

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinatore scientifico
Maria Giovanna Caruso

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda, Paolo Bisi, Elena Fracassi, Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi, G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca, C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola, M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta, C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi, L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Beschi, R. Capriotti, M.G. Caruso, L. Dall'Oca, M. Di Pace, M. Magnavini, G. Rancan, F. Toninelli, M. Zanardi

Stampa
Grafiche Artigianelli
Via Piamarta, n. 6 - 25121 Brescia

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/17:00
Sito Web: WWW.RATIO.IT
Posta elettronica:
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori della Comunicazione n. 3575 del 28.11.1995
Autorizzazione del Tribunale di Mantova n. 2/2005
Periodico trimestrale, spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 9.10.2026

RATIO Coop

Periodico fiscale, amministrativo e del lavoro dedicato alle cooperative

Sommario - Ottobre 2026

Opinione	- Postergazione dei finanziamenti dei soci nelle cooperative	**3**
CoopNews		**4**

Fisco e contabilità

Imposte dirette	- Tassazione dei ristorni per il socio di cooperativa	**6**
	- Regime fiscale delle cooperative in materia di Ires	**11**
Imposte indirette	- Reverse charge nei rapporti tra cooperativa e soci	**18**
Bilancio	- Calcolo della prevalenza a seguito della soppressione dell'area straordinaria del conto economico	**20**

Diritto del lavoro

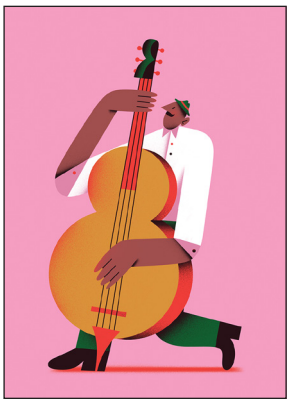
Normativa	- Rapporti di lavoro e tutele per soci lavoratori e dipendenti	**23**

Varie

Diritto societario	- Postergazione dei finanziamenti dei soci	**27**
	- Scopo mutualistico nelle società cooperative	**33**
	- Opzioni di autonomia statutaria per uscita del socio dalla coop	**37**

Rubriche

Scadenzario	- Adempimenti mese di novembre 2026	**41**



Tania Yakunova

Tania Yakunova è un'illustratrice ucraina, vive e lavora a Kiev.
Nel suo lavoro trova ispirazione nell'arte d'avanguardia e nel design del XX secolo.
Realizza sia illustrazioni commerciali che editoriali, illustrazioni per libri, riviste, manifesti, packaging lavorando per clienti di tutto il mondo (Apple, Google, Facebook, Coca-Cola, Visa Gold, Yves Rocher, Penguin Random House, The Washington Post).
Ultimamente ha aggiunto la scultura in ceramica ai suoi assai variegati interessi artistici.
Tania è un membro attivo della comunità di artisti locali, tiene regolarmente conferenze e workshop di illustrazione.
Nel 2020 ha vinto la sedicesima edizione del Concorso internazionale di illustrazione bandito da Tapirulan.
Lo scoppio della guerra nel suo Paese ne ha grandemente condizionato la sua direzione creativa: "La mia vita è cambiata radicalmente dall'oggi al domani - ci racconta Tania - Le mie giornate, la mia arte e la mia mente erano piene di incursioni aeree, notizie e orrori della guerra. È diventata la nuova realtà per me". Così le sue illustrazioni, prima ricche di colori vivaci e allegre, sovente si sono incupite: "Alcune illustrazioni sono voci lontane del mio passato, frammenti della mia vita tranquilla, cose che mi ispiravano, sogni ad occhi aperti nella mia testa. Altre sono riflessi di tragici eventi di guerra, urla di vittime, echi di esplosioni".

