Le novità della nuova modulistica per l'attività di vigilanza sulle società cooperative

DOCUMENTO

20 MARZO 2026

Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

alleanza delle Cooperative italiane

AGCI Associazione Generale Cooperative Italiane
CONFCOOPERATIVE Confederazione Cooperative Italiane
LEGACOOP

Fondazione Nazionale dei Commercialisti
RICERCA

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

David Moro

Consiglieri

Gianluca Ancarani
Marina Andreatta
Cristina Bertinelli
Aldo Campo
Rosa D'Angiolella
Michele de Tavonatti
Fabrizio Escheri
Gian Luca Galletti
Cristina Marrone
Maurizio Masini
Pasquale Mazza
Eliana Quintili
Maria Lucetta Russotto
Pierpaolo Sanna
Liliana Smargiassi
Giuseppe Venneri
Gabriella Viggiano

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano
Sergio Ceccotti

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente
Antonio Tuccillo

Vice Presidente
Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario
Andrea Manna

Consigliere Tesoriere
Massimo Da Re

Consiglieri
Francesca Biondelli
Antonia Coppola
Cosimo Damiano Latorre
Claudia Luigia Murgia
Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente
Rosario Giorgio Costa

Componenti
Ettore Lacopo
Antonio Mele

Alleanza delle Cooperative italiane

AGCI - Associazione Generale Cooperative Italiane

CONFCOOPERATIVE - Confederazione Cooperative Italiane

LEGACOOP - Lega Nazionale delle Cooperative e Mutue

Consiglieri CNDCEC delegati

David Moro - *Tesoriere con delega al Diritto societario*

Gian Luca Galletti - *Consigliere con delega alle Società cooperative (adempimenti, reporting, revisione)*

A cura di

Tonj Della Vecchia, Alessandro Ficicchia, Paola Maria Rho, Cristina Bauco

Sommario

1. Premessa 1
2. La sottoscrizione del verbale 1
3. La verifica della prevalenza ai sensi dell'art. 2513 c.c. 2
4. La scheda di controllo per la verifica dei ristorni 2
5. La scheda per il calcolo del contributo ai sensi dell'art. 11 della l. n. 59/92 (cd. "3 per cento") 3
6. L'adeguatezza degli "assetti cooperativi" (nn. 15-19) 4
7. Categorie dei soci ed effettività della base sociale (n. 26) 6
8. Modalità convocazione e celebrazione delle assemblee (n. 35 e altre) 6
9. Cooperazione agricola di conferimento e valorizzazione del prodotto (n. 44) 7
10. Ripartizione dei ristorni (n. 45) 8
11. Libro delle assemblee / decisioni dei soci (n. 69) 10
12. Conoscenza dell'estratto del verbale della più recente revisione o ispezione (n. 75) 11
13. Sistema di amministrazione e di controllo – Sistema dualistico (scheda 3, dom. n. 7) 11
14. Scheda di settore cooperative produzione e lavoro (socio tecnico-amministrativo [n. 9]) 13
15. Scheda di settore cooperative sociali (nn. 5 e 6) 13
16. Scheda di settore cooperative di abitazione e loro consorzi (n. 9) 15

1. Premessa

Il Ministero delle imprese e del Made in Italy ha di recente aggiornato e modificato la modulistica necessaria per lo svolgimento dell'attività di vigilanza sulle società cooperative ai sensi del decreto legislativo n. 220/2002. In data 5 marzo 2025, infatti, sono stati emanati tre decreti ministeriali aventi come oggetto, rispettivamente, la *Revisione enti cooperativi. Nuova modalità di svolgimento e approvazione nuova modulistica*; l'*Ispezione straordinaria enti cooperativi. Nuova modalità di svolgimento e approvazione nuova modulistica*; l'*Approvazione della nuova modulistica della revisione e dell'ispezione straordinaria sulle Banche di credito cooperativo*.

Con i tre decreti sono state ridefinite alcune modalità di svolgimento e, con l'occasione, sono stati chiariti alcuni dubbi interpretativi e applicativi avanzati dagli operatori e dall'Alleanza delle cooperative, recependo soluzioni proposte dai professionisti e dalle Centrali.

Nondimeno, con Nota del *MIMIT – Direzione generale servizi vigilanza del Dipartimento per i servizi interni, finanziari, territoriali e di vigilanza* del 15 maggio 2025 (U.0092399.14-05-2025) è stato precisato che i revisori e gli ispettori dovranno continuare a utilizzare il sistema già in dotazione ed applicare le procedure esistenti. Di conseguenza l'utilizzo dei nuovi modelli di verbale è condizionato al completamento del *processo di reingegnerizzazione della Direzione generale* e nelle more devono essere utilizzati i modelli e le procedure preesistenti.

Il presente approfondimento – che fa seguito a un precedente documento pubblicato dal CNDCEC unitamente alla FNC, e alle comunicazioni già inoltrate dall'Alleanza delle cooperative – si concentrerà sulle novità più importanti, sottolineando in particolare, le soluzioni recepite con riguardo alle questioni emerse nella prassi nell'ultimo decennio.

2. La sottoscrizione del verbale

In linea generale, si evidenzia da subito che il modello di verbale conferma al revisore/ispettore di effettuare un accesso fisico presso l'ente cooperativo vigilato, nonché la presenza nel procedimento ispettivo dell'ente attraverso la persona dotata della rappresentanza legale. Il verbale deve essere quindi sottoscritto dal rappresentante legale o da un suo delegato. Benché il verbale non fornisca prescrizioni in proposito, si suggerisce, in ogni caso, che il confronto con il revisore avvenga in presenza del rappresentante legale o di un procuratore speciale.

3. La verifica della prevalenza ai sensi dell'art. 2513 c.c.

L'Allegato 1, dedicato alla *Scheda di controllo per la verifica della prevalenza ai sensi dell'art. 2513 c.c.,* rappresenta uno degli elementi più significativi del processo di razionalizzazione degli strumenti di vigilanza.

In particolare, la nuova nota e), collocata in calce alla scheda, assume un rilievo speciale, poiché sancisce in modo espresso il principio di *omogeneità mutualistica* nel calcolo della prevalenza, come da prassi consolidata (v. anche *Documento congiunto CNDCEC – Alleanza delle Cooperative – Aprile 2019*, dedicato alla "*Misurazione della prevalenza mutualistica alla luce del D.lgs. 139/2015"*).

