capitale sociale della cooperativa possa scendere, a seguito di perdite, al di sotto del corrispondente valore minimo di costituzione;

di provvedere comunque, in presenza di utili di esercizio ed effettuati gli accantonamenti obbligatori per legge, alla copertura delle perdite, sia al fine di rendere una rappresentazione corretta della situazione patrimoniale, sia al fine di evitare un patrimonio sociale in cui coesistano ingiustificatamente poste positive e poste negative, che nei fatti si compensano automaticamente.

In conseguenza di ciò non appare praticabile né l'ipotesi del ristorno che provochi una perdita di esercizio, né l'ipotesi della erogazione di un ristorno ai soci in presenza di perdite pregresse. Tale possibilità va attentamente vagliata da parte del Consiglio di Amministrazione e dell'Assemblea dei Soci, al fine di non privilegiare una esigenza immediata dei soci rispetto al più generale interesse del perseguimento della continuità dello scopo mutualistico.

di rispettare, nell'utilizzo delle riserve, il grado di disponibilità delle stesse, come indicato dalla legge e dalla prassi amministrativa. Quando si decida la copertura delle perdite pregresse o di esercizio attraverso l'utilizzo delle riserve di patrimonio, occorre utilizzare in primis quelle eventualmente "divisibili" (vedi art. 2545 ter ex D.Lgs 6/03) o facoltative e solo successivamente quelle indivisibili o obbligatorie per legge. Al fine della conservazione dei benefici fiscali occorrerà poi provvedere alla ricostituzione delle suddette riserve indivisibili prima di procedere alla distribuzione di utili.