



Gianni Allegretti
Marcello Allegretti

IL BILANCIO DELLE COOPERATIVE AGRICOLE

Guida operativa alle particolarità
civilistiche, contabili e fiscali settoriali

 **ConsulenzaAgricola.it**

Direttore scientifico Luciano Mattarelli

SOMMARIO

PREFAZIONE	3
1. LE COOPERATIVE AGRICOLE	5
La forma cooperativa quale modello di impresa	5
Le cooperative nel diritto societario dopo la riforma	6
Le cooperative agricole dopo la riforma e la Legge di orientamento	9
La qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) e di società agricola della cooperativa	11
L'imprenditore agricolo professionale	11
La società agricola	12
La qualifica di IAP per le società	13
Riepilogo	14
Le cooperative agricole - Tipologia e caratteristiche	14
<i>Cooperative che operano "a monte" della produzione agricola</i>	15
<i>Cooperative che esercitano in proprio la produzione agricola e/o l'allevamento</i>	16
<i>Cooperative per la conduzione dei terreni</i>	16
<i>Cooperative di allevamento e stalle sociali</i>	17
<i>Cooperative che operano "a valle" della produzione agricola o dell'allevamento</i>	18
2. L'ATTO COSTITUTIVO E L'ISCRIZIONE ALL'ALBO NAZIONALE	21
I consorzi cooperativi.....	21
Elementi costitutivi delle società cooperative	22
Atto costitutivo e statuto	23

La disciplina applicabile.....	25
Il deposito dell'atto costitutivo e l'iscrizione della società nella sezione speciale del Registro delle imprese	27
L'iscrizione all'Albo delle cooperative quale elemento costitutivo dell'ente	28
Vincoli solidaristici fra cooperative - I fondi mutualistici.....	31
Obbligo di destinazione ai fondi	32
Determinazione del contributo.....	34
Destinazione del patrimonio finale all'atto dello scioglimento.....	35
La vigilanza governativa	35
3. I SOCI E IL CAPITALE	39
Il capitale - Premessa.....	39
La variabilità del capitale	40
Azioni o quote	41
La funzione del capitale.....	42
I limiti di capitale.....	42
Le operazioni sul capitale - Aumento a pagamento	43
Le operazioni sul capitale - Aumento gratuito.....	45
La rivalutazione delle quote o azioni ai sensi della Legge n. 59/1992.....	45
L'aumento gratuito mediante attribuzione di ristorni.....	46
L'acquisto di azioni proprie	47
La riduzione o l'azzeramento del capitale per perdite	48
La riduzione al di sotto del minimo legale	49
L'azzeramento del capitale.....	50
La riduzione reale del capitale.....	50
La liquidazione della quota e il rimborso delle azioni	51
I soci - Premessa.....	52
L'ammissione del socio e il principio della "porta aperta"	52
Il numero minimo	54
I requisiti dei soci.....	54

La parità di trattamento.....	57
Lo scioglimento del rapporto sociale.....	58
Il recesso dei soci	59
L'esclusione del socio.....	61
La morte del socio e i diritti degli eredi.....	62
Rimborso del capitale versato.....	63
La liquidazione a saldo del corrispettivo per i prodotti e servizi conferiti	64
Le categorie di soci - Premessa	66
I soci cooperatori ordinari	67
I soci "in prova" iscritti nella categoria speciale	68
I soci "tecnici e amministrativi"	70
I soci onorari.....	71
I soci finanziatori (sovventori, azionisti di partecipazione cooperativa e finanziatori)	72
I soci sovventori.....	72
Azionisti di partecipazione cooperativa.....	76
Modalità operative	79
Assemblea speciale.....	81
Soci finanziatori	84
4. REQUISITI MUTUALISTICI E LA MUTUALITÀ QUANTIFICAZIONE E RENDICONTAZIONE IN BILANCIO - REGOLAMENTI INTERNI	87
I requisiti mutualistici.....	87
I limiti alla remunerazione del capitale.....	88
I limiti alla remunerazione degli strumenti finanziari	89
Il divieto di distribuzione (indivisibilità) delle riserve	90
L'obbligo di devoluzione del patrimonio finale.....	90
La rilevanza dei requisiti mutualistici ai fini fiscali	90
La mutualità - Premessa	91