Fabio Toninelli

In copertina

Titolo dell'opera:
"Music"
Tecnica: Tecnica digitale

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.
Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com
La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.
Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.
I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.
Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.
Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

*****Riproduzione vietata*****
Informativa privacy
Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - **privacy@gruppocastelli.com**.
I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo **www.ratio.it/privacy-policy**.
Testata volontariamente sottoposta a certificazione di tiratura e diffusione in conformità al Regolamento CSST
Certificazione Editoria Specializzata e Tecnica

ANES
ASSOCIAZIONE NAZIONALE EDITORIA PERIODICA SPECIALIZZATA

REVERSE CHARGE NEI RAPPORTI TRA COOPERATIVA E SOCI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- RAPPORTI ASSOCIATIVI E REVERSE CHARGE NEI SUBAPPALTI EDILIZI
- RAPPORTI TRA COOPERATIVA E SOCI

Art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 26.10.1972 n. 633 *- Art. 17, c. 6, lett. a-ter) D.P.R. 633/72 - Cir. Ag. Entrate 27.03.2015, n. 14/E e risposta a interpello 21.12.2021, n. 845 - Art. 1, c. 44, lett. a) L. 27.12.2006, n. 296 - Circ. Ag. Entrate 4.08.2006, n. 28/E - Circ. Ag. Entrate 29.12.2006, n. 37/E - Circ. Ag. Entrate 16.02.2007, n. 11/E - Cir. Ag. Entrate 4.04.2007, n. 19/E - Ris. Ag. Entrate 11.09.2007, n. 243/E*

Il rapporto mutualistico tra cooperativa e socio non configura un rapporto di subappalto e non determina automaticamente l'applicazione del reverse charge. Tale impostazione, già delineata dalla C.M. n. 37/E/2006, deve essere coordinata con l'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 633/1972, che assoggetta a inversione contabile le prestazioni di servizi rese nel settore delle costruzioni da soggetti subappaltatori. Quando la cooperativa opera quale subappaltatrice, il reverse charge può applicarsi anche alle prestazioni rese dai soci, purché autonome, imponibili ai fini Iva e direttamente riferibili alla medesima commessa. La C.M. n. 19/E/2007, con riferimento ai consorzi, e la R.M. n. 243/E/2007, per le cooperative, hanno riconosciuto che il regime applicabile alla prestazione resa dall'ente associativo può riflettersi sulle prestazioni interne degli associati. In tale prospettiva, le prestazioni rese dai soci assumono rilevanza ai fini Iva in relazione alla prestazione che la cooperativa rende nei confronti dell'appaltatore o del subappaltatore a monte, secondo un criterio analogo a quello previsto dall'art. 3, c. 3 D.P.R. 633/1972 per le prestazioni rese nell'ambito del mandato senza rappresentanza. L'analogia non trasforma il rapporto mutualistico in un mandato, né sostituisce la verifica dei presupposti del reverse charge, ma consente di valorizzare il collegamento sostanziale tra la prestazione interna del socio e la prestazione esterna della cooperativa. Il regime di cui all'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 633/1972 può pertanto applicarsi al rapporto cooperativa-socio quando la cooperativa agisce quale subappaltatrice e il socio esegue una prestazione di servizi inserita nella medesima filiera contrattuale, sempreché l'operazione sia effettivamente riconducibile al settore edile e siano soddisfatti gli ulteriori requisiti previsti dalla disposizione.

SCHEMA DI SINTESI

APPLICAZIONE REVERSE CHARGE NEL SETTORE EDILE

Art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 633/1972

⇨ • L'applicazione del reverse charge è stata estesa alle prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori:
.. nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili;
ovvero
.. nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

⇨ L'art. 1, c. 44, lett. a) L. 296/2006 ha introdotto il c. 6, lett. a), all'art. 17 D.P.R. 633/1972.

⇨ • L'applicazione del meccanismo del reverse charge di cui alla lett. a) nel settore edile soggiace al verificarsi dei seguenti requisiti:

⇨ .. presenza di una prestazione di servizi[1]; ⇨
- Esclusione delle forniture di beni con posa in opera, in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.
- Ai fini Iva, le stesse costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

⇨ .. le operazioni rientrano nel settore edile; ⇨
- Il soggetto subappaltatore e l'appaltatore devono operare nell'ambito di attività riconducibili alla sezione F - "Costruzioni" - della classificazione ATECO vigente (Atecofin 2025).
- Conseguentemente, il reverse charge previsto dalla lett. a) non si applica quando l'attività esercitata dal soggetto appaltatore non sia riconducibile al settore delle costruzioni, anche se il rapporto contrattuale con il prestatore sia formalmente qualificato come subappalto.

