



Ministero dello Sviluppo Economico

DIREZIONE GENERALE PER LA VIGILANZA SUGLI ENTI
IL SISTEMA COOPERATIVO E LE GESTIONI COMMISSARIALI
Divisione V Vigilanza sul sistema cooperativo. Attività ispettiva e di revisione

Ai Sigg. Revisori
Loro Sedi

Oggetto: Il nuovo articolo 2435 ter del codice civile e le conseguenze sulla redazione del bilancio delle società cooperative rientranti nella categoria delle microimprese.

L'art. 6, comma 13, del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 ha introdotto la disciplina speciale del "*Bilancio delle microimprese*", dando attuazione alla Direttiva europea 2013/34/UE "*relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE*", al fine di introdurre una disciplina semplificata ed uniforme a livello europeo del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali aventi dimensioni particolarmente esigue.

Per quel che qui più interessa, il secondo comma dell' art. 2435 ter c.c. prevede che le microimprese siano *esonerate dalla redazione: 1) del rendiconto finanziario; 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16); 3) della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428¹.*

¹ Più specificatamente, l'articolo 2428 c.c., ai nn. 3) e 4), disciplina la relazione sulla gestione prevedendo che:

3) *il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;*

4) *il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;*

Il comma 1 dell'art. 2427 c.c., ai nn. 9) e 16) disciplina la nota integrativa prevedendo che:

9) *l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati*

La novella legislativa ha tuttavia sollevato alcuni dubbi interpretativi, in particolare, sull'applicabilità della procedura semplificata di redazione del bilancio anche alle società cooperative che dimostrino i requisiti dimensionali delle cd. microimprese di cui al I comma dell'articolo 2435 ter c.c.².

Al riguardo, la riforma *de qua* deve infatti leggersi in combinato disposto con la peculiare disciplina degli obblighi di informazione e bilancio gravanti sulle cooperative di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies*, 2° comma, del codice civile. In particolare, tali norme prevedono in breve che:

- art. 2513 c.c., gli Amministratori ed i Sindaci sono tenuti a documentare in Nota integrativa, ai fini del godimento di agevolazioni fiscali, la condizione di cooperativa a “mutualità prevalente”;

- art. 2528 c.c., gli Amministratori debbono riferire nella Relazione sulla gestione (ovvero in Nota Integrativa se redigono il bilancio in forma abbreviata) in ordine alle determinazioni assunte nel corso dell'esercizio con riguardo all'ammissione di nuovi soci;

- art. 2545 c.c., gli Amministratori ed i Sindaci debbono evidenziare nella Relazione sulla gestione (ovvero in Nota Integrativa se redigono il bilancio in forma abbreviata) i criteri seguiti nella gestione societaria per il perseguimento dello scopo mutualistico;

- art. 2545 *sexies* 2° comma c.c., in occasione di erogazione di ristorni, debbono essere separatamente indicati in bilancio (distinzione normalmente indicata in Nota Integrativa) i dati relativi all'attività svolta con i soci, rispetto a quella svolta con i terzi, distinguendo le diverse gestioni in caso di pluralità di tipologie di scambio mutualistico.

Ebbene, le susesposte disposizioni non sono state abrogate né richiamate dall'art 2545 ter c.c. quali informazioni da riportare obbligatoriamente in calce allo Stato Patrimoniale (così come in generale previsto per le società di capitali microimprese in relazione alle informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 e dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16)).

Posto quanto sopra, non può sottacersi il fatto che l'apparente contrasto normativo generi incertezza tra le cooperative e gli operatori del settore.

In relazione a ciò si prende atto dell'orientamento espresso dalla Commissione Cooperative dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma con la

16) *l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.*

² Secondo l'art. 2435-ter c.c. sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Raccomandazione dell'ottobre del 2016 (sulle conseguenze dell'introduzione del d.lgs. n. 139/2015 per le società cooperative) in cui, pur rilevando che l'interpretazione letterale della norma porterebbe ad affermarne l'inapplicabilità alle società cooperative, si dà evidenza al fatto che escludere le cooperative dalla possibilità di redigere il bilancio nella forma prevista per le micro-impresе si porrebbe in aperto contrasto con i principi ispiratori della stessa legge di riforma tesa alla semplificazione egli adempimenti di bilancio per le società di piccole dimensioni.

Di qui, l'ordine dei commercialisti ipotizza la soluzione di ritenere assolti gli obblighi normativi, a condizione che tutte le informazioni specificatamente richieste dai suesposti artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies* c.c in relazione al carattere mutualistico della cooperativa, vengano comunque fornite in calce ai prospetti di Bilancio ovvero nella Relazione di Gestione (la cui redazione diverrebbe a quel punto obbligatoria per tutte le cooperative).

Le ipotesi interpretative di cui sopra sono state esaminate dalla scrivente, anche in confronto con le Associazioni di rappresentanza, e ritenute apprezzabili le soluzioni interpretative, tuttavia, gli approfondimenti tecnico-giuridici operati in seno all'Amministrazione, portano a ritenere prevalente il criterio interpretativo fondato sulla lettera della norma rispetto a quello logico-sistematico.