In quel documento, infatti, si affermava che per determinare correttamente il rapporto fra attività svolta con i soci e attività complessiva realizzata con soci e non soci, occorre applicare congiuntamente due criteri fondamentali: *i*) il *principio di derivazione* dei dati dal bilancio, garanzia imprescindibile di oggettività e verificabilità, e *ii*) il *principio di omogeneità mutualistica*, che impone di includere nel calcolo esclusivamente i componenti afferenti allo scambio mutualistico, escludendo invece quelli che, pur presenti nel bilancio, non sono espressivi della relazione mutualistica.

Il decreto del 2025, attraverso la formulazione della nota e) nella scheda di prevalenza, traduce in un provvedimento normativo un'impostazione metodologica che negli anni si è consolidata nella prassi applicativa. Questa scelta appare coerente con l'obiettivo esplicitato dal Ministero nell'adozione della nuova modulistica, volto a rendere l'attività di revisione maggiormente uniforme, trasparente ed efficace nel garantire il rispetto del carattere mutualistico delle cooperative.

L'inserimento del principio di omogeneità direttamente nei modelli ministeriali non solo rafforza la certezza interpretativa, ma riduce anche il rischio di utilizzi impropri del dato di bilancio ai fini della verifica della prevalenza. Ne deriva la conferma dell'orientamento consolidato di prassi secondo il quale il revisore deve evitare che elementi estranei allo scambio mutualistico possano alterare il calcolo e, conseguentemente, la qualificazione della cooperativa come "a mutualità prevalente".

4. La scheda di controllo per la verifica dei ristorni

Con riguardo alla Scheda di controllo per la verifica dei ristorni, sono utili alcuni chiarimenti in merito al contenuto della nota 1 in calce alla medesima. Dal testo potrebbe infatti desumersi, impropriamente, che in sede di verifica del ristorno erogato come componente dell'utile il revisore debba indicare nella voce "*Avanzo di gestione: Rigo 21 del Conto Economico*" un valore diverso da quello del rigo 21 del Conto Economico.

Si ritiene, al contrario che la nota vada interpretata nel senso di ribadire le seguenti regole:

1. l'*avanzo di gestione generato dai soci*, che costituisce il limite massimo dell'utile ristornabile, deve essere calcolato sulla voce di cui al rigo 21 del Conto Economico (utile di esercizio), dunque al lordo degli accantonamenti obbligatori a riserva legale e 3% ai fondi mutualistici;
2. viceversa, l'*utile concretamente disponibile* per erogare i ristorni ai soci è *al netto* delle destinazioni obbligatorie di accantonamento alla riserva legale di almeno il 30% dell'utile e di versamento del 3% ai fondi mutualistici, stante il loro carattere prioritario.

Alla luce di tale importante precisazione, il revisore è tenuto a verificare che statuto e regolamento sociale non contengano indicazioni incompatibili con l'assetto normativo vigente e con il corretto ordine di destinazione dell'utile.

5. La scheda per il calcolo del contributo ai sensi dell'art. 11 della l. n. 59/92 (cd. "3 per cento")

Quanto alla *Scheda per il calcolo del contributo del "3 per cento"*, la nota 2, inserita in calce ribadisce i criteri, già delineati dalla Commissione centrale delle cooperative, relativi alle corrette modalità di determinazione della base di calcolo del contributo dovuto ai fondi mutualistici.

Nel dettaglio, resta ferma la regola generale secondo cui la base imponibile del 3% coincide con l'intero utile netto di esercizio[1]. Tuttavia, le circolari ministeriali n. 83/1993 e n. 96/1998 hanno da tempo riconosciuto che la quota di utile destinata direttamente alla copertura di perdite pregresse debba essere esclusa dal calcolo. Ne deriva la distinzione fondamentale tra due fattispecie:

- della destinazione diretta dell'utile a copertura delle perdite: l'importo così impiegato non concorre alla base del 3%;
- dell'accantonamento dell'utile a riserva e successiva destinazione a copertura: in questo caso l'utile, essendo stato prima imputato a riserva, rientra interamente nella base imponibile del contributo.

Per chiarire le incertezze connesse alla suddetta distinzione, la Commissione centrale è intervenuta nel "Parere sul versamento del 3% degli utili di bilancio in presenza di perdite pregresse" (riunioni del 4 dicembre 2018 e del 27 febbraio 2019) chiarendo che la base imponibile sulla quale applicare il contributo del 3% deve essere ridotta della sola quota di utile destinata "direttamente" a copertura delle perdite pregresse. La nota indicata nella scheda di controllo ministeriale richiama ora testualmente tale principio, specificando che "la detrazione è consentita se la delibera assembleare dispone il ripianamento diretto delle perdite civilistiche pregresse, dopo l'utilizzo per tale scopo delle riserve a qualsiasi titolo accantonate, e solo per la parte di utile che residua dopo gli accantonamenti

[1] Al netto dell'eventuale ristorno. *Cfr*. sul tema, Documento congiunto Alleanza-CNDCEC, *Specificità delle società cooperative negli emendamenti ai Principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità. Lineamenti professionali ed operativi*, nota 14; Ministero del Lavoro, Circolare 22 luglio 1998, n. 96; Agenzia delle Entrate, circolare 9 aprile 2008, n. 35/E.

obbligatori". È dunque chiarito che solo la modalità "diretta" di copertura, e non quella "mediata" tramite preventiva destinazione a riserva, costituisce la condizione necessaria per legittimare l'esclusione dalla base di calcolo del contributo.

Di conseguenza, anche in presenza di perdite pregresse, la cooperativa è comunque tenuta a destinare a riserva legale almeno il 30% degli utili netti annuali, poiché l'art. 2545-*quater* c.c. impone tale accantonamento obbligatorio, e a calcolare su tale destinazione il 3% ai fini del contributo.

In attuazione di tali indicazioni, qualora la cooperativa opti per l'utilizzo diretto dell'utile a copertura delle perdite pregresse, la delibera assembleare di destinazione dell'utile dovrà essere formulata in modo inequivoco circa l'effettiva destinazione diretta dell'utile alla copertura delle perdite, senza previa imputazione alla riserva indivisibile.

6. L'adeguatezza degli "assetti cooperativi" (nn. 15-19)

Il nuovo verbale di revisione cooperativa assume una funzione profondamente rinnovata in materia di verifica dell'adeguatezza degli assetti, come risulta evidente dal nuovo paragrafo, contenente le domande numerate da 15 a 19 che si concentrano sugli specifici profili che caratterizzano la realtà cooperativa rispetto alle altre forme societarie.