⇨ .. il rapporto rientra nel subappalto.

Nota[1] Poiché dal tipo di contratto dipende l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui sussistano contemporaneamente una prestazione di servizi e una cessione di beni occorre fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per capire se è prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare (R.M. 148/E/2007).

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 9.10.2026
Riproduzione vietata

IMPOSTE INDIRETTE | **imposte e tasse**

RAPPORTI ASSOCIATIVI E REVERSE CHARGE NEI SUBAPPALTI EDILIZI

PRESTAZIONI RELATIVE A EDIFICI

Reverse charge ex art. 17, c. 6, lett. a-ter)

- Accanto al reverse charge previsto per i subappalti nel settore delle costruzioni dall'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. n. 633/1972, il medesimo comma contempla, alla lett. a-ter), una distinta ipotesi di inversione contabile applicabile a specifiche prestazioni relative a edifici.
- La lett. a-ter) riguarda, ad esempio, le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici. Diversamente dalla disciplina dei subappalti, essa non presuppone necessariamente l'esistenza di un contratto di subappalto né richiede che il committente svolga un'attività riconducibile al settore delle costruzioni.
- Come chiarito dalla C.M. Agenzia delle Entrate 27.03.2015, n. 14/E, l'applicazione del regime dipende dalla natura oggettiva della prestazione e dal suo effettivo collegamento con un edificio.
- La risposta a interpello 21.12.2021, n. 845 ha confermato, con riferimento ai rapporti tra consorzio e imprese consorziate, l'applicabilità del reverse charge di cui alla lett. a-ter) alle prestazioni interne oggettivamente riconducibili alle attività previste dalla norma. Pur riguardando una fattispecie consortile, tale orientamento valorizza la necessità di qualificare autonomamente la singola prestazione resa nell'ambito dei rapporti associativi, verificandone l'effettiva riconducibilità alla disciplina dell'inversione contabile.

INAPPLICABILITÀ

C.M. 37/E/2006

- La C.M. 29.12.2006, n. 37/E ha chiarito che, ai fini dell'art. 17, c. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972, il rapporto associativo tra ente e associato non configura, di per sé, un contratto di subappalto.
- La mera assegnazione dei lavori al socio nell'ambito del rapporto mutualistico non determina quindi automaticamente l'applicazione del reverse charge.
- Con la medesima circolare l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il sistema dell'inversione contabile deve essere applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o a loro volta subappaltatori in relazione alla realizzazione dell'intervento.

Il reverse charge non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forma di contratti d'appalto, nei confronti del committente principale.

APPLICABILITÀ

C.M. 19/E/2007

- Con la C.M. 19/E/2007 l'Agenzia delle Entrate **ha inserito nell'ambito di applicazione dell'inversione contabile anche i rapporti associativi**.
- In particolare, è stato proposto il caso di una società consortile che assume la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e procede al ribaltamento dei costi alle società consorziate consentendo loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione.
- L'Agenzia delle Entrate affronta il caso di quando il consorzio, agendo in subappalto, applica il reverse charge nei confronti dell'appaltatore. In tal caso, anche per le prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio trova applicazione il meccanismo del reverse charge.

