



An den Raiffeisenverband Südtirol

An die Confcooperative Bozen

An den Bund der Genossenschaften

An die Genossenschaften welche keinem  
Genossenschaftsverband angehören

Ihre Sitze

**Verlust der vorwiegenden Mitglieder-  
förderung**

Die Reform des Gesellschaftsrechtes (Legislativdekret 6/2003) hat bekanntlich die Unterscheidung zwischen Genossenschaften mit vorwiegender Mitgliederförderung und solchen ohne vorwiegender Mitgliederförderung eingeführt, wobei nur die ersten einen Großteil der vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen beanspruchen können.

Gemäß Art. 2545-octies des Zivilgesetzbuches ereignet sich der Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung wenn:

- die vorwiegende Tätigkeit mit den Mitgliedern (Prävalenz), wie sie im Art. 2513 ZGB definiert ist, über einen Zeitraum von zwei Jahren hintereinander nicht eingehalten wird oder
- bei Abänderung der Mutualitätsklauseln gemäß Art. 2514 ZGB.

Da der erste Fall der weitaus häufigere ist und da die genannten Vorschriften seit 1.1.2004 in Kraft sind, sind das am 31.12.2005 abgeschlossenen Geschäftsjahr und die für das Jahr 2006 vorgesehenen Verpflichtungen die ersten wo diese Regelung voll zur Anwendung kommt, falls eine Genossenschaft sowohl im Jahr 2004 als auch im Jahr 2005 keine vorwiegende Mitgliederförderung vorweisen konnte.

Alla Federazione Raiffeisen Alto Adige

Alla Confcooperative Bolzano

Alla Lega provinciale delle Cooperative

Alle cooperative non aderenti ad alcuna  
associazione di rappresentanza

Loro sedi

**Perdita della mutualità prevalente**

La riforma del diritto societario (decreto legislativo 6/2003) ha notoriamente introdotto la distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative a mutualità non prevalente, riservando alle prime il godimento della maggior parte delle agevolazioni fiscali previste.

In base all'art. 2545-octies del Codice Civile la perdita della mutualità prevalente ha luogo quando:

- non viene rispettata la condizione di mutualità prevalente, come definita nell'art. 2513 CC, per un periodo di due anni consecutivi o
- nel caso la cooperativa modifichi le previsioni statutarie di cui all'art. 2514 CC.

Essendo il primo caso quello di gran lunga più frequente ed applicandosi tali disposizioni a partire dall'1.1.2004, l'esercizio chiuso al 31.12.2005 e gli adempimenti previsti nel 2006 sono i primi per cui la nuova normativa si applica pienamente, nel caso in cui una cooperativa non abbia rispettato la condizione di mutualità prevalente sia nel 2004 che nel 2005.



Das beiliegende Rundschreiben beschreibt die Voraussetzungen und den Ablauf des Überganges bei Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung, sowie die für die Verwalter der Genossenschaft und den anderen beteiligten Akteuren vorgesehenen Verpflichtungen.

Zum Inhalt ist allgemein anzumerken, dass sich bis heute das zuständige Ministerium nur sehr lückenhaft über die Anwendung der Vorschriften geäußert hat und dass verschiedene Fragen folglich noch offen sind. Auch in der Fachdiskussion gibt es in Hinsicht auf einige Fragen zum Teil noch unterschiedliche Meinungen. In Anbetracht der Notwendigkeit den betroffenen Genossenschaften trotzdem einen einheitlichen und möglichst verlässlichen Bezugsrahmen für die anfallenden Verpflichtungen zu geben, handelt es sich beim beiliegenden Rundschreiben um eine systematische Darstellung des derzeitigen Standes der Diskussion, mit eindeutigen Angaben wo diese möglich sind und der vorwiegenden Doktrin wo es noch keine solche Angaben gibt, wobei in Klammern eventuelle anders lautende Auslegungen angeführt werden. Die Anwendung der Angaben des Rundschreibens dürfte den Genossenschaften und den Verbänden jedenfalls eine ausreichende Rechtssicherheit geben.