Tale rinnovamento è coerente con le indicazioni contenute nel *Documento congiunto CNDCEC-FNC-Alleanza delle cooperative del 10 ottobre 2024*, intitolato "*Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: Check list operative – Focus cooperative*", che ha posto l'accento sulla necessità di un modello di controllo che non si limiti ai profili generali dell'adeguatezza, comuni a tutte le società, ma che dia rilievo autonomo e specifico alle istanze mutualistiche e democratiche proprie della cooperazione. Il verbale condivide dunque tale impostazione valorizzando esclusivamente la dimensione dell'assetto rispetto al concreto perseguimento dello scopo mutualistico e al rispetto dei principi partecipativi e democratici che governano questi enti.

Uno dei punti centrali consiste nel riconoscere che anche le cooperative di dimensioni ridotte sono comunque tenute a garantire un livello minimo di adeguatezza, il quale, nel rispetto del principio di proporzionalità, pur parametrato alla scala e alla semplicità della struttura organizzativa, deve essere oggetto di una rappresentazione espressa all'interno della relazione sulla gestione ai sensi dell'art. 2428 c.c. ovvero della nota integrativa, qualora non vi fosse l'obbligo di redazione della relazione sulla gestione[2]. Viene inoltre chiarito che tale obbligo non viene meno neppure quando la cooperativa adotti il bilancio ai sensi dell'art. art. 2435-*ter* c.c., poiché le informazioni tipiche relative alla natura mutualistica dell'ente devono trovare collocazione negli appositi campi testuali previsti dalla

[2] Le cooperative che redigono il bilancio in forma abbreviata inseriscono in nota integrativa le informazioni richieste dalla normativa specifica delle società cooperative, contenuta nel codice civile, non essendo tenute alla redazione della relazione sulla gestione.

tassonomia XBRL, così da non creare zone d'ombra informative che possano incidere sulla trasparenza o sul corretto inquadramento della gestione.

Il nuovo verbale richiama anche l'obbligo, più volte ribadito nelle prassi interpretative, di indicare in nota integrativa la percentuale di prevalenza mutualistica, obbligo che sussiste anche nei casi di "prevalenza di diritto", nonché nelle ipotesi di applicazione di regimi derogatori quali quelli previsti dal decreto del Ministro delle attività produttive del 30 dicembre 2005, e più in generale in tutti i casi in cui la cooperativa ripartisca ristorni. La presenza di tali deroghe o agevolazioni non esonera infatti dall'onere di rendicontare in modo trasparente e verificabile la misura degli scambi effettuati con i soci, essendo tale informazione elemento identitario imprescindibile del modello cooperativo, anche per le cooperative a mutualità non prevalente, e condizione essenziale per valutare la coerenza dell'assetto rispetto allo scopo mutualistico. È dunque confermata una lettura estensiva dell'obbligo informativo che non distingue tra cooperative che hanno una condizione di prevalenza effettiva e cooperative che beneficiano di presunzioni normative sulla prevalenza, includendo tra queste ultime anche cooperative sociali, consorzi agrari e soggetti che operano in regimi derogatori, così come risulta massimamente opportuno anche per le cooperative a mutualità non prevalente.

Particolarmente significativa, nel quadro dell'accertamento dell'adeguatezza degli assetti specifici per le finalità mutualistiche, è poi la valorizzazione del contenuto della documentazione di bilancio e in particolare della relazione sulla gestione (ovvero della nota Integrativa, qualora non vi fosse l'obbligo di redazione della relazione sulla gestione), alla quale viene attribuito un ruolo centrale nella dimostrazione del concreto perseguimento dello scopo mutualistico ai sensi dell'art. 2545 c.c.

Il nuovo verbale insiste sul fatto che tale documento debba essere redatto in modo puntuale, evitando formulazioni standardizzate e descrizioni prive di reale contenuto informativo. La relazione sulla gestione deve infatti illustrare in modo chiaro e circostanziato non solo le modalità con cui la cooperativa ha realizzato i propri scambi mutualistici e garantito un vantaggio ai soci (i), ma anche l'andamento delle riserve indivisibili (ii), la gestione dei processi di ammissione dei nuovi soci (iii) e il livello di recepimento dei suggerimenti e delle osservazioni formulate dai revisori cooperativi nelle precedenti ispezioni (iv). Ciò ribadisce che la cooperativa non possa più limitarsi a descrizioni generiche del proprio operato, ma che essa debba fornire elementi concreti che consentano al revisore di verificare l'effettività della mutualità e la capacità della struttura organizzativa di sostenerla.

Parallelamente, anche la nota integrativa assume un rilievo decisivo, poiché costituisce lo strumento tecnico mediante il quale dare rappresentazione contabile ai dati che riguardano la mutualità. La corretta esposizione della percentuale di prevalenza, l'indicazione della natura e dell'andamento delle riserve, la descrizione delle operazioni con i soci e degli eventuali ristorni deliberati devono infatti essere formulate in modo coerente con quanto riportato nella relazione sulla gestione, dando luogo a una rappresentazione complessiva organica e verificabile. Il revisore è quindi chiamato a valutare non solo la completezza e correttezza formale delle informazioni, ma anche la loro coerenza interna e la loro idoneità a riflettere la reale struttura degli assetti e il modo in cui questi consentono alla cooperativa di perseguire la propria finalità mutualistica.

L'impostazione adottata dal nuovo verbale è coerente con quanto affermato nel Documento congiunto del 2024, secondo il quale gli assetti devono essere valutati non solo come strumenti di efficienza amministrativa o di tenuta contabile, ma come elementi funzionali alla realizzazione degli scopi tipici della cooperazione. Il revisore cooperativo si trova quindi a dover valutare l'adeguatezza degli assetti esclusivamente con riferimento all'effettivo perseguimento dello scopo mutualistico, all'efficacia delle dinamiche democratiche e alla trasparenza informativa nei confronti dei soci e dei terzi.

In conclusione, attraverso le domande da 15 a 19 dell'Allegato 1 Rilevazione, il nuovo verbale conferma un approccio evoluto e coerente con le più recenti riflessioni anche professionali in tema di "assetti cooperativi", ponendo al centro del controllo non solo la conformità amministrativa, ma anche l'effettiva qualità della mutualità, della partecipazione democratica e del rispetto del principio della "porta aperta", elementi che costituiscono il cuore identitario del modello cooperativo.

