



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili



# Specificità delle società cooperative negli emendamenti ai Principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità

Lineamenti professionali ed operativi

9 novembre 2023

---

---

Commissione "Società Cooperative" del CNDCEC

Alleanza delle Cooperative Italiane

*Consigliere delegato*

Gian Luca Galletti

*Presidente*

Paola Maria Rho

*Componenti*

Damiano Berti

Francesco Cannatà

Fabio Casati

Eugenio Cascione

Domenico Celenza

Giuseppe Chiappini

Eustacchio Cilea

Agatino Cundari

Antonino Daffinà

Alberto D'Amato

Federico Di Giannatale

Stefano Giovannini

Silvana Loccisano

Giovanni Malara

Salvatore Marchese

Valerio Mazzotti

Gianni Micheli

Daniela Morlacchi

Gianguido Passoni

Paolo Rabbia

Ciro Sabia

Luigi Salucci

Sandro Secchiero

Fabio Tardanico

Gianluca Zampedri

*Ricercatore FNC*

Lorenzo Magrassi

*Referenti*

Tonj Della Vecchia

Alessandro Ficichia

---

## INDICE

Premessa .....	1
1 Natura degli strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa) .....	2
2 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (c.d. impairment test) .....	2
3 Informazioni di bilancio specifiche richieste per le cooperative .....	3
4 Trattamento contabile dei ristorni .....	5
4.1 Salvaguardia del doppio metodo di contabilizzazione.....	6
4.2 Obbligo di ripartizione e imputazione a conto economico: necessità dell’inserimento di clausole contenenti specifici divieti di ripartizione a date condizioni .....	7
4.3 Insussistenza di obbligo di ripartizione.....	8
4.4 Ulteriori conseguenze contabili e fiscali .....	9
5 Entrata in vigore .....	14

---

## Premessa

Il 9 giugno 2022 l'**Organismo Italiano di Contabilità (OIC)**<sup>1</sup> ha reso nota l'approvazione in via definitiva e pubblicato sul proprio sito ufficiale<sup>2</sup> il documento "**Emendamenti ai principi contabili nazionali – Specificità delle società cooperative**".

L'approvazione definitiva di quello che può essere denominato un "principio contabile cooperativo" (benché si tratti di più emendamenti a principi già in vigore) consolida la specialità cooperativa anche in materia contabile, dando stabilità e certezza agli operatori e fondamento normativo contabile a prassi basilari delle società cooperative italiane.

Dato il contenuto analitico delle specialità contabili "cooperative", OIC ha optato per una serie di emendamenti ai principi contabili nazionali<sup>3</sup>, piuttosto che per la predisposizione di un *nuovo* principio contabile *ad hoc*.

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 società cooperative;
- iv. i ristorni.

---

<sup>1</sup> L'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) è una fondazione nata dall'esigenza di costituire uno standard setter nazionale in materia contabile. I lavori sono cominciati quattro anni or sono con la costituzione di un gruppo di lavoro e la elaborazione di un documento posto ufficialmente in consultazione nel 2021.

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

<sup>3</sup> 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.

---

## 1 Natura degli strumenti finanziari disciplinati dalla legge 31 gennaio 1992, n. 59 (azioni di socio sovventore e azioni di partecipazione cooperativa)

Con il primo degli emendamenti approvati<sup>4</sup> 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 correttamente al capitale sociale gli strumenti partecipativi tipici dell'ordinamento cooperativo al pari delle altre categorie di azioni<sup>5</sup>, confermando prassi e orientamenti consolidati.

## 2 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 specifica<sup>6</sup> che nel calcolo del tasso di sconto per valutare il valore d'uso

---

<sup>4</sup> Segnatamente all'OIC 28, Patrimonio netto, con introduzione del nuovo paragrafo 9A.

<sup>5</sup> Dalle «motivazioni alla base delle decisioni assunte»: «Al paragrafo 9A viene disciplinata la classificazione delle azioni dei soci sovventori e di partecipazione cooperativa, previste dalla legge 59 del 1992. Tale legge ha introdotto specifiche norme in materia di società cooperative, prevedendo questi strumenti con la finalità di impedire che le cooperative, per problemi di sottocapitalizzazione, non riuscissero a svolgere adeguatamente sul mercato la loro funzione mutualistica (cfr 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."). Tenendo conto della tipizzazione operata dal legislatore, è stata prevista la classificazione nel capitale sociale al pari delle altre categorie di azioni».

<sup>6</sup> Introducendo il paragrafo 26A all'OIC 9: «26. (...) Il tasso di sconto riflette il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto. Questo tasso è stimato attraverso il tasso implicito utilizzato per attività simili o nelle contrattazioni correntemente presenti nel mercato o attraverso il costo medio ponderato del capitale della società. 26A. Nella stima del tasso di sconto, le società cooperative considerano le limitazioni normative previste dall'articolo 2514 del codice civile alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori. Inoltre, in relazione ai ristorni, se ricorrono le condizioni previste nel par. 23B dell'OIC 28 e la previsione della loro attribuzione ai soci non viene inclusa nei flussi finanziari attesi, i ristorni sono considerati nella determinazione del tasso di sconto".