POSIZIONE MINISTERIALE

R.M. 243/E/2007

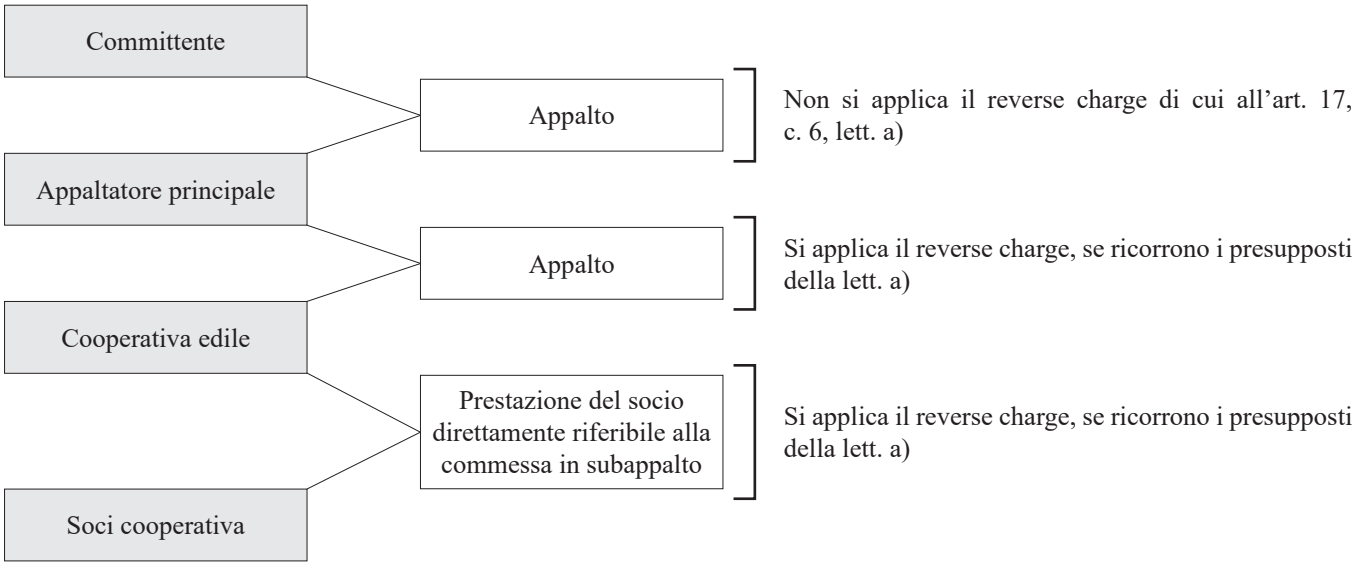
- Con la R.M. 243/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha esteso ai rapporti tra cooperativa e soci i principi espressi con le C.M. 37/E/2006 e 19/E/2007.
- Ne deriva che la cooperativa dovrà emettere fattura senza applicazione dell'Iva, applicando il meccanismo dell'inversione contabile di cui al c. 6, lett. a), dell'art. 17 D.P.R. 633/1972, quando agisce in qualità di subappaltatore e anche la società appaltatrice opera nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche Atecofin (2025).
- In tale caso, anche i soci della cooperativa che effettuano le prestazioni per conto della stessa dovranno fatturare con il sistema dell'inversione contabile.
- I principi espressi dalla C.M. 19/E/2007 e dalla R.M. 243/E/2007 non risultano superati da successivi documenti di prassi con riferimento ai subappalti nel settore delle costruzioni di cui all'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 633/1972.

Aggiornato al 9.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

RAPPORTI TRA COOPERATIVA E SOCI

Schema delle operazioni

Premessa	• Viene stipulato un contratto di appalto tra il committente e l'impresa costruttrice la quale, a sua volta, stipula un contratto di subappalto con la cooperativa edile. • La cooperativa per l'esecuzione della commessa si avvale delle prestazioni dei propri soci.



Fatturazione e assolvimento dell'Iva	• Nel rapporto tra socio e cooperativa, quando ricorrono i presupposti del reverse charge nei subappalti edilizi di cui all'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. 633/1972, il socio emette fattura elettronica senza addebito dell'Iva. • La fattura deve indicare il riferimento normativo all'inversione contabile: "Operazione soggetta a inversione contabile ai sensi dell'art. 17, c. 6, lett. a) D.P.R. n. 633/1972". • Nel tracciato della fattura elettronica deve essere utilizzato il codice natura N6.3 - Inversione contabile - subappalto nel settore edile. La cooperativa, in qualità di committente della prestazione, integra la fattura ricevuta con l'aliquota e l'imposta applicabili, provvedendo alle conseguenti annotazioni nei registri Iva. L'integrazione può essere trasmessa al Sistema di Interscambio mediante documento elettronico di tipo TD16 - Integrazione fattura reverse charge interno.