Criteri per la definizione e quantificazione della condizione di prevalenza	95
Cooperative di utenza e di consumo a mutualità prevalente	97
Cooperative di lavoro a mutualità prevalente	98
Cooperative di conferimento a mutualità prevalente	99
Un importante parere della Commissione Centrale per gli Enti Cooperativi presso il Ministero dello Sviluppo Economico.....	100
Cooperative di servizi a mutualità prevalente	101
Cooperative agricole a mutualità prevalente, l'alternativa quantità/valore	103
Cooperative miste a mutualità prevalente	103
Cooperative prevalenti "di diritto" - Consorzi agrari	104
La mutualità delle cooperative agricole - Problemi irrisolti	105
Regimi derogatori alla condizione di mutualità prevalente	109
Le cooperative a mutualità non prevalente - Cenni.....	113
La perdita della condizione di mutualità prevalente, conseguenze - Cenni	114
Conseguenze ai fini fiscali.....	115
I regolamenti interni per la disciplina dei rapporti di scambio mutualistico con i soci e le correlazioni con la mutualità	116
Il contenuto dei regolamenti	118
Forma e approvazione dei regolamenti.....	121
I vantaggi	122
La valenza giuridica	122
Regolamenti e società cooperativa in forma di Srl	124
5. IL RISTORNO	127
Il ristorno - Definizione	127
La previsione statutaria	128
Le correlazioni con il regolamento interno	129
Il diritto del socio al ristorno	130

Le modalità di riconoscimento ai soci	131
Limiti e modalità di quantificazione	131
Il ristorno quale quota parte della destinazione dell'utile o quale costo dell'esercizio.....	134
L'imputazione ad incremento delle quote di capitale sociale	138
Il ristorno nelle cooperative di conferimento di prodotti agricoli dei soci	139
Il pensiero dell'Agenzia delle Entrate	139
Contabilizzazione e rappresentazione in bilancio dei ristorni	140
La (ir)rilevanza fiscale del ristorno per la cooperativa e per il socio	141
Le competenze e procedure dell'organo amministrativo e dell'assemblea dei soci.....	142
6. ORGANI SOCIALI	145
<i>L'ASSEMBLEA DEI SOCI</i>	145
Premessa.....	145
Assemblea ordinaria e straordinaria: le competenze in materia di cooperazione.....	145
Diritto di intervento e di delega	146
L'intervento per delega	148
Modalità e forma della delega.....	149
La delega ad un socio	150
La delega a familiari.....	150
La delega ex lege n. 127/1971.....	151
La delega nelle società socie	151
Diritto di voto.....	152
Esercizio del diritto di voto per testa o plurimo.....	153
I quorum costitutivi e deliberativi	159
Modalità di espressione del voto (palese, segreto e per corrispondenza)	159

Contenuto del verbale.....	159
Voto palese, segreto e per corrispondenza.....	160
Le assemblee separate.....	161
Le assemblee speciali dei possessori di strumenti finanziari.....	162
Competenze.....	163
Modalità di svolgimento.....	163
Il rappresentante comune.....	164
LA GOVERNANCE	164
Premessa.....	164
Le forme di amministrazione.....	165
Consiglio di amministrazione (cenni).....	166
Amministratore unico (cenni).....	168
Sistema dualistico (cenni).....	169
Sistema monistico (cenni).....	171
La nomina da parte di categorie di soci.....	172
Conferimento di deleghe, poteri e responsabilità.....	173
Poteri e responsabilità.....	173
Deleghe.....	174
I CONTROLLI ENDOSOCIETARI (COLLEGIO SINDACALE E REVISIONE LEGALE)	176
Premessa.....	176
Collegio sindacale e sindaco unico - Nomina, funzioni e competenze in materia di società cooperative.....	178
Competenze specifiche in materia di cooperazione.....	183
Controllo legale - Obbligo di nomina, funzioni e competenze in materia di cooperazione.....	187
Funzioni e competenze anche in materia di cooperazione.....	190

7. IL BILANCIO D'ESERCIZIO DELLE COOPERATIVE	
REGOLE GENERALI	193
L'adattabilità alle cooperative della struttura e dei contenuti.....	193
Il rapporto di scambio mutualistico con i soci nel bilancio	194
Il risultato economico della gestione, significato e validità particolare per le cooperative	196
L'(in)idoneità della struttura del conto economico a rappresentare le risultanze della gestione mutualistica.....	198
Le voci di bilancio tipiche (speciali) delle cooperative agricole.....	201
Le novità in vigore dal 2016.....	203
Le tipologie delle imprese per dimensioni.....	203
Il bilancio (micro) delle microimprese.....	205
Il bilancio (in forma abbreviata) delle piccole imprese	207
Il bilancio in forma ordinaria.....	208
Il contenuto del bilancio ordinario.....	209
Le novità nel contenuto del bilancio.....	209
Le novità in materia di valutazioni.....	210
La comparabilità con i bilanci ante 2016	211
Il criterio del "costo ammortizzato" per debiti e crediti	212
Definizione di "costo ammortizzato"	213
L'irrilevanza ai fini della disapplicazione del criterio del "costo ammortizzato"	213
Crediti "a breve"	214
Debiti "a breve"	215
Finanziamenti a "tasso di mercato"	215
I crediti e il calcolo del "costo ammortizzato".....	215
I debiti e il calcolo del "costo ammortizzato"	217
I casi particolari del "costo ammortizzato".....	219