Per costo si intende la remunerazione che i soggetti che apportano le risorse si attendono in quanto finanziatori dell'azienda ovvero la soglia minima di rendimento accettabile ai fini della profittabilità o della scelta di effettuare o meno un investimento. La formula sarà  $WACC = Ce * E / (E + D) + Cd * (1 - T) * D / (D + E)$  dove Ce rappresenta il costo del capitale proprio. Maggiore è il tasso di sconto, minore sarà il valore attuale dei flussi attualizzati. Nelle cooperative le remunerazioni del

---

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, cooperatori e finanziatori, della cooperativa, influenzato dalle limitazioni previste dall'articolo 2514 del codice civile<sup>7</sup>.

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<sup>8</sup>.

### 3 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 la 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<sup>9</sup>.

---

capitale sono basse e spesso vincolate che si riflettono nella formula del WACC che deve tenere conto di un Ce basso. Questo genererà tassi complessivi più bassi e, di conseguenza, un valore d'uso più alto con valori di impairment più bassi (il costo sarà probabilmente più basso del valore d'uso).

<sup>7</sup> Conseguentemente tale calcolo dovrà tenere altresì conto dei correlati effetti fiscali connessi alle limitazioni ex art. 2514 cod. civ.

<sup>8</sup> Il tema interessa in via principale le cooperative di maggiori dimensioni (in applicazione del par.30 dell'OIC 9) che hanno la facoltà di non applicare i paragrafi da 16 a 28 e di adottare un approccio alla determinazione delle perdite durevoli di valore basato sulla capacità di ammortamento. L'approccio semplificato può essere adottato anche dalle microimprese ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile. L'approccio semplificato non è applicabile ai fini della redazione del bilancio consolidato) che, mediante l'applicazione del metodo ordinario previsto dall'OIC 9, determinano il valore d'uso ricorrendo ad impairment test che dovrà tenere conto dei vincoli a cui è sottoposta la remunerazione del capitale nelle società cooperative. Si pensi a quelli disposti nell'art. 2514 del codice civile o quelli dettati nella L. n. 59/1992. Diversamente si avrebbe l'effetto avverso rappresentato da valori elevati dei tassi di sconto con conseguenti valori d'uso bassi che implicherebbero la svalutazione delle poste Attive del Patrimonio dell'ente cooperativo.

<sup>9</sup> Si tratta di una soluzione a suo tempo confermata dall'Associazione XBRL, da Unioncamere, dall'Alleanza delle Cooperative Italiane e dall'Ordine dei dottori Commercialisti di Roma, ad onta di perplessità sollevate dal MiSE (odierno MiMIT), 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.

Beninteso, le tematiche non direttamente connesse al «bilancio» sono al di fuori delle competenze dell'Organismo Italiano di Contabilità che, quindi, non si esprime su tali fattispecie. Per questa ragione l'Organismo non si è pronunciato sul

## Facsimile di informativa obbligatoria

### Informativa ex art. 2513 c.c.

- Iscrizione all'Albo Nazionale delle Cooperative, numero, sezione, Categoria ed eventuale Categoria dell'attività esercitata per le cooperative sociali
- Modalità di perfezionamento dello scambio mutualistico con i soci (a seconda della tipologia di scambio mutualistico: ricavi delle vendite verso soci, costo del lavoro dei soci ovvero costo dei beni o servizi acquisiti da soci)
- Indicazione della voce del Conto Economico in cui poter rinvenire lo scambio mutualistico
- Rappresentazione in un prospetto del calcolo dell'indice di mutualità

#### *Esempio di una Cooperativa di produzione e lavoro*

Ai fini del corretto calcolo della prevalenza, nel caso specifico di cooperativa di produzione e lavoro, tenuto conto dell'esigenza ex art. 2513 c. 1 lettera b) c.c., è propedeutico suddividere il costo del lavoro relativo all'opera dei soci rispetto a quello di soggetti terzi includendo nel calcolo anche le altre forme di lavoro - diverse dal lavoro subordinato - inerenti lo scopo mutualistico, in considerazione dell'eventuale inserimento di prestazioni di lavoro autonomo e collaborazioni nel Regolamento Interno ex L. 142/2001, approvato dall'Assemblea dei soci (indicare nel caso la data di approvazione deposito presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro di riferimento).

Per il calcolo della prevalenza il confronto va eseguito tra:

- quanto ai rapporti di lavoro subordinato, confrontando il costo del lavoro attribuibile ai soci e distintamente contabilizzato sulla base delle buste paga nella voce B9) di cui alle lettere a) – b) – c) – d) ed e), rispetto al totale della voce B9);
- quanto ai rapporti di collaborazione e di lavoro autonomo, confrontando il costo attribuibile alle prestazioni rese dai soci rispetto alle prestazioni rese da terzi non soci contabilizzato nella voce B7), avendo cura di prendere in considerazione soltanto quelli relativi a rapporti di lavoro "inerenti lo scopo mutualistico", aventi cioè ad oggetto prestazioni omogenee con quelle dei soci lavoratori e, quindi, direttamente strumentali allo svolgimento delle attività della cooperativa.