7. Categorie dei soci ed effettività della base sociale (n. 26)

La descrizione della consistenza della base sociale di cui alla domanda n. 26 richiama a una corretta rappresentazione numerica della base sociale che è un elemento essenziale per la valutazione dell'assetto mutualistico e dell'equilibrio associativo. In particolare, il verbale conferma la netta distinzione tra i soci cooperatori, i soci finanziatori e i soci cooperatori che sono anche finanziatori dell'ente, al fine di evitare una distorsione della consistenza complessiva della base sociale, alterando l'affidabilità delle informazioni e compromettendo la chiarezza della rilevazione, in quanto i soci cooperatori vanno censiti prioritariamente in base al loro status mutualistico e non secondo la eventuale sottoscrizione di strumenti finanziari. Il nuovo verbale richiama così la necessità di adottare criteri di compilazione rigorosi e coerenti, finalizzati a garantire una rappresentazione della base sociale aderente alla struttura reale della cooperativa e coerente con i principi informativi richiesti nell'ambito della revisione.

È evidente quindi che la voce relativa ai soci finanziatori, siano essi persone fisiche o persone giuridiche, sarà al netto del numero dei soci cooperatori che, pur essendo titolari di strumenti finanziari, risultano già contemplati nella voce a loro dedicata.

8. Modalità convocazione e celebrazione delle assemblee (n. 35 e altre)

Con la domanda n. 35 – e altre alla stessa correlate – si introduce un chiaro rafforzamento dell'attenzione dedicata alla corretta convocazione e celebrazione delle assemblee sociali.

Tale domanda prefigura infatti l'esigenza di accertare in modo più puntuale non soltanto il rispetto dei termini previsti dallo statuto e dalla legge, ma anche l'idoneità delle modalità utilizzate per assicurare ai soci un'informazione tempestiva e completa sugli argomenti posti all'ordine del giorno. In questa

prospettiva, assume rilievo il principio secondo cui la convocazione deve essere formulata e trasmessa in modo da consentire ai soci di poter partecipare effettivamente, indipendentemente dalle specifiche scelte statutarie, che non possono mai tradursi in un pregiudizio al diritto di partecipazione e di informazione.

La domanda n. 35 richiama inoltre l'importanza della prova dell'effettiva ricezione dell'avviso di convocazione, valorizzando anche l'utilizzo di strumenti tecnologici innovativi quali le e-mail dotate di avviso di lettura o i messaggi telefonici con conferma di consegna, considerati validi supporti documentalmente idonei a dimostrare che ciascun socio ha ricevuto la comunicazione entro i termini stabiliti. L'integrazione di tali strumenti riflette l'evoluzione delle prassi organizzative e la crescente digitalizzazione della comunicazione sociale, che devono tuttavia essere accompagnate da criteri rigorosi di tracciabilità e affidabilità.

Un ulteriore profilo sottolineato dalla domanda riguarda le modalità di celebrazione dell'assemblea e la conseguente verbalizzazione. Il verbale, nella sezione SISTEMA DI AMMINISTRAZIONE E DI CONTROLLO, insiste sulla necessità che la cooperativa fornisca documentazione adeguata relativa alle generalità delle persone intervenute, richiedendo la predisposizione dei tradizionali fogli presenze con firma autografa oppure di documenti equipollenti capaci di garantire un'identificazione certa dei partecipanti. Tale documentazione può includere anche tracciati di accesso o di identificazione coerenti con le prassi seguite dalle Camere di commercio e con gli standard notarili, soprattutto nei casi in cui l'assemblea si svolga con modalità telematiche o ibride. L'obiettivo è assicurare che la partecipazione assembleare sia sempre verificabile e correttamente attestata, condizione indispensabile per la validità delle deliberazioni.

In questa prospettiva, la domanda n. 35 e le successive indicazioni nella sezione SISTEMA DI AMMINISTRAZIONE E DI CONTROLLO, rappresentano un significativo ampliamento del perimetro di controllo affidato ai revisori cooperativi, ponendo in primo piano la necessità di verificare non solo il rispetto formale delle procedure, ma anche la qualità documentale e la trasparenza del processo assembleare. Ciò risponde all'esigenza di tutelare la corretta formazione della volontà sociale e di garantire l'effettività dei principi democratici che caratterizzano la governance delle cooperative. L'approccio adottato dal nuovo verbale invita dunque a rafforzare l'attenzione verso la tracciabilità, la documentazione e la regolarità delle assemblee, elementi che costituiscono un presupposto essenziale del buon funzionamento della vita associativa e della tutela dei diritti dei soci, in ossequio al principio di democraticità.

9. Cooperazione agricola di conferimento e valorizzazione del prodotto (n. 44)

Con la domanda n. 44, in particolare alla nota esplicativa (*), è contenuto un chiarimento di particolare rilievo per le cooperative agricole di conferimento. Si esplicita infatti in modo espresso la prassi consolidata secondo cui la valorizzazione del prodotto agricolo conferito dai soci avviene al momento dell'approvazione del bilancio. Ciò comporta che, nelle cooperative agricole di trasformazione, quando

lo statuto prevede che la valorizzazione avvenga solo al termine dell'esercizio, non possa essere individuato un "valore base" dello scambio mutualistico, e che non sia dunque configurabile un "maggior compenso per i conferimenti effettuati", ossia un ristorno.

Il verbale sancisce in maniera definitiva che le cooperative agricole, che adottano tale modello, valorizzano il prodotto conferito mediante l'utilizzo integrale dell'avanzo di gestione, senza applicare l'istituto del ristorno, che diverrebbe logicamente inconferente rispetto alle modalità di determinazione del prezzo ai soci.

Il decreto esplicita dunque una prassi storicamente radicata nel settore della cooperazione agricola, già riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria sotto il profilo tributario. Le circolari dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2003 n. 37/E e del 9 aprile 2008 n. 35/E avevano infatti chiarito che, nelle cooperative agricole di conferimento, la valorizzazione del prodotto effettuata al termine dell'esercizio costituisce parte integrante del processo di determinazione del prezzo di liquidazione ai soci, e che in tali casi la disciplina del ristorno non trova applicazione. L'intervento ministeriale del 2025 nel verbale di revisione consolida definitivamente questo orientamento, conferendo certezza giuridica a un modello operativo ampiamente praticato e prevenendo possibili interpretazioni difformi. Si rafforza in tal modo la coerenza tra la disciplina civilistica, quella amministrativa e quella fiscale, evitando sovrapposizioni interpretative e garantendo una maggiore uniformità nella redazione dei bilanci e nella conduzione delle verifiche. L'inclusione di tali principi all'interno del modello ministeriale di verbale rappresenta un significativo passo verso la standardizzazione dei controlli e la valorizzazione delle peculiarità del modello cooperativo agricolo.