Impatti e conseguenze del “costo ammortizzato” nella redazione del bilancio	219
“Costo ammortizzato” - Conclusioni.....	220
L’attualizzazione dei finanziamenti da soci nelle cooperative.....	221
Le forme di finanziamento da soci: costo ammortizzato e informativa in nota integrativa.....	222
L’attualizzazione del debito e la contabilizzazione - Esempio.....	225
Le operazioni con “parti correlate”	226
Il rendiconto finanziario	228
8. LE PARTICOLARITÀ DELLE COOPERATIVE AGRICOLE NEL BILANCIO	231
Il ristorno - Definizione, determinazione e contabilizzazione.....	231
Eliminazione dell’area straordinaria: le conseguenze per le coop.....	233
Le conseguenze nella determinazione del ristorno	235
Gli effetti fiscali delle novità del bilancio (il “doppio binario”).....	236
Gli interessi sui crediti e sui debiti commerciali e finanziari.....	237
Costi di transazione dei finanziamenti.....	237
Storno delle spese di pubblicità capitalizzate.....	237
Correzione di errori contabili a patrimonio netto	238
L’impatto delle novità sulle riserve delle cooperative.....	238
9. LE INFORMATIVE OBBLIGATORIE DELLE COOPERATIVE E BILANCIO XBRL	241
Le info-coop in relazione sulla gestione per i bilanci abbreviati e micro...	242
Le info-coop in nota integrativa	242
La condizione di mutualità	243
I criteri seguiti nella gestione sociale	243
La distinzione dell’attività svolta con i soci	244
L’ammissione di nuovi soci	244
I prestiti da soci.....	245
La collocazione delle informative obbligatorie nella tassonomia XBRL....	245

10. LE VOCI DI BILANCIO CARATTERISTICHE DELLE COOPERATIVE AGRICOLE	247
Premessa	247
I rapporti di scambio mutualistico con i soci.....	248
Conferimenti di prodotti e servizi.....	249
Cooperative di conduzione associata di terreni	250
Conferimento di lavoro	250
Il forfait IVA in agricoltura	251
Aiuti alla produzione agricola e alla integrazione dei ricavi.....	253
I contributi pubblici: aspetti civilistico-contabili e fiscali.....	256
I contributi in conto esercizio	256
I contributi in conto impianti	258
I contributi in conto capitale.....	262
Individuazione dell'esercizio di competenza dei contributi pubblici	264
Prelievi e tasse nazionali e comunitarie sulla produzione.....	266
Quote e diritti di produzione	267
Finanziamenti fruttiferi e infruttiferi da soci	270
Gli apporti dei soci sovventori	272
Gli apporti degli azionisti di partecipazione cooperativa.....	273
Gli apporti dei finanziatori.....	274
Le agroenergie - contabilizzazione e iscrizione in bilancio dei certificati verdi, bianchi e grigi.....	275
I certificati verdi (OIC 7).....	276
Le imprese trader	278
I certificati grigi (OIC 8).....	279
I certificati bianchi	280
I certificati neri	281
11. LA VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI AGRICOLI	283
Premessa	283

Definizioni e classificazione	284
Inventariazione dei beni a magazzino.....	286
Criteri di valutazione	287
Il costo di produzione per le cooperative di conferimento.....	292
La valorizzazione dei conferimenti dei soci	295
Le valutazioni con il metodo del “costo standard”	298
Tipi di standard.....	300
Determinazione dei costi standard e possibili difficoltà di stima.....	302
Costi standard delle materie prime	303
Costi standard della manodopera	303
Costi standard indiretti	304
La valutazione degli animali da riproduzione e delle piante da frutto	305
I frutti pendenti, i prodotti in piedi e le anticipazioni colturali.....	306
Le modalità di vendita dei “frutti pendenti” e dei “prodotti in piedi”	307
Il momento traslativo della proprietà e impositivo ai fini fiscali.....	308
Cosa succede se la “cosa futura” non viene ad esistenza	308
La valutazione della “forza” di un alveare (conta delle api e delle scorte di miele)	309
La valutazione della quantità di pesce in allevamento in invasi	313
La valutazione dei prodotti e materie prime “alla rinfusa” stoccate in massa, silos e trincee	315
L’IVA agricola nella valutazione delle rimanenze.....	316
Le valutazioni per settore merceologico.....	317
Settore ortofrutticolo	318
Settore vitivinicolo	318
Settore lattiero-caseario o comunque settori con produzioni a lunga stagionatura	319
Le attività biologiche e i prodotti agricoli pronti per il raccolto secondo lo IAS 41.....	320
La ratio e i principi alla base dello IAS 41	321