Quanto sopra esplicitato va dimostrato numericamente seguendo lo schema:

#### ATTESTAZIONE DIMOSTRATIVA DELLA PREVALENZA

COSTO DEL PERSONALE B9)	SOCI	NON SOCI	TOTALE
Salari e Stipendi	1.000.000	200.000	1.200.000
Oneri Sociali	300.000	80.000	380.000
T.F.R.	50.000	5.000	55.000
Altri oneri	3.000	500	3.500
ALTRE FORME DI LAVORO B7)			
Prestazioni di lavoro autonomo	30.000	10.000	40.000
Collaboratori coordinati e continuativi	7.000	5.000	12.000
Oneri sociali collaboratori coordinati e continuativi	3.000	2.500	5.500
TOTALE	1.393.000	303.000	1.696.000
	82,13%	17,87%	100,00%

La condizione di Prevalenza di cui all'art. 2513 c.c. è stata raggiunta nell'esercizio in quanto l'attività svolta con i soci rappresenta l'82,13% dell'attività complessiva come da tabella che precede.

contenuto della «relazione mutualistica» ex art 2545 cod. civ. Relazione annuale sul carattere mutualistico della Cooperativa: Gli amministratori e i sindaci della società, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio debbono, nelle relazioni previste dagli articoli 2428 e 2429 indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.

---

Informazioni ex art. 2528 c.c.

- Inserire le ragioni delle determinazioni in merito all'ammissione di nuovi soci
- Fornire dati sull'eventuali ammissioni e dimissioni nell'esercizio (per esempio: tabella del turn over dei soci dettagliata per categoria di socio)

Informazioni ex art. 2545 c.c. ed ex art. 2545-sexies c.c.

- Inserire indicazioni specifiche sull'adozione del Regolamento interno ex L.142/01 e sul C.C.N.L. applicato
- Inserire indicazione dei criteri su cui si basa lo scambio mutualistico
- Relazionare circa l'eventuale ingresso di nuovi soci suddivisi per tipologia
- Inserire informazioni circa eventuali premi, benefit, etc. ai soci lavoratori
- Fornire indicazioni dettagliate sull'importo degli eventuali ristorni, sulle modalità di calcolo degli stessi e di distribuzione ai soci
- Inserire informazioni sull'eventuale raccolta di Prestito Sociale, includendo tutte le informazioni obbligatorie per legge e sottolineando l'utilizzo del risparmio sociale per il raggiungimento degli scopi statutari

## 4 Trattamento contabile dei ristorni

Prima di esaminare nello specifico il trattamento contabile del ristorno, è necessario ricordare che **il ristorno**, su un piano puramente teorico, rappresenta **un tratto caratterizzante della cooperazione: attraverso il ristorno infatti può essere assicurato il vantaggio mutualistico**. Non esiste alcuna norma di legge che contenga una definizione puntuale di tale istituto giuridico, ma una definizione può essere tuttavia mutuata dalla giurisprudenza (fra gli altri, Cassazione I 9513/1999), recepita successivamente anche dall'Amministrazione Finanziaria (Risposta Interpello n. 284/2023, Circolare n. 35/E/2008): *"i ristorni costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa. In altre parole, i ristorni sono i profitti netti della cooperativa derivanti dall'attività con i soci attribuiti ai soci stessi in proporzione agli scambi mutualistici intercorsi con la cooperativa nel corso dell'anno"*. Pertanto, si può affermare che **il ristorno si distingue dall'utile** sia perché esso è attribuito in proporzione agli scambi mutualistici e non in proporzione al capitale conferito, sia perché, a rigore, attraverso il ristorno dovrebbe essere attribuito solo l'avanzo ottenuto con l'attività dei soci e non quello realizzato con i non soci; inoltre, ai ristorni non si applicano i limiti imposti dalla normativa per la distribuzione degli utili.

Pur mancando di fatto una definizione di ristorno, il codice civile riformato ne contempla invece il funzionamento disponendo che:

- i. l'atto costitutivo debba indicare i criteri per la ripartizione dei ristorni (art. 2521, comma 2, n. 8, c.c.);
- ii. tali criteri di ripartizione dei ristorni ai soci debbano essere determinati proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici (art. 2545-sexies, comma 1, c.c.);

- 
- iii. le cooperative debbano riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche (art. 2545-sexies, comma 2, c.c.);
  - iv. l'assemblea possa deliberare la distribuzione dei ristorni a ciascun socio anche mediante aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2525 del c.c., ovvero mediante l'emissione di strumenti finanziari (art. 2545-sexies, comma 3, c.c).

#### 4.1 Salvaguardia del doppio metodo di contabilizzazione

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 principio.

Più precisamente, nel definire il trattamento contabile dei ristorni la soluzione individuata 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 ristorni<sup>10</sup>.

*"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 disciplina contabile, il metodo dell'imputazione a conto economico comporta che lo statuto e/o il regolamento stabiliscano un *obbligo* della cooperativa all'erogazione del ristorno e, contestualmente, anche le specifiche condizioni che ne precludano la ripartizione.

Quindi, la rilevazione del ristorno quale componente del conto economico dell'esercizio in cui è maturato, discende dall'accertamento di un obbligo di ripartizione (e quindi non da una scelta discrezionale degli organi sociali). 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).

---

<sup>10</sup> "(...) 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).

---

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

#### 4.2 Obbligo di ripartizione e imputazione a conto economico: necessità dell’inserimento di clausole contenenti specifici divieti di ripartizione a date condizioni

L’obbligo di ripartizione può trovar fonte in una previsione statutaria o in un 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 regolamento le modalità di attribuzione del ristorno (il regolamento può dunque costituire la fonte dell’obbligo di ripartizione e non disciplinare meramente l’esigibilità e l’adempimento).