10. Ripartizione dei ristorni (n. 45)

La domanda n. 45, che riporta pressoché testualmente il comma 2 dell'art. 2545-*sexies* c.c., ribadisce l'attenzione che deve essere posta nel dettagliare in nota integrativa le modalità di erogazione del ristorno da parte delle cooperative che lo eroghino, con particolare attenzione per quelle caratterizzate da uno scambio mutualistico plurimo.

In presenza di ristorno è infatti indubbio che in nota integrativa debba essere presente una specifica informativa in merito all'erogazione, evidenziando le modalità con cui si è giunti a definire l'importo del ristorno erogato e il rispetto dei limiti massimi previsti per legge: il limite massimo relativo alla attività svolta con i soci; il limite massimo del 30% dei trattamenti retributivi complessivi corrisposti ai soci, in caso di ristorno allo scambio mutualistico di lavoro; il limite implicito costituito dalle devoluzioni obbligatorie previste dall'art. 2545-*quater* c.c., in caso di erogazione di ristorno da utile.

L'informativa rispetto al primo limite è solitamente assolta attraverso la documentazione della condizione di prevalenza ai sensi del 2513 c.c. Si dovrà invece procedere ad un'informativa specifica qualora la cooperativa acceda ad un regime di "deroga" al requisito della prevalenza (*ex* art. 111-*undecies*, disp. att. c.c.). Quindi, in caso di regime derogatorio (d.m. 30 dicembre 2005) si dovrà

procedere all'informativa rappresentando l'intensità dello scambio senza tenere conto del regime di deroga specifico. In altri termini, la cooperativa dovrà esplicitare i dati relativi all'attività svolta con i soci, disapplicando l'eventuale regime derogatorio che opera esclusivamente in relazione ai criteri del 2513 c.c., e non ai fini della determinazione dell'avanzo mutualistico ristornabile ai soci; e ciò al fine di evitare la distorsione del concetto di proporzionalità del ristorno alle prestazioni mutualistiche.

Il secondo limite opera esclusivamente per le cooperative che riconoscono il ristorno allo scambio di lavoro, per le quali si sottolinea l'importanza di dare evidenza in nota integrativa del rispetto del limite massimo del 30% dei trattamenti retributivi complessivi corrisposti ai soci. Si ricorda che tale limite opera sia in termini complessivi che individuali, ovvero relativo ad ogni socio.

L'ultimo limite è stato definito "implicito" in quanto non direttamente disciplinato dalla normativa sul ristorno ma collegato ai profili mutualistici della cooperativa stessa[3]. Tale specificazione risulta maggiormente necessaria in conseguenza della introduzione degli "Emendamenti ai principi contabili nazionali – Specificità delle società cooperative[4]" che, nei primi esercizi di applicazione, ha comportato un incremento delle erogazioni di ristorno da utile.

A queste finalità, l'adozione in nota integrativa di un prospetto che ricostruisca le modalità con cui si è giunti all'individuazione dell'importo di ristorno erogato può essere facilitata adeguandosi a quanto già previsto nella scheda di controllo per la verifica dei ristorni del modello ministeriale.

Qualora una cooperativa sia caratterizzata da uno scambio mutualistico plurimo, come nel caso di cooperativa ove siano presenti sia soci fornitori di servizi (es. soci trasportatori) che soci lavoratori (es. soci facchini), e ad ogni scambio mutualistico sia riconosciuto un ristorno, l'art. 2545-*sexies* c.c. prescrive la necessità di distinguere le gestioni mutualistiche, al fine di evitare disparità di trattamento tra le diverse "categorie" di soci, determinando effetti iniqui o distorsivi rispetto al contributo effettivamente apportato da ciascuna classe alla gestione mutualistica, fornendone evidenza in nota integrativa, riportando, sia quanto già previsto per l'informativa in merito all'attività svolta con i soci, sia le modalità con cui è stata effettuata la ripartizione del ristorno rispetto ai due o più scambi mutualistici.

Il modello ministeriale sottolinea che per assicurare un'equa ripartizione del ristorno la cooperativa deve dotarsi di regole chiare e preventive, in grado di definire criteri ragionevoli e proporzionati di imputazione dell'avanzo[5]. Solo la predeterminazione trasparente di tali criteri consente di evitare che

[3] Cfr., Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 5308/I, secondo il quale "conseguenza pratica importantissima della qualificazione del ristorno come utile, è la necessità di procedere, prima della sua distribuzione, agli accantonamenti obbligatori a favore della riserva legale e dei fondi mutualistici, distribuendo così a titolo di ristorno solo ciò che residua dopo tali accantonamenti".

[4] Il documento congiunto Alleanza delle Cooperative italiane - Consiglio nazionale Dottori commercialisti Esperti contabili del 9 novembre 2023 "Specificità delle società cooperative negli emendamenti ai Principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità" specifica che il ristorno si distingue dall'utile perché esso è attribuito in proporzione agli scambi mutualistici e non in proporzione al capitale conferito.

[5] In assenza di una regolamentazione adeguata, la cooperativa non avrà alternative all'adozione di una contabilità che distingua in modo netto i risultati delle attività mutualistiche afferenti alle diverse categorie così da imputare a ciascuna l'avanzo realmente generato. La rappresentazione contabile distinta delle diverse gestioni mutualistiche diventa dunque non solo uno strumento di correttezza gestionale, ma anche un presidio indispensabile per assicurare la piena coerenza tra le modalità di calcolo del ristorno e la natura dei rapporti mutualistici posti in essere.

una categoria di soci, indipendentemente dal contributo fornito alla formazione del risultato mutualistico, possa subire pregiudizi o beneficiare ingiustificatamente della ripartizione.

In questa prospettiva, la domanda n. 45 assume il significato di un richiamo forte alla necessità di organizzare la gestione in modo tale da riflettere la struttura plurima del rapporto mutualistico e di predisporre sistemi contabili e regolamentari che evitino sovrapposizioni tra attività con natura, intensità e modalità operative differenti. L'obiettivo perseguito dal nuovo verbale non è soltanto quello di disciplinare sistematicamente la ripartizione dell'avanzo, ma più in generale di promuovere un modello di governance cooperativa fondato sulla trasparenza, sulla tracciabilità e sulla proporzionalità del trattamento mutualistico. In tale ottica, la corretta rappresentazione di come si sia giunti alla determinazione del ristorno diventa uno strumento essenziale per garantire equità tra i soci e per preservare il nesso tra vantaggi mutualistici e contributo apportato alla cooperativa.