Nota bene	• L'Agenzia delle Entrate sottolinea che bisogna tenere in debita considerazione le peculiarità che caratterizzano, differenziandolo, ciascun ente associativo. Qualora, ad esempio, nei rapporti tra la cooperativa ed i propri soci vengano stipulati dei contratti di subappalto per ogni lavoro assegnato si renderà sempre applicabile il meccanismo del reverse charge di cui al c. 6, lett. a), dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 9.10.2026
Riproduzione vietata

CALCOLO DELLA PREVALENZA A SEGUITO DELLA SOPPRESSIONE DELL'AREA STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI
- CALCOLO DELLA PREVALENZA A SEGUITO DELL'ELIMINAZIONE DELL'AGGREGATO "E" DEL CONTO ECONOMICO

Artt. 2512, 2513, 2514, 2545 e 2545-sexies c.c. - *D. Lgs. 18.08.2015, n. 139 - Docum. congiunto CNDCEC ed Alleanza delle Cooperative Italiane del 26.04.2019 - Direttiva MISE, oggi MIMIT, 21.05.2021, n. 3*

Il D. Lgs. 139/2015 ha operato una serie di variazioni in riferimento ai criteri di redazione dei bilanci societari, con effetto dal 1.01.2016. Tra le variazioni maggiormente significative, in ordine alla composizione delle voci di conto economico, è da evidenziare l'eliminazione dell'aggregato "E", nel quale, fino al 31.12.2015, trovavano allocazione le componenti reddituali di tipo straordinario. Tale circostanza ha generato significative conseguenze sul calcolo della mutualità prevalente nelle società cooperative, posto che le voci precedentemente inserite nell'area soppressa, assolutamente ininfluenti ai fini della verifica della prevalenza, sono ora riclassificate in sezioni del conto economico potenzialmente rilevanti a tale scopo. Sulla questione è intervenuto il CNDCEC che, nel documento redatto congiuntamente con l'Alleanza delle Cooperative Italiane, del 26.04.2019, ha fatto luce sulle conseguenze di tale nuova riclassificazione, ritenendo applicabile, tra i vari approcci possibili, il principio di pura derivazione dai dati del bilancio, con l'unico correttivo derivante dalla necessità di escludere, dal calcolo della prevalenza, i componenti positivi o negativi non attinenti allo scambio mutualistico. Il criterio deve essere applicato tenendo conto dei principi contabili nazionali vigenti, in particolare l'OIC 12, relativo alla composizione e agli schemi del bilancio d'esercizio e l'OIC 29 per i cambiamenti dei principi contabili, i cambiamenti di stima, alla correzione degli errori e i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Tale impostazione è stata condivisa dal MISE, oggi MIMIT, con direttiva 3/2021, indirizzata ai revisori di cooperativa.

SCHEMA DI SINTESI

REQUISITI DI MUTUALITÀ PREVALENTE PREVISTI DAL CODICE CIVILE	• Svolgimento dell'attività in prevalenza in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi. • Utilizzo prevalente, nello svolgimento dell'attività, delle prestazioni lavorative dei soci. • Utilizzo prevalente, nello svolgimento dell'attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.	Art. 2512 c.c.
	• Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i parametri: .. **ricavi dalle vendite** dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'art. 2425, c. 1, p. A1; .. **costo del lavoro dei soci** superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, c. 1, p. B9, computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; .. **costo della produzione per servizi ricevuti** dai soci ovvero **per beni conferiti** dai soci rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi di cui all'art. 2425, c. 1, p. B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, c. 1, p. B6.	Art. 2513 c.c.
RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO	Gli amministratori e i sindaci della società, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio devono, nelle relazioni previste dagli artt. 2428 e 2429 c.c., indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.	Art. 2545 c.c.
	• Le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci. Ove esercitino più gestioni mutualistiche, devono distinguere le informazioni relative alle diverse gestioni in modo coerente con la struttura dell'attività e con i criteri di calcolo della prevalenza. • Per le cooperative "microimprese" ex art. 2435-ter c.c. che si avvalgono dell'esonero dalla Nota integrativa, l'informativa sulla prevalenza va resa in calce allo Stato patrimoniale • La "rappresentazione in bilancio" dei ristorni non richiede una esposizione nel Conto economico. • La norma impone solo che i dati dell'attività con i soci siano evidenziati separatamente nel bilancio, ma la sede tecnica di tale separazione è la Nota integrativa, in coerenza con l'art. 2513 c.c. e con la struttura del bilancio civilistico.	Art. 2545-sexies c.c.