Per la tenuta economica, patrimoniale e finanziaria della cooperativa è indispensabile che lo statuto o il regolamento condizionino l’obbligo di ripartizione al (non) verificarsi di determinati eventi. In tal caso si ritiene 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, patrimoniali e finanziarie* della cooperativa;
- la ricorrenza di tali eventi debba essere accertata dall’organo amministrativo e costituire oggetto della verifica dell’organo di controllo, se presente.

Ciò premesso – qualora la cooperativa intenda informarsi ad un meccanismo di ripartizione obbligatoria e, per l’effetto, imputare il ristorno a conto economico – è necessaria la previsione in statuto e/o in regolamento di ***condizioni strutturate*** sulla base di specifici indicatori economici, patrimoniali e finanziari da cui derivi il **divieto di ripartizione** (anziché l’obbligo)<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> L’Alleanza delle Cooperative ha fornito gli esiti di uno studio affrontato con alcuni esperti del notariato, ove sono state esemplificate talune di queste clausole condizionali.

Ad es. nelle cooperative di lavoro – dopo aver condizionato la ripartizione obbligatoria dei ristorni alla sussistenza di avanzi documentati di gestione, aver ribadito il limite legale relativo al 30% dei trattamenti retributivi complessivi e fissato eventuali limiti massimi statutari – la clausola condizionale può stabilire che nel rispetto dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale i ristorni non spettino ai soci in presenza di talune fattispecie [“*qualora l’erogazione in denaro di ristorni comporti violazioni di accordi e/o obblighi assunti verso terzi, tra i quali gli istituti di credito o altri enti finanziari*” (“*covenants*”); “*qualora il rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società non sia superiore a (...)*”; “*qualora il rapporto tra patrimonio netto e complessivo indebitamento bancario netto della società sia inferiore ad 1,0 (...)*”; “*qualora l’indice di struttura finanziaria concernente il rapporto fra patrimonio più debiti a medio e lungo termine e attivo immobilizzato, ossia:  $(Pat + Dm/l)/Al$ , sia inferiore a 1”;* “*qualora la riduzione del patrimonio netto per perdite pregresse registrate negli ultimi ... esercizi sia superiore a (...)%*”; “*qualora il valore del patrimonio netto sia inferiore al valore del capitale sociale*”; “*qualora siano regolarmente adottati piani di crisi aziendale ai sensi della legge 142/2001 con le relative forme d’apporto, anche economico, da parte dei soci lavoratori ai fini della soluzione della crisi*”; *qualora la cooperativa richieda ed ottenga la cassa integrazione guadagni straordinaria – CIGS per crisi, regolata dall’art.21, comma 1, lett. b) della legge n.148 del 2015, con indicazione del programma di crisi aziendale e correlato piano di risanamento volto a fronteggiare gli squilibri di natura produttiva, finanziaria, gestionale o derivanti da condizionamenti esterni*”; “*in ogni caso i ristorni non spettano:*

---

È altresì opportuna la prefigurazione in statuto e/o regolamento di **eventi specifici** (variabili da cooperativa a cooperativa), verificatisi i quali è altamente probabile la contrazione significativa o addirittura la sospensione dell'attività produttiva. A titolo di esempio, un tale evento potrebbe corrispondere ad una calamità naturale o ad una emergenza, la cui dichiarazione sia intervenuta dopo la chiusura dell'esercizio di riferimento in cui è maturato il ristorno, ovvero all'avvio di piani industriali o investimenti che richiedano un impegno finanziario superiore a determinati indici o parametri ovvero ad una significativa e improvvisa crisi di liquidità dell'impresa, eventualmente comprovata da indici specifici ed ulteriori rispetto a quelli proposti.

Infine, per favorire il consolidamento, nei *primi anni di attività*, le cooperative neocostituite potranno prevedere in statuto e/o in regolamento una limitazione all'erogazione del ristorno.

Anche in ipotesi di sussistenza di un obbligo giuridico di ripartizione, gli organi competenti della cooperativa conservano ampia discrezionalità nello stabilire le modalità di ripartizione (in tal caso, l'assemblea, su proposta dell'organo di gestione, può deliberare circa le diverse modalità)<sup>12</sup>.

### 4.3 Insussistenza di obbligo di ripartizione

Se alla data di chiusura dell'esercizio non sussiste un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci, i ristorni sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile.

---

*qualora sia stata deliberata la liquidazione volontaria; qualora sia stata presentata l'istanza di accesso alla composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa o avviate le altre procedure previste dal Codice della crisi d'impresa*"].