In conclusione, la domanda n. 45 non si limita a proporre un controllo formale, ma invita a considerare in modo strutturale l'impatto organizzativo, contabile e regolamentare, in particolar modo in presenza di uno scambio mutualistico plurimo, richiedendo alla cooperativa un livello di consapevolezza e di pianificazione adeguato alla complessità del proprio modello operativo. Tale impostazione rappresenta un significativo passo avanti verso una maggiore tutela dell'equità interna e della coerenza mutualistica.

11. Libro delle assemblee / decisioni dei soci (n. 69)

Con la domanda n. 69 si fornisce un importante chiarimento relativo agli adempimenti documentali che gravano sulla cooperativa. Il decreto, che ridefinisce le modalità di svolgimento della revisione e approva i nuovi modelli di verbale da utilizzare nelle attività ispettive, ribadisce, per la trascrizione dei verbali e innova, per la copia del bilancio, che il revisore è tenuto a verificare l'avvenuta trascrizione nei libri sociali obbligatori[6] dei verbali assembleari, delle deliberazioni adottate e dei regolamenti approvati, ma non del bilancio d'esercizio. La domanda n. 69 prefigura così l'opportunità di chiarire che la trascrizione del bilancio non costituisce un obbligo generalizzato, poiché la normativa e la prassi sulla tenuta dei libri sociali non impongono la registrazione del documento contabile in quanto tale. Il bilancio dovrà essere trascritto unicamente quando, in sede di approvazione, venga materialmente allegato al verbale assembleare, circostanza che ne determina l'inserimento nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea quale parte integrante dell'atto.

Questa precisazione assume rilievo nella prospettiva di rendere più chiari gli adempimenti documentali e di prevenire un'errata interpretazione dei doveri formali della cooperativa, soprattutto in un contesto di riforma della modulistica che mira a razionalizzare e uniformare le procedure di controllo. La nuova formulazione ministeriale permette di separare nettamente l'obbligo di trascrivere le deliberazioni

[6] A tal proposito si evidenzia che la compilazione dei libri sociali è un obbligo di legge e pertanto, grava sugli organi di liquidazione e di controllo anche quando sono costituiti in forma monocratica.

assembleari, sempre necessario, dall'eventuale trascrizione del bilancio. In questo modo il verbale di revisione contribuisce a ridurre ambiguità applicative, fornendo ai revisori un criterio chiaro di valutazione e alle cooperative un riferimento preciso per l'ordinata tenuta dei libri obbligatori.

12. Conoscenza dell'estratto del verbale della più recente revisione o ispezione (n. 75)

Con la domanda n. 75 si introduce un'importante riflessione sul ruolo dell'assemblea quale luogo privilegiato di confronto e partecipazione attiva dei soci. L'inserimento della domanda nella sezione dedicata ai LIBRI SOCIALI suggerisce infatti l'opportunità che la cooperativa inserisca stabilmente all'ordine del giorno dell'assemblea dei soci un punto dedicato all'illustrazione e alla discussione dell'estratto del verbale di revisione, valorizzando così il principio secondo cui la conoscenza degli esiti dell'attività di vigilanza costituisce parte integrante dell'adeguatezza degli assetti organizzativi e amministrativi.

Questa impostazione risponde all'esigenza di rafforzare la consapevolezza dei soci rispetto alla qualità della gestione sociale, al rispetto delle norme mutualistiche e alle eventuali aree critiche evidenziate dai revisori, affinché la base sociale possa valutare in modo informato le azioni intraprese dagli amministratori e le prevedibili evoluzioni delle politiche della cooperativa.

L'inserimento di uno specifico punto all'ordine del giorno consente, da un lato, di adempiere agli obblighi informativi richiesti dal codice civile e, dall'altro, di soddisfare il requisito di adeguatezza degli assetti ai sensi d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza), che valorizza il ruolo dell'informazione come strumento di prevenzione. La condivisione dei risultati della revisione in sede assembleare favorisce, infatti, una più ampia partecipazione alla vita sociale e costituisce un presidio di buone pratiche di governance, permettendo ai soci di comprendere la portata delle raccomandazioni e dei suggerimenti formulati dai revisori cooperativi. Ciò promuove una gestione più responsabile e coerente con le finalità mutualistiche, contribuendo a rafforzare la relazione fiduciaria tra amministratori e soci.

La discussione assembleare delle risultanze ispettive diviene così momento essenziale di controllo diffuso, oltre che occasione per orientare il governo della cooperativa verso modelli più trasparenti, partecipati e conformi alle indicazioni normative.

13. Sistema di amministrazione e di controllo – Sistema dualistico (scheda 3, dom. n. 7)

La Scheda 3 riferita al Sistema di amministrazione e di controllo - Sistema dualistico, in particolare *sub* n. 7, consente di fornire un importante chiarimento in merito alla composizione del consiglio di

sorveglianza, affrontando in particolare il tema della presenza del revisore legale dei conti all'interno di tale organo.

La necessità di questo chiarimento deriva dalla particolare natura del consiglio di sorveglianza, organo ibrido che esercita al contempo funzioni di alta amministrazione e competenze di controllo sulla gestione, ma mai la revisione legale dei conti che, nel sistema dualistico di governance è sempre affidata a un soggetto esterno, come previsto dall'art. 2409-*quinquiesdecies* c.c.

Sul piano delle attribuzioni, l'articolo 2409-*terdecies* c.c. assegna, *inter alia*, al consiglio di sorveglianza, l'esercizio delle funzioni di controllo di cui all'articolo 2403, primo comma, c.c., la promozione dell'azione di responsabilità verso i componenti del consiglio di gestione e la presentazione della denuncia al tribunale ai sensi dell'articolo 2409 c.c. La parziale sovrapposizione tra funzioni del consiglio di sorveglianza e funzioni esercitate dal collegio sindacale, sembra essere all'origine della previsione contenuta nell'art. 2409-*duodecies* c.c. che richiede che almeno uno dei componenti del consiglio di sorveglianza debba essere iscritto nel registro dei revisori legali.

Ciò posto, la domanda n. 7 affronta la questione in ordine alla compatibilità di tale ultimo requisito con il dettato dell'art. 2544, comma 2, c.c., che, nell'adattare il sistema dualistico alla realtà cooperativa, prevede che i componenti del consiglio di sorveglianza eletti dai soci cooperatori debbano essere scelti tra i soci. Quest'ultima previsione, letta sommariamente, aveva generato incertezze circa la possibilità che il revisore legale potesse essere un soggetto non socio, ponendo il rischio di subordinare la necessaria qualificazione professionale al vincolo dell'appartenenza sociale. L'impostazione sistematica e il rinvio alle disposizioni sul sistema dualistico delle società per azioni, tuttavia, escludono che tale vincolo possa estendersi alla figura del revisore legale, la cui presenza all'interno del consiglio di sorveglianza è obbligatoria e insuscettibile di deroghe.