Aggiornato al 9.10.2026 | Centro Studi Castelli S.r.l.

Riproduzione vietata

BILANCIO | **contabilità generale**

APPROFONDIMENTI

EFFETTO SUL CALCOLO DELLA PREVALENZA DEI NUOVI CRITERI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

Eliminazione dell'area straordinaria del conto economico

- Il calcolo della prevalenza, secondo quanto previsto dagli artt. 2511, 2512 e 2513 c.c., deve essere effettuato con il concorso di 2 principi:
  - .. il **criterio di derivazione** dai dati di bilancio, secondo i nuovi criteri di redazione dettati dal D. Lgs. 139/2015;
  - .. il principio di **omogeneità mutualistica** finalizzato ad assicurare che, nel numeratore e nel denominatore dei parametri, siano ricompresi esclusivamente elementi inerenti lo scambio mutualistico.

Documento congiunto CNDCEC ed Alleanza delle Cooperative Italiane del 26.04.19

CALCOLO DELLA PREVALENZA A SEGUITO DELL'ELIMINAZIONE DELL'AGGREGATO "E" DEL CONTO ECONOMICO

QUESTIONE

- **Soppressione dell'area straordinaria del C.E.**
  - A decorrere dall'esercizio 2016, ad opera del D. Lgs. 139/2015, è stata disposta l'eliminazione dell'aggregato "E" del Conto Economico di bilancio, area nella quale, fino al 31.12.2015, dovevano essere allocati i proventi e gli oneri straordinari (voci E20 ed E21).
- **Conseguenze sul calcolo della prevalenza nelle società cooperative**
  - Detta soppressione potrebbe avere impatto sul calcolo della percentuale di prevalenza, posto che alcuni componenti reddituali precedentemente classificati nelle voci "E20" e/o "E21" del Conto Economico potrebbero, per effetto della nuova impostazione contabile:
    - .. essere classificati in voci rilevanti ai fini della verifica della percentuale di prevalenza;
    - .. essere rilevati in una voce di patrimonio netto, come nel caso di errori contabili o di cambiamento di principi contabili.

ORIENTAMENTO PRESCELTO

- L'approccio più corretto è il principio di derivazione dal bilancio, in quanto il legislatore, nel definire i criteri di misurazione della prevalenza di cui all'art. 2513 c.c., ha inteso effettuare un rinvio formale a specifiche voci di conto economico, il che comporta che, qualora intervengano modificazioni alle regole contabili, anche il valore di riferimento subisce necessariamente le medesime modificazioni.
- Sulla base di tale assunto, il principio di derivazione dal bilancio impone di calcolare la percentuale di prevalenza pedissequamente sulla base delle poste mutuate dalle risultanze di conto economico.
- Al fine di individuare l'attività realizzata con i soci rispetto all'attività complessiva realizzata con soci e non soci, con tale impostazione il calcolo viene effettuato sulla base delle schede contabili confluite nella voce di riferimento per il parametro di prevalenza, ossia:
  - .. voce A1 - ricavi delle vendite e delle prestazioni;
  - .. voce B6 - costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
  - .. voce B7 - costi per servizi;
  - .. voce B9 - costo del lavoro.
- La norma (c. 3 art. 2513 c.c.) disciplina inoltre criteri specifici per le cooperative agricole, basati sulla quantità o sul valore dei prodotti conferiti(>50%), e prevede l'utilizzo della media ponderata quando coesistono più forme di scambio mutualistico, come ribadito in giurisprudenza (Sentenza del 5.08.2021, n. 22307 - Corte di Cassazione).

Documento congiunto 26.04.2019 CNDCEC e Alleanza delle Cooperative Italiane

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 9.10.2026
Riproduzione vietata

DEROGA

- Unica e necessaria deroga al principio enunciato riguarda l'**esclusione** dalla voce (o dalle voci) di riferimento (sia dal numeratore che dal denominatore) di **componenti** positivi e/o componenti negativi di reddito non attinenti allo scambio mutualistico.