Ad es. nelle cooperative di consumo – dopo aver condizionato la ripartizione obbligatoria dei ristorni alla sussistenza di avanzi documentati di gestione e aver fissato eventuali limiti massimi o minimi statuari – la clausola condizionale può stabilire che nel rispetto dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale i ristorni non spettino ai soci in presenza di talune fattispecie [*“qualora l'erogazione in denaro di ristorni comporti violazioni di accordi e/o obblighi assunti verso terzi, tra i quali gli istituti di credito o altri enti finanziari” (“covenants”); “qualora il rapporto tra il patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società non sia superiore a (...)”; “qualora il rapporto tra patrimonio netto e complessivo indebitamento bancario netto della Società sia inferiore ad 1,0 (...)”; “qualora l'indice di struttura finanziaria concernente il rapporto fra patrimonio più debiti a medio e lungo termine e attivo immobilizzato, ossia:  $(Pat + Dm/l)/Al$ , sia inferiore a 1”; “qualora la riduzione del patrimonio netto per perdite pregresse registrate negli ultimi ... esercizi sia superiore a (...)%”; “qualora il valore del patrimonio netto sia inferiore al valore del capitale sociale”; “qualora la cooperativa richieda ed ottenga la cassa integrazione guadagni straordinaria – CIGS per crisi, regolata dall'art.21, comma 1, lett. b) della legge n.148 del 2015, con indicazione del programma di crisi aziendale e correlato piano di risanamento volto a fronteggiare gli squilibri di natura produttiva, finanziaria, gestionale o derivanti da condizionamenti esterni”; “In ogni caso i ristorni non spettano: nel primo e nei successivi due esercizi dalla costituzione della società; qualora sia stata deliberata la liquidazione volontaria; qualora sia stata presentata l'istanza di accesso alla composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa o avviate le altre procedure previste dal Codice della crisi d'impresa”].*

<sup>12</sup> Ad es. nelle cooperative di lavoro, l'assemblea, su proposta dell'organo di gestione, può deliberare la ripartizione dei ristorni a ciascun socio mediante: o l'integrazione della retribuzione (i); o attraverso la percezione di beni e/o servizi tra quelli di welfare aziendale (ii); o l'aumento gratuito del numero di azioni di capitale sottoscritte e versate (iii); o l'emissione e distribuzione gratuita di strumenti finanziari di cui al Titolo IV dello Statuto Sociale (iv).

## 4.4 Ulteriori conseguenze contabili e fiscali

Nel prosieguo, anche al fine di cogliere la portata degli emendamenti ai principi contabili con riguardo alle indicazioni fornite in tema di ristorni, si evidenziano alcune conseguenze giuridiche e tributarie collegate al diverso metodo di contabilizzazione dei ristorni.

- A. La scelta tra i due metodi non produce alcun effetto divergente con riferimento al **calcolo del limite massimo dell'avanzo di gestione mutualistica "ristornabile" ai soci**<sup>13</sup>.
- B. Egualmente, la scelta tra i due metodi non produce effetti differenti neppure per quanto riguarda la determinazione del **contributo del 3% degli utili netti annuali da versare ai fondi mutualistici ai sensi dell'art. 11, cc. 4 e 6, L. 31 gennaio 1992, n. 59**<sup>14</sup> (fatto salvo quanto precisato alla lettera D).
- C. Per contro, i metodi di imputazione producono conseguenze *diverse*<sup>15</sup> per quanto concerne il **calcolo della percentuale di attività mutualistica ai sensi dell'art. 2513 c.c.**<sup>16</sup> Poiché tale modalità di calcolo si basa su voci di conto economico (a seconda della tipologia di cooperativa A1, B6, B7 o B9), il calcolo della percentuale sarà influenzato dai ristorni esclusivamente in caso di *imputazione a conto economico*. Di conseguenza:
  - i. se i ristorni sono *imputati a conto economico*, si produrranno effetti di aumento della percentuale di mutualità nelle cooperative i cui rapporti mutualistici sono misurati sui costi, quali le *cooperative di lavoro* (art. 2513, lett. b) e *di servizi* (art. 2513, lett. c) ed effetti di decremento nelle cooperative il cui rapporti mutualistici sono misurati sui ricavi, quali *cooperative di utenza* (art. 2513, lett. a);
  - ii. viceversa, se i ristorni sono *"rilevati in sede di distribuzione dell'utile"*, la percentuale di prevalenza non subirà variazioni e, per l'effetto, non si determineranno le variazioni sopra descritte.

---

<sup>13</sup> V. «Scheda di controllo per la verifica dei ristorni» contenuta nell'ultimo Verbale di revisione cooperativa approvato con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 12 giugno 2017, in cui la percentuale di mutualità è determinata sulla base dei chiarimenti forniti da Agenzia delle Entrate, circolare 9 luglio 2003, n. 37/E.

<sup>14</sup> Considerato il medesimo trattamento fiscale IRES nei due metodi di contabilizzazione dei ristorni, l'ammontare del 3% è identico tra gli stessi, poiché la base di calcolo per il 3% è sempre al netto dei ristorni (Ministero del Lavoro, circolare 22 luglio 1998, n. 96; Agenzia delle Entrate, circolare 9 aprile 2008, n. 35/E).

<sup>15</sup> Ma sotto questo profilo gli emendamenti ai principi contabili nulla hanno modificato rispetto al passato, poiché una tale diversità di conseguenze è sempre stata un effetto della libera scelta tra i due metodi di contabilizzazione.

<sup>16</sup> Art. 2513, c.c.: "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 (1);

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."