La cooperativa che adotta il sistema dualistico deve garantire che almeno un componente del consiglio di sorveglianza sia revisore legale dei conti e che tale componente possa essere individuato tra i non soci, senza che ciò contrasti con l'art. 2544 c.c. Quest'ultimo, infatti, disciplina esclusivamente i componenti eletti dai soci cooperatori, i quali devono essere scelti tra gli stessi soci, ma non preclude che vi siano ulteriori componenti nominati secondo criteri differenti, come richiesto dalla disciplina generale del sistema di amministrazione e controllo dualistico. In tal senso, la presenza del revisore legale tra i non soci risulta non solo compatibile, ma coerente con la struttura e la finalità del sistema dualistico, che esige un organo di sorveglianza dotato delle competenze tecniche necessarie per svolgere anche attività di vigilanza qualificata.

Per tali ragioni, e in assenza di qualsiasi norma che autorizzi una deroga nell'ambito cooperativo, deve ritenersi pienamente legittimo che lo statuto o la regolamentazione interna della cooperativa prevedano espressamente la possibilità di nominare il componente revisore legale tra i soggetti non soci, assicurando così sia il rispetto del quadro civilistico sia la funzionalità del sistema dualistico nel contesto mutualistico.

14. Scheda di settore cooperative produzione e lavoro (socio tecnico-amministrativo [n. 9])

L'Allegato 13 dedicato alle cooperative di produzione e lavoro assume particolare rilievo nella misura in cui, con la domanda n. 9, chiarisce definitivamente uno dei temi più controversi della disciplina cooperativistica: l'ammissibilità del socio tecnico-amministrativo *ex* art. 14 della legge n. 59/1992. La nota esplicativa riportata nella scheda, specificando che tale figura è prevista esclusivamente nelle cooperative che applicano la legge n. 142/2001, sancisce in modo inequivocabile che il socio tecnico-amministrativo può esistere soltanto nell'ambito della cooperazione di lavoro, in quanto tale figura trova la propria *ratio* nel particolare rapporto mutualistico fondato sul lavoro prestato dai soci.

Il modello ministeriale risolve così un contrasto interpretativo annoso, determinato da alcune prassi marginali che avevano ammesso la presenza di soci tecnici-amministrativi anche in cooperative che non svolgono attività mutualistica di lavoro, quali ad esempio le cooperative agricole di produzione, quelle di utenza e le cooperative edilizie di abitazione. L'assenza, in tali tipologie, di un rapporto di lavoro mutualisticamente rilevante rendeva infatti incoerente l'introduzione di una figura pensata per supportare l'organizzazione del lavoro dei soci lavoratori, generando incertezze applicative e difformità operative sul territorio.

Con la formulazione contenuta nell'Allegato 13, il decreto attribuisce valore normativo a un principio già ampiamente riconosciuto nella migliore dottrina cooperativistica: la figura del socio tecnico-amministrativo, essendo strumentale alla funzione produttiva svolta dai soci lavoratori e complementare all'attività mutualistica fondata sul lavoro, non può essere estesa a contesti diversi, pena lo snaturamento della tipicità del rapporto cooperativo. Ne deriva che le cooperative non appartenenti al settore della produzione e lavoro non possono istituire tale categoria di soci, eliminando ogni margine di ambiguità nella redazione degli statuti e nella valutazione degli assetti sociali.

15. Scheda di settore cooperative sociali (nn. 5 e 6)

Anche la Scheda di settore dedicata alle cooperative sociali fornisce alcune precisazioni di notevole rilievo interpretativo, in particolare attraverso la domanda n. 5 e la relativa nota (*), che interviene a dissipare dubbi emersi dopo la riforma del Terzo settore e l'attribuzione alle cooperative sociali della qualifica di imprese sociali di diritto. La nota chiarisce innanzitutto che, all'interno della cooperativa sociale, la figura del volontario può coincidere esclusivamente con il socio e non è dunque ammesso il volontario non socio (a differenza di quanto avviene nelle imprese sociali costituite in forma cooperativa diverse dalle cooperative sociali, che possono invece prevedere la presenza di volontari esterni). Tale puntualizzazione consente di ricondurre la disciplina del volontariato delle cooperative

sociali nell'alveo della specificità mutualistica che caratterizza tali enti, preservando la coerenza tra partecipazione sociale e attività volontaria.

La stessa domanda n. 5, nella nota (*), al secondo alinea, precisa ulteriormente la posizione del socio volontario in ordine al trattamento economico. Si ribadisce infatti che il volontario non può percepire alcun compenso o indennità per l'attività svolta. Il socio volontario, già destinatario della copertura contro gli infortuni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali prevista dalla legge n. 381/1991, può ottenere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, nei limiti e secondo le modalità previste dall'art. 17 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore), senza possibilità di ricevere forme di remunerazione, gettoni o utilità comunque denominate. Tale precisazione consente di rafforzare l'allineamento tra la disciplina cooperativa e quella dell'impresa sociale, ribadendo che l'apporto volontario non può mai tradursi in una forma indiretta di lavoro retribuito.

La successiva domanda n. 6, al suo ultimo alinea, introduce un ulteriore chiarimento di natura tecnico-applicativa, dichiarando che il calcolo della percentuale di persone svantaggiate [7] nelle cooperative sociali di tipo B deve essere effettuato come media annuale delle percentuali mensili degli ultimi dodici mesi. La nota precisa inoltre che, qualora tale media non raggiunga la soglia del 30% richiesta dall'art. 4 della legge n. 381/1991, il revisore dovrà accertare la sussistenza del requisito alla data della revisione e valutarne le ragioni del mancato rispetto su base annuale. Con questa formulazione, il modello ministeriale esplicita un orientamento già affermato nella prassi amministrativa, in particolare nelle note interpretative del Ministero del lavoro riguardanti il computo dei lavoratori svantaggiati e nella prassi ispettiva dell'INPS, che aveva riconosciuto la necessità di un criterio di calcolo uniforme e sistematico. Tali principi sono stati recentemente richiamati anche nella nota ministeriale n. 4097/2019, che conferma, tra l'altro, la possibilità di applicare ai soggetti svantaggiati nelle cooperative sociali gli stessi criteri di computo adottati per l'impresa sociale, sulla base della disciplina della legge 381/1991, ribadendo che la determinazione della percentuale dei lavoratori svantaggiati va effettuata per teste e non in base alle ore lavorate. Analoga conferma è rinvenibile nelle ricostruzioni dottrinali che richiamano le circolari INPS n. 296/1992 e n. 116/1992, che avevano già delineato criteri oggettivi per l'individuazione dei soggetti svantaggiati e per il corretto computo del requisito del 30%.