Tale deroga discende dall'applicazione del principio cardine, sancito dagli artt. 2511 e 2512 c.c., che contraddistingue la cooperativa dalle società lucrative: lo scopo mutualistico.

Direttiva MIMIT 3/2021	• Il MIMIT conferma che **nel calcolo della prevalenza** non si dovrà tener conto degli **elementi di entità o incidenza eccezionali**, ancorché classificati nelle voci di cui ai punti A) e B) del Conto Economico, che non siano attinenti allo scambio mutualistico tra soci e società. • Detti elementi devono trovare adeguata rappresentazione in nota integrativa ai sensi dell'art. 2427, c. 1, n. 13, e in caso di carenza sostanziale, che non ne consenta l'esatta individuazione, si renderà necessaria la rettifica formale dei documenti contabili con l'approvazione e deposito presso il Registro Imprese di un nuovo bilancio e relativa nota integrativa.

CONCLUSIONE

- Dal combinato disposto degli artt. 2511, 2512 e 2513 c.c., discende che il calcolo della prevalenza deve essere effettuato con il concorso di due principi:
  - .. il principio di derivazione dei dati dal bilancio;
  - .. il principio di omogeneità mutualistica, al fine di escludere dal calcolo tutti quei componenti non attinenti allo scambio mutualistico.
- La giurisprudenza ha evidenziato che la perdita della qualifica può derivare non solo dalla modifica formale delle clausole statutarie, ma anche dalla violazione in concreto delle clausole mutualistiche, con conseguente possibile disconoscimento delle agevolazioni (Sentenza 20.03.2023 n. 8001).

Tavola — **Casi particolari connessi all'eliminazione dell'aggregato E del Conto Economico**

Situazione	Contabilizzazione dopo D.Lgs. 139/2015 e riflessi sul calcolo della prevalenza
Presenza di errori non rilevanti	• Nelle voci di riferimento per il calcolo della prevalenza sono classificate anche le **sopravvenienze attive e/o passive** derivanti dalla correzione di errori contabili non rilevanti, commessi in esercizi precedenti. • Adottando il principio di derivazione dal bilancio, tali componenti positivi e/o negativi, se attinenti allo scambio mutualistico, **rilevano ai fini del calcolo della prevalenza**, non rendendosi necessario effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.
Presenza di errori rilevanti	• La correzione di errori rilevanti deve essere contabilizzata rettificando il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. • **Adottando il principio di derivazione** dal bilancio, gli errori rilevanti, anche se attinenti allo scambio mutualistico, **non sono computati ai fini del calcolo della prevalenza**, non rendendosi necessario effettuare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.
Cambiamenti di principi contabili	• L'effetto derivante da cambiamenti dei principi contabili deve essere contabilizzato rettificando il saldo di apertura del patrimonio netto, nell'esercizio in cui si verifica la variazione del principio contabile. • **Adottando il principio di derivazione** dal bilancio, tale contabilizzazione **non rileva ai fini del calcolo della prevalenza**, non rendendosi necessario operare alcuna rettifica alla voce di riferimento per il calcolo della prevalenza.
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni straordinarie e dall'eliminazione di immobili civili e di altri beni non strumentali	• Tali componenti sono ora contabilizzate in voci **non rilevanti ai fini della misurazione della prevalenza**, in quanto contabilizzate nelle voci A5) e B14) del C.E. • Non si riscontra pertanto alcuna alcuna differenza sostanziale rispetto al precedente regime, nel quale le medesime componenti erano allocate nell'area straordinaria.
Appalti a terzi e voce B9 in casi di cooperative di lavoro/servizi	• Appalti a terzi e voce B9 in casi di cooperative di lavoro/servizi: .. in presenza di contratti di appalto a terzi, i corrispettivi pagati a imprese appaltatrici sono "costi per servizi" e non "costi del lavoro". .. e quindi non vanno computati nella voce B9 ai fini del parametro sul costo del lavoro dei soci (Ris. n. 104/E/2011).

Aggiornato al 9.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.

Riproduzione vietata