ESEMPIO - COOPERATIVA DI LAVORO

- A) COSTO DEL LAVORO DEI SOCI 490.000 €
- B) TOTALE DEL COSTO DEL LAVORO 1.000.000 €
- C) IMPORTO DEL RISTORNO 50.000 €

Caso i: A)/B) 540.000€/1.000.000€ >50% **QUINDI SI RAGGIUNGE LA CONDIZIONE DI PREVALENZA**

Caso ii: A)/B) 490.000€/1.000.000€ <50% **QUINDI NON SI RAGGIUNGE LA CONDIZIONE DI PREVALENZA**

- D. Parimenti, i diversi metodi di imputazione non sono neutrali<sup>17</sup> con riferimento all'**obbligo di destinazione del trenta per cento degli utili netti annuali alla riserva legale ai sensi dell'art. 2545-quater, primo comma, c.c.**<sup>18</sup>. Infatti, detto obbligo di destinazione, dovendo operare a monte di qualunque diversa appostazione, non consentirà di detrarre dalla base di calcolo la quota dei ristorni deliberati in sede di destinazione dell'utile. Di conseguenza:
- i. se i ristorni sono *imputati a conto economico*, l'utile netto sarà già al netto dei ristorni (e quindi la base di calcolo del trenta per cento sarà più bassa);
  - ii. viceversa, se i ristorni sono *rilevati in sede di destinazione dell'utile*, l'utile di bilancio comprenderà anche i ristorni (di conseguenza, la base di calcolo del trenta per cento sarà più alta).

Quindi, a pari ammontare delle somme ristornate, adottando la contabilizzazione dei ristorni a conto economico, la destinazione a riserva legale risulterà sempre più bassa rispetto al metodo della rilevazione in sede di distribuzione dell'utile (v. esempio 1). L'importo destinabile a ristorno con imputazione a conto economico potrà, in determinati casi, risultare maggiore di quello "prelevabile" dall'utile, in quanto quest'ultimo verrà appunto ridotto dell'importo destinato a riserva legale determinato su una base di calcolo anche consistentemente più elevata del caso "i", nonché dell'eventuale importo che l'assemblea dei soci intenda o debba destinare in altre forme, quali dividendi a soci lavoratori e a soci sovventori. Come corollario, nel caso in cui l'importo del ristorno imputato a conto economico risulti più elevato di quello "prelevato" dall'utile, avremo un differente importo del **contributo del 3% degli utili netti annuali da versare ai fondi mutualistici ai sensi dell'art. 11, cc. 4 e 6, L. 31 gennaio 1992, n. 59 (v. esempio 2).**

<sup>17</sup> Anche in questo caso, gli emendamenti ai principi contabili nulla hanno modificato rispetto al passato, poiché una tale diversità di conseguenze è sempre stata un effetto della libera scelta tra i due metodi di contabilizzazione.

<sup>18</sup> Art. 2545-quater, primo comma, c.c.: "Qualunque sia l'ammontare del fondo di riserva legale, deve essere a questo destinato almeno il trenta per cento degli utili netti annuali."

**ESEMPIO 1** (importi in euro)

<b>i) Contabilizzazione del ristorno a CONTO ECONOMICO</b>		
Importo utile al lordo del ristorno	250.000	A
Importo del ristorno attribuito	150.000	B
<b>Utile di esercizio</b>	<b>100.000</b>	<b>C=(A-B)</b>
così destinato:		
30% a riserva legale	30.000	D=30%*C
3% ai fondi mutualistici	3.000	E=3%*C
Residuo destinabile a: dividendo ai soci lavoratori, dividendo ai soci sovventori riserva indivisibile	67.000	F=(C-D-E)

<b>ii) Contabilizzazione del ristorno a UTILE</b>		
<b>Utile di esercizio</b>	<b>250.000</b>	<b>A</b>
così destinato:		
30% a riserva legale	75.000	B=30%*A
3% ai fondi mutualistici sulla riserva legale	2.250	C=3%*B
Importo del ristorno attribuito	150.000	D
3% ai fondi mutualistici sul residuo destinabile*	750	E=3%*(A-B-D)
Totale 3% da versare	3.000	F=C+E
Residuo destinabile a: dividendo ai soci lavoratori, dividendo ai soci sovventori, riserva indivisibile	22.000	G=A-B-D-F

**ESEMPIO 2** (importi in euro)

<b>i) Contabilizzazione del ristorno a CONTO ECONOMICO</b>		
Importo utile al lordo del ristorno	250.000	A
Importo del ristorno attribuito	180.000	B
<b>Utile di esercizio</b>	<b>70.000</b>	<b>C=(A-B)</b>
così destinato:		
30% a riserva legale	21.000	D=30%*C
3% ai fondi mutualistici	2.100	E=3%*C
Residuo destinabile a: dividendo ai soci lavoratori, dividendo ai soci sovventori, riserva indivisibile	46.900	F=(C-D-E)

<b>ii) Contabilizzazione del ristorno a UTILE</b>		
<b>Utile di esercizio</b>	<b>250.000</b>	<b>A</b>
così destinato:		
30% a riserva legale	75.000	B=30%*A
3% ai fondi mutualistici sulla riserva legale	2.250	C=3%*B
Residuo destinabile a: ristorno, fondi mutualistici <sup>^</sup> , dividendo ai soci lavoratori, dividendo ai soci sovventori, riserva indivisibile	172.750	D=A-B-C

**L'importo destinabile a ristorno nell'esempio ii) è inferiore all'importo destinato a conto economico nell'esempio i).**

Gli esempi non tengono conto della maturazione di eventuali perdite pregresse.

\* Si ricorda che, salvo appunto la quota imputata a ristorno, la destinazione ai Fondi Mutualistici risulta primaria rispetto alle altre destinazioni

<sup>^</sup> Pertanto, nel caso in cui non venga ripartito a titolo di ristorno tutto il residuo (ad es. solo 100.000 su un totale di 172.750), si dovrà calcolare una ulteriore quota di 3%. Nell'esempio, l'ulteriore contributo del 3% andrà calcolato sull'utile al netto della riserva legale accantonata e del ristorno (250.000-75.000-100.000=75.000x3%=2.250) raggiungendo quindi un valore complessivo del 3% pari a 4.500 (2.250+2.250).