Come noto, infatti, secondo l'articolo 12 delle preleggi al codice civile, *nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato.*

Come più volte sostenuto dalla giurisprudenza, *in tema di interpretazione della legge, nelle ipotesi in cui l'interpretazione letterale di una norma di legge sia sufficiente ad individuarne, in modo chiaro ed univoco, il relativo significato e la connessa portata precettiva, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario costituito dalla ricerca, attraverso l'esame complessivo del testo, della "mens legis", specie se, attraverso siffatto procedimento, possa pervenirsi al risultato di modificare la volontà della norma, così come inequivocabilmente espressa dal legislatore (ex multis e da ultimo, Cass. civ. 14-10-2016, n. 20808).*

Ebbene, nel caso di specie, dall'interpretazione testuale delle norme del codice civile in materia di cooperative sembra doversi desumere l'inapplicabilità di quanto disposto dalla novella legislativa di cui all'art. 2435 ter c.c..

Al riguardo, come evidenziato, il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 ha introdotto il nuovo art. 2435 ter c.c. senza abrogare né modificare espressamente e testualmente gli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies* c.c., i quali pertanto sono ad oggi in vigore.

Nondimeno, l'art. 2519 c. c. prevede che *alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni.*

In altre parole, alla luce della suddetta disposizione, la disciplina contenuta nella sezione IX del capo V del titolo V del libro quinto del codice civile sul bilancio delle società per azioni si applica in quanto compatibile e solo in presenza di un vuoto normativo. Ma tale lacuna non sembra esservi, stante la specifica disciplina di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies* c.c. ad oggi in vigore e non espressamente abrogata.

Diversamente argomentando, si rischierebbe la disapplicazione di una norma di legge da parte di un'Autorità amministrativa, con possibile insorgenza di contenziosi, di conflitti interpretativi in sede amministrativa e giurisdizionale e di eventuali responsabilità erariali.

Come detto, infatti, la verifica della mutualità in capo alle società cooperative comporta agevolazioni di carattere tributario, finanziario e giuslavoristico, la cui giustificazione deve sempre emergere in modo trasparente e nei modi di legge di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies* c.c., anche qualora lo stesso ente rientri nella categoria dimensionale delle microimprese.

Per quanto sopra, pur condividendo lo spirito della Direttiva Europea e l'auspicio degli operatori per l'estensione anche alle società cooperative della norma semplificativa, non può risolversi la questione con un atto amministrativo di interpretazione.

Pertanto questa Direzione si è fatta promotrice, verso i vertici politici del Ministero, della necessità della adozione di una modifica legislativa finalizzata ad armonizzare la disciplina della redazione del bilancio delle cooperative al dettato normativo europeo sulla semplificazione degli oneri informativi delle microimprese.

Nel frattempo si pone il problema dell'attuale incertezza normativa e della valutazione, nel corso dell'attività di vigilanza, dei comportamenti delle singole cooperative che rientrino nella fattispecie delle cd. microimprese e che ritengano di avvalersi impropriamente della facoltà prevista dalla norma semplificativa.

Nelle more dell'auspicata novella legislativa i Sigg. Revisori, che riscontrino nel corso delle verifiche che la cooperativa si sia avvalsa della presunta facoltà prevista dall'art. 2435 ter c.c., dovranno verificare se:

- l'omissione della Nota Integrativa non abbia consentito l'indicazione delle notizie di cui agli artt. 2513, 2528, 2545 e 2545 *sexies*, 2° comma, ovvero,
- al di là del semplice rispetto della tassonomia del bilancio, gli obblighi di informazione di cui sopra siano comunque stati assolti, attraverso l'inserimento in calce ai prospetti di bilancio delle notizie relative.

Premesso che i controlli di mutualità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 220/02 debbono comunque essere svolti, si provvederà come segue:

1. nel primo caso, non essendo stato rispettato l'obbligo informativo, la cooperativa dovrà essere diffidata a riapprovare nuovamente il bilancio nel formato previsto ed inserendo le richieste notizie, depositandolo presso il Registro delle Imprese;
2. nel secondo caso, trattandosi di irregolarità meramente formale, che non inficia, sul piano dei contenuti, l'adempimento dell'obbligo di informativa, i revisori segnaleranno l'irritualità nella redazione del bilancio al punto 56) del verbale, alla voce: - *Eventuali suggerimenti e consigli per migliorare la gestione, il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale* - prescrivendo, per il futuro ed in assenza di novelle normative, un più rigido rispetto delle previsioni codicistiche e concludendo le verifiche, ove non emergano ulteriori irregolarità, con la proposta di rilascio del certificato.

Analoghe considerazioni dovranno effettuarsi, fino a successive comunicazioni al riguardo, anche in occasione dello svolgimento di ispezioni straordinarie.

IL DIRETTORE GENERALE
(Simonetta Moleti)