[7] La condizione di persona svantaggiata deve risultare da documentazione proveniente dalla Pubblica Amministrazione. I soggetti abilitati a documentare la condizione di svantaggio sono: le aziende sanitarie locali, previo accertamento delle commissioni mediche operanti, per gli invalidi fisici, psichici e sensoriali; le strutture del servizio sanitario nazionale, per gli *ex* degenti di istituti psichiatrici, i soggetti in trattamento psichiatrico, gli alcoolisti e i tossicodipendenti; il comune o l'autorità giudiziaria minorile, per i minori in stato di difficoltà; l'amministrazione della giustizia, per i condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari e le persone condannate e internate ammesse al lavoro esterno. Per quel che riguarda il periodo di validità della documentazione comprovante lo stato di svantaggio è evidente per il minore in difficoltà (il raggiungimento della maggiore età) o per il condannato (il termine della pena). Per il soggetto in trattamento psichiatrico, il tossicodipendente e l'alcoolista, la documentazione dovrà confermare che il soggetto permane in situazione di svantaggio. Nel caso, invece, di un riconoscimento di invalidità senza revisioni previste, appare sufficiente la certificazione iniziale.

Attraverso tali precisazioni, il nuovo verbale consolida, dunque, a livello normativo e operativo un sistema di regole che, pur già ampiamente applicato nella prassi, risultava frammentario e non sempre univoco. L'intervento ministeriale fornisce ai revisori e alle cooperative un quadro chiaro e coerente, rafforzando la certezza del diritto e uniformando l'esercizio delle verifiche ispettive.

16. Scheda di settore cooperative di abitazione e loro consorzi (n. 9)

La Scheda di settore dedicata alle cooperative di abitazione e loro consorzi, attraverso la domanda n. 9, consente di affrontare con maggiore chiarezza alcuni profili applicativi da tempo problematici nella prassi ispettiva e nella gestione ordinaria di tali enti.

Il quesito relativo alla presenza di soci non prenotatari (da non confondere con i soci in attesa di assegnazione tipici delle cooperative a proprietà indivisa), alle ragioni della loro appartenenza al sodalizio e alla loro partecipazione alle spese di gestione, permette infatti di sistematizzare un tema sul quale la precedente Circolare MIMIT n. 1/2021 non aveva fornito soluzioni del tutto risolutive, lasciando irrisolte diverse incertezze operative emerse nel corso delle revisioni.

Il chiarimento trova oggi un fondamento normativo più solido grazie all'intervento del legislatore con l'inserimento dell'art. 28-*bis* del d. l. 1° marzo 2022 n. 17, convertito con modificazioni dalla legge n. 34/2022, che ha introdotto il comma 1-*bis* all'art. 13 della legge n. 59/1992. Tale disposizione ha definito in modo puntuale quali soggetti e quali attività rientrino nell'alveo dello scopo mutualistico delle cooperative di abitazione, includendo espressamente — accanto alla realizzazione e assegnazione degli alloggi — anche le attività e i servizi accessori o strumentali, di interesse collettivo, resi ai soci, ai loro familiari e, in alcuni casi, anche a soggetti terzi purché connessi all'oggetto sociale principale e riconducibili all'attività caratteristica dell'ente. Da questo impianto normativo deriva che possono legittimamente far parte della compagine sociale anche soggetti che non siano prenotatari di alloggi, purché beneficiari o potenziali beneficiari di servizi ulteriori che si inseriscano nel perimetro mutualistico definito dalla legge.

In tale prospettiva, la domanda n. 9 offre al revisore uno strumento specifico per valutare l'effettività della partecipazione mutualistica dei soci non prenotatari, che non può limitarsi alla loro mera iscrizione formale, ma deve essere verificata attraverso l'analisi dei servizi fruiti e del loro collegamento funzionale con l'attività tipica della cooperativa, nonché dalla loro volontà di partecipazione e condivisione dello scopo sociale.

La qualificazione del socio non prenotatario non può comunque escludere la sua partecipazione agli oneri generali di gestione dell'ente, poiché la qualità di socio comporta la compartecipazione alle spese riconducibili all'amministrazione ordinaria. Al contempo, spese e oneri inerenti a specifici programmi edilizi o alla gestione di alloggi indivisi dovranno essere imputati esclusivamente ai soci effettivi fruitori delle relative attività, in linea con il principio di corretta allocazione dei costi e di equità interna. Le scritture contabili dovranno quindi riflettere in modo distinto sia le spese di gestione generale sia le

anticipazioni in conto costruzione dei soci prenotatari, distinguendo adeguatamente i due livelli di attività.

Nelle cooperative "multi programma", caratterizzate dalla realizzazione di più interventi edilizi nel tempo, il revisore dovrà infine verificare l'esistenza di ragioni oggettive che giustifichino la permanenza di soci non prenotatari, rilevando indizi concreti di una loro aspettativa abitativa futura o di un loro interesse attuale alle altre attività mutualistiche svolte dall'ente e alla volontà di partecipare e condividere le finalità sociali. In conclusione, la domanda n. 9 costituisce un utile strumento interpretativo che, integrando la recente normativa e superando le incertezze pregresse, permette di valutare in maniera più rigorosa e coerente la posizione dei soci non prenotatari e la loro partecipazione alla vita mutualistica della cooperativa di abitazione.

In ogni caso, in assenza di uno scambio mutualistico, nella valutazione della concretezza di un'aspettativa del socio allo scambio, si dovrà tener conto del recente arresto della giurisprudenza di merito secondo la quale "*può ben sussistere l'interesse del singolo a partecipare all'ente cooperativo partecipando alle attività sociali e condividendone le finalità sociali, nell'intenzione di contribuire alla loro realizzazione; dall'altro lato, la mancanza di attualità dell'interesse all'instaurare un rapporto di scambio collegato al rapporto sociale non esclude che tale interesse potrebbe nascere in futuro*"[8].

[8] In termini, Tribunale Torino, sez. Impresa, 29 novembre 2024, Cooperative edilizia vs MIMIT.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Piazza della Repubblica, 59 00185 Roma