- 
- E. Quanto alle conseguenze in tema di **imposizione sui redditi (IRES)**, a suo tempo l'amministrazione finanziaria ha fornito indicazioni tuttora valide che la vigilanza e la prassi più che ventennale – confermata anche nel 2008 all'indomani della riforma del diritto societario – hanno riconosciuto quali principi generali di funzionamento dell'istituto dei ristorni<sup>19</sup>. Nello specifico:
- i. in primo luogo, vige la regola generale della deducibilità dei ristorni dal reddito imponibile della cooperativa (di cui è corollario l'art. 12, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601<sup>20</sup>);
  - ii. in secondo luogo, anche qualora fossero contabilmente rilevati in sede di destinazione dell'utile (e non imputati a conto economico), i ristorni *"non costituiscono dividendi e si distinguono da questi ultimi in quanto sono attribuiti in proporzione al valore dello scambio mutualistico tra soci e cooperativa e non in base al capitale conferito da ciascun socio"* (Agenzia delle Entrate, circolare 35/2008);
  - iii. in terzo luogo, la natura dei ristorni di cooperativa e le ragioni del loro trattamento tributario non mutano in funzione della diversa modalità di contabilizzazione (imputazione a conto economico o prelievo dall'utile). Esiste, quindi, un principio di *neutralità o irrilevanza fiscale* delle modalità di contabilizzazione dei ristorni, costituenti sempre una componente deducibile dal reddito, sia in caso di imputazione dei medesimi a conto economico, sia in ipotesi di rilevazione in sede di distribuzione dell'utile (Agenzia delle Entrate, Circolare 35/2008);
  - iv. inoltre, alla luce della diversa natura dei ristorni rispetto agli utili e dell'irrilevanza fiscale dei metodi di contabilizzazione, anche nel caso in cui i ristorni fossero deliberati in sede di destinazione dell'utile, non si applicano i limiti minimi di imposizione degli utili delle cooperative imposti dall'art. 1, cc. 460-466 e 468, legge 30 dicembre 2004, n. 311, dacché *"il ristorno ai sensi dell'articolo 2545 sexies ha una disciplina distinta rispetto a quella dell'utile e pertanto non rientra nella nozione di "utile netto" recata dal citato comma 460 (...). Qualora la cooperativa attribuisca l'avanzo derivante dall'attività con i soci senza transitare a conto economico e quindi deduca i ristorni dal reddito imponibile mediante una variazione in diminuzione, ai sensi del citato articolo 12 del DPR n 601 del 1973 l'esclusione dal reddito imponibile dei ristorni espressamente riconosciuta dal citato articolo 12 opera in via prioritaria rispetto alla previsione contenuta nel comma 460 della legge finanziaria 2005"* (Agenzia delle Entrate, Circolare 35/2008);
  - v. infine, ai fini della determinazione della competenza, rileva l'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni (art. 12, d.P.R. 601/1973; Agenzia delle Entrate, circolare 18 giugno 2002, n. 53/E)<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2002, n. 53/E; Circolare n. 37/E del 9 luglio 2003; Circolare n. 35/E del 9 aprile 2008.

<sup>20</sup> Art. 12, d.P.R. 601/1973: *"SOMME AMMESSE IN DEDUZIONE DAL REDDITO – Per le società cooperative e loro consorzi sono ammesse in deduzione dal reddito le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati. Le predette somme possono essere imputate ad incremento delle quote sociali"*.

<sup>21</sup> Per quanto riguarda le **cooperative a mutualità non prevalente (CMNP)**, invece, la scelta tra uno dei due metodi di contabilizzazione potrebbe non essere irrilevante. Le CMNP, infatti, non possono applicare l'agevolazione di cui all'art. 12, d.P.R. 601/73. Pertanto, hanno diritto alla deduzione delle somme ripartite a titolo di ristorno soltanto ai sensi dell'art. 109, c. 4, TUIR, nell'esercizio in cui si acquisisce la certezza e determinabilità della componente.

---

Ciò premesso, anche a seguito degli emendamenti ai principi contabili nazionali dedicati alle società cooperative, non si ravvisano mutamenti di assetto e inquadramento tali da imporre un ridisegno della disciplina tributaria dei ristorni, avendo tali emendamenti consacrato la possibilità di un doppio metodo di contabilizzazione e conseguentemente precisato i casi in cui i ristorni devono essere imputati a conto economico e quelli in cui devono considerarsi attribuzione di parte dell'utile di bilancio.

- F. Quanto al trattamento dei ristorni ai fini dell'**imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)**, in passato sono sorti dubbi circa l'operatività del principio di neutralità fiscale del metodo di contabilizzazione. Infatti, l'abrogazione dell'art. 11-bis, D.L. 446/1997 (norma che stabiliva che *"i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi"*) ha determinato l'obbligo di ricostruire l'imponibile Irap sulla base delle sole risultanze del conto economico (art. 2425, codice civile), con conseguente impossibilità di apportare le variazioni fiscali previste per l'IRES (salvo norme specifiche). La questione è stata da ultimo affrontata e risolta dall'amministrazione finanziaria<sup>22</sup> che – confermando la medesima natura del ristorno a prescindere dal diverso trattamento contabile<sup>23</sup> – ha altresì ribadito, richiamando il c. 2 dell'art. 2 del DM/2011, che il ristorno "contabilizzato alla stregua di distribuzione di utili" concorre alla formazione della base imponibile IRAP allo stesso modo del ristorno "imputato a conto economico", riconoscendo così il diritto della cooperativa alla deduzione dei ristorni dal valore della produzione IRAP a prescindere dal trattamento contabile adottato<sup>24</sup>.