Lo IAS 41 - Finalità, contenuti, applicazione, impatto sui bilanci, esempi di valutazione	324
Le finalità dello IAS 41	325
Applicazione	326
Definizioni.....	327
Presentazione e divulgazione.....	328
Come identificare il “bene biologico”	329
L’impatto sui bilanci.....	330
Gli aiuti pubblici alla produzione	333
Esempio di valutazione nello IAS 41	334
I cali fisici e le perdite di prodotto nelle fasi di conservazione e stagionatura.....	337
Il D.M. 13 gennaio 2000, n. 55.....	340
12. IL RISULTATO D’ESERCIZIO - DETERMINAZIONE E DESTINAZIONE	343
La destinazione dell’utile d’esercizio.....	343
La destinazione alle riserve patrimoniali	345
La contribuzione ai Fondi mutualistici	346
La remunerazione del capitale sociale (dividendi).....	348
La rivalutazione di quote e azioni.....	350
Il ristorno quale quota parte della destinazione dell’utile	351
La remunerazione degli apporti dei sovventori, degli azionisti di partecipazione cooperativa e dei finanziatori	352
La copertura e il riporto delle perdite.....	352
Il rinvio delle perdite nei periodi COVID-19 (2019 e 2020)	355
13. L’ITER DI REDAZIONE E APPROVAZIONE DEL BILANCIO	357
L’approvazione del progetto di bilancio da parte dell’organo amministrativo	357

La relazione al bilancio dell'organo di controllo (collegio sindacale e sindaco unico).....	358
La relazione al bilancio del revisore e l'opinion della società di revisione	360
Gli obblighi di certificazione del bilancio.....	361
L'approvazione entro il maggior termine ex art. 2364 Codice Civile.....	365
Ipotesi generali di rinvio	365
Il rinvio per esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società.....	366
I passaggi preliminari per la convocazione dell'assemblea.....	367
14. LE IMPOSTE SUI REDDITI	369
Trattamento fiscale dell'utile d'esercizio dopo la Finanziaria 2005.....	369
L'aumento (dal 2012) della quota tassabile dell'utile d'esercizio	372
Le agevolazioni di cui alla Legge 31 gennaio 1992, n. 59	373
Determinazione del reddito e agevolazioni fiscali.....	373
Attività agevolate o esenti e condizioni di applicabilità delle agevolazioni	374
La prevalenza	376
Il trattamento dei ristorni	376
La novità della Legge di Bilancio 2021	378
La (ir)rilevanza fiscale del ristorno per la cooperativa.....	378
Irrilevanza della modalità di attribuzione ai soci e della contabilizzazione per la deducibilità dal reddito della cooperativa	379
Cooperative agricole di conferimento	381
Cooperative a mutualità non prevalente	381
L'esemplificazione fornita dalla Circolare n. 35/E/2008)	382
Esercizio di attività non mutualistiche tassabili: trattamento fiscale e contabilizzazione.....	384
Determinazione del reddito in presenza di attività tassabili, agevolate o esenti	385

La doppia attività, agricola e commerciale, e l'esenzione <i>ex artt.</i> 10 e 11 del D.P.R. n. 601/1973.....	386
Agevolazioni e riprese fiscali	387
La dichiarazione dei redditi	388
Il (risolto) problema dell'imposta su imposta	389
Esempio del calcolo dell'imposta da iscrivere in bilancio e in dichiarazione dei redditi	390
I redditi da allevamento	392
La produzione di energia da fonti rinnovabili	393
La produzione di energia da biomasse.....	393
Biomasse da soci in misura prevalente	394
Biomasse prevalenti e fisco	395
Cooperativa con terreno e opzione per la tassazione su base catastale	395
Cooperativa con terreno senza opzione per tassazione catastale	396
Biomasse non prevalenti	396
La produzione di energia da fonte fotovoltaica	397
Cooperativa senza terreno	398
Cooperativa con terreno senza opzione per tassazione catastale	398
Cooperativa con terreno e opzione per tassazione catastale	398
Vendita dell'energia	399
Autoconsumo totale o parziale dell'energia	400
Tariffa incentivante e ritenuta del 4%	401
La natura d'acconto delle ritenute sugli interessi bancari	401
I limiti al riporto e all'utilizzo delle perdite.....	402
Limite all'80% del riporto	403
Le perdite in dichiarazione dei redditi	403
Redditi esenti e riportabilità delle perdite	404
L'utilizzo delle perdite	405
L'esclusione ai fini ISA	407
Il problema dei ristorni nei riguardi degli ex studi di settore.....	409