*Nulla quaestio* invece in caso di imputazione dei ristorni a conto economico, poiché il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della «presa diretta da bilancio»<sup>25</sup>.

- G. Infine, con riferimento alle sole cooperative di lavoro, esiste altresì il principio di **equiparazione degli importi corrisposti a titolo di ristorno ai soci lavoratori ai cd "premi di produttività"**. Più precisamente, i ristorni erogati ai soci lavoratori di cooperative di cui all'art.

---

<sup>22</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta a consulenza giuridica richiesta dall'Alleanza delle Cooperative Italiane n. 956–37/2022.

<sup>23</sup> *"Il ristorno rilevato nello stato patrimoniale, dunque, mantiene la "natura" di componente «reddituale» che rettifica i costi/ricavi rilevati al momento dall'apporto effettuato dai soci della cooperativa, assumendo una qualificazione diversa rispetto agli utili prodotti dalla stessa cooperativa (...)"* (così Ag. Entrate, Risposta a consulenza giuridica n. 956–37/2022).

<sup>24</sup> L'amministrazione giunge a questa conclusione giustappunto valorizzando la recente approvazione da parte di OIC degli "Emendamenti ai principi contabili dedicati alle specificità delle società cooperative" e sulla base di quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del D.M. 8 giugno 2011, per cui *"[i] componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico. Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura"* (così Ag. Entrate, Risposta a consulenza giuridica n. 956–37/2022). Ciò premesso l'Agenzia conclude che, alla luce di tale previsione, *"i ristorni contabilizzati alla stregua di distribuzioni di utili, mantenendo la loro originaria "natura", concorrono alla formazione della base imponibile IRAP alla stessa stregua dei ristorni contabilizzati quale costo, affermandone di conseguenza la deducibilità ancorché non direttamente imputati a conto economico.*

<sup>25</sup> *"Nell'ipotesi in cui sussiste un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla società cooperativa alla ripartizione dei ristorni, la rilevanza ai fini dell'IRAP diviene conseguenza del loro transito in una delle voci rilevanti ai fini di detto tributo; ciò in quanto le indicazioni contenute nel Documento OIC prescrivono che la contropartita del relativo debito è imputata a conto economico in base alla tipologia del ristorno come rettifica di ricavo o come costo in base alla sua natura (cfr. l'emendato par. 23A dell'OIC 28)" (...)"* (così Ag. Entrate, Risposta a consulenza giuridica n. 956–37/2022).

---

1, legge 3 aprile 2001, n. 142, possono essere ammessi al beneficio fiscale previsto per i premi di risultato dall'art. 1, cc. 182-189, legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*Agenzia delle Entrate, circolare n. 28/E/2016*)<sup>26</sup>. Tali conclusioni sono state confermate da ultimo da *Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello 5 aprile 2023, n. 284*, ove si chiarisce che il trattamento fiscale agevolato spetta anche alle somme erogate a titolo di ristorno "a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione" e a nulla rilevando le modalità di rappresentazione contabile dello stesso<sup>27</sup>.

## 5 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**".

---

<sup>26</sup> In ragione della peculiarità dell'istituto del ristorno, la cooperativa è tuttavia tenuta a depositare, in luogo del contratto collettivo, il verbale con il quale l'assemblea dei soci delibera la distribuzione dei ristorni (secondo le modalità di cui all'art. 5, D.M. 25 marzo 2016, ossia entro 30 giorni dall'adozione della deliberazione medesima). Beninteso il beneficio si applicherà con riferimento al limite reddituale (euro 80.000,00) ed all'importo massimo in capo al singolo lavoratore che può usufruire della tassazione agevolata (euro 3.000,00). L'erogazione dei ristorni deve risultare dal modello di dichiarazione allegato al citato D.M., attraverso la compilazione della sezione relativa alla partecipazione agli utili dell'impresa.

<sup>27</sup> "D'intesa con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si ritiene che, nella misura in cui i ristorni in oggetto siano conformi alle previsioni di cui all'articolo 1, commi da 182 a 190, della legge di Stabilità 2016 e a condizione che la distribuzione degli stessi risulti dal modello di dichiarazione allegato al decreto, attraverso la compilazione della sezione relativa alla partecipazione agli utili dell'impresa, ai fini trattamento fiscale agevolativo, alle somme erogate a titolo di ristorno si applichi la tassazione agevolata a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione" (*Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello 5 aprile 2023, n. 284*).

---

---

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Piazza della Repubblica, 59 – 00185 Roma

Tel. 06 47863 300 – Fax 06 47863 349

[consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it](mailto:consiglio.nazionale@pec.commercialisti.it)

[www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it)

---

Alleanza delle Cooperative Italiane

Via Torino, 146 – 00184 Roma

Tel. 06 84439391 - Fax 06 84439370

[www.alleanzacooperative.it](http://www.alleanzacooperative.it)