Attività di accertamento e parere preventivo del MISE	410
La convenzione MISE-Agenzia dell'Entrate.....	412
L'opzione per la tassazione su base catastale	413
Il requisito della esclusività	413
L'opzione	415
Le imprese con più attività	415
I dati da indicare in dichiarazione	416
Determinazione del reddito imponibile durante l'opzione	417
Determinazione delle plusvalenze e minusvalenze	420
15. IRAP - IMPOSTA REGIONALE	
SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE	423
Presupposto e applicazione dell'imposta.....	423
Aliquota dell'imposta	425
L'esenzione della base imponibile riconducibile all'esercizio di attività agricole	425
Le attività extra-agricole soggette all'imposta	428
La produzione di energia elettrica.....	429
Le difficoltà operative per la determinazione della base imponibile	429
Le modalità di dichiarazione della base imponibile esente	430
Gli obblighi di dichiarazione anche in assenza di base imponibile.....	431

PREFAZIONE

Perché un volume dedicato in modo esclusivo al bilancio delle cooperative agricole quando anch'esse, come tutte le altre cooperative e le società di capitali, applicano le medesime regole e principi generali di redazione?

Ebbene, perché per le cooperative agricole la redazione del bilancio, oltre che alle esigenze e finalità specifiche del tipo societario, richiede di tenere conto anche delle particolarità e tipicità proprie del settore primario e dei prodotti dello stesso, così da divenire un unicum nel panorama giuridico.

In tale contesto complessivo, il bilancio assume fondamentale importanza per il socio in quanto finalizzato a "misurare" l'entità dei rapporti di scambio mutualistico intrattenuti con la cooperativa e finanche a pervenire alla valorizzazione dei conferimenti dei soci stessi, siano essi rappresentati da apporti di prodotti o servizi ovvero dall'acquisizione di prodotti o servizi forniti dalla cooperativa, nonché dall'apporto di lavoro da parte dei soci stessi.

È evidente, quindi, come il documento di bilancio assuma per la cooperativa e per il socio una importanza notevole che ci ha spinti a dedicare un'intera opera ad un tema così specifico e "particolare".

Ampio spazio è dedicato alla quantificazione e valutazione delle rimanenze che, in agricoltura, presentano particolarità uniche che ne rendono problematico il computo ove si considerino le difficoltà insite nella natura di beni "vivi" come gli animali, le colture e le piante, ovvero soggetti a lunga maturazione come i vini e i formaggi il cui valore dipende spesso, anzi quasi sempre, anche dalla qualità organolettica e dai "difetti" che, non di rado, sono accertabili solo durante le lunghe fasi di stagionatura/maturazione ovvero

anche solo al termine delle stesse.

Anche la sola conta materiale dei beni, tuttavia, non è scevra da difficoltà come nel caso del pesce o delle api in allevamento o delle anticipazioni culturali e dei frutti pendenti.

Non senza trascurare, inoltre, il rilievo che hanno assunto le attività considerate “connesse” con l’esercizio delle attività agricole proprie a seguito della estensione alla ormai amplissima multifunzionalità in applicazione della Legge di orientamento del 2001, attività dalle quali originano poste “particolari” con conseguenze sia ai fini civilistici sia ai fini fiscali di cui si deve necessariamente tenere conto.

Il volume si occupa, pertanto, “*a tutto tondo*”, del bilancio delle cooperative agricole, sotto il profilo civilistico, contabile e sotto il profilo fiscale, tematiche trattate facendo riferimento specifico alle particolarità e problematiche specifiche del settore e del tipo societario con approfondimenti sulle tematiche relative al funzionamento della società, alla partecipazione dei soci all’attività dell’ente, alle forme di finanziamento, al trattamento contabile e di rappresentazione in bilancio delle numerose poste “speciali e caratteristiche” con i correlati effetti sia civilistici e sia fiscali.

Sicuramente la trattazione non sarà esaustiva e completa, ma siamo confidenti nell’essere riusciti a fornire una panoramica sufficientemente ampia e tale da costituire uno strumento pratico e operativo per i operatori e per i professionisti che a vario titolo li assistono per la soluzione dei problemi che quotidianamente assillano gli operatori economici in un paese come il nostro con una burocrazia imperante.

Gli Autori