Man dankt den Genossenschaftsverbänden, welche zur Ausarbeitung dieses Rundschreibens wesentlich beigetragen haben, und steht für weitere Informationen selbstverständlich jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DER AMTSDIREKTOR  
IL DIRETTORE D'UFFICIO

Dr. Luca Critelli

La presente circolare descrive le condizioni e le modalità del passaggio dalla mutualità prevalente alla mutualità non prevalente, nonché gli adempimenti posti a carico degli amministratori delle cooperative e degli altri soggetti coinvolti in presenza di tale eventualità.

In relazione al contenuto della presente circolare va tenuto presente che il competente Ministero si è fino ad oggi espresso in modo molto parziale sulla concreta applicazione della normativa e che sono conseguentemente tuttora non chiarite a livello regolamentare diverse questioni. Su tali questioni il dibattito dottrinario non è inoltre sempre concorde. In considerazione della necessità di dare comunque indicazioni univoche e ragionevolmente certe alle cooperative che si troveranno nell'immediato futuro ad affrontare tale passaggio, la presente circolare contiene un'esposizione sistematica dell'attuale stato del dibattito riportando le informazioni certe dove disponibili e la posizione prevalente in dottrina negli altri casi, segnalando tra parentesi dove opportuno la presenza di eventuali posizioni discordanti o aspetti non ancora ufficialmente definiti. L'adozione delle procedure descritte nella circolare dovrebbe in ogni caso dare alle cooperative ed alle associazioni una sufficiente certezza giuridica.

Si ringraziano le associazioni di rappresentanza delle cooperative, che hanno contribuito in misura rilevante all'elaborazione della presente circolare, e si rimane a disposizione per ulteriori informazioni.

Cordiali saluti

DER ABTEILUNGSDIREKTOR  
IL DIRETTORE DI RIPARZIONE

Dr. Maurizio Bergamini Riccobon

## **1) Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung**

Bekanntlich sind die Genossenschaften des Landes Südtirol, welche zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Regionalgesetz Nr. 5 vom 21.12.2004 bereits im Genossenschaftsregister eingetragen waren und die formellen Voraussetzungen gemäß Art. 2514 ZGB erfüllt haben, von Amts wegen in die Sektion mit vorwiegender Mitgliederförderung des Genossenschaftsregisters eingestuft worden. Damit konnten die Genossenschaften auch die steuerrechtlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen.

Die Genossenschaft wird aus dieser Sektion des Genossenschaftsregisters gestrichen, wenn die Voraussetzungen für die Eintragung nicht mehr erfüllt sind. Gemäß Art. 2545-octies trifft dies zu wenn:

- die vorwiegende Tätigkeit mit den Mitgliedern (Prävalenz), wie sie im Art. 2513 ZGB definiert ist, über einen Zeitraum von zwei Jahren hintereinander nicht eingehalten wird oder
- bei Abänderung der Mutualitätsklauseln gemäß Art. 2514.

Diese oben genannten Bestimmungen finden ab 1.1.2004 Anwendung. Alle Genossenschaften die am 31.12.2005 zumindest den zweiten Jahresabschluss nach dem 1.1.2004 erstellen, müssen somit feststellen, ob die Voraussetzungen zur Einstufung als Genossenschaft mit vorwiegender Mitgliederförderung noch gegeben sind (Prävalenz über die letzten zwei Jahre).

Für die Genossenschaften wo das Geschäftsjahr nicht mit dem Sonnenjahr übereinstimmt oder für die später gegründeten Genossenschaften, laufen alle Fälligkeiten ab dem Datum des zweiten Jahresabschlusses mit nicht vorwiegender Mitgliederförderung ab.

Mit dem Jahresabschluss zum 31.12.2005 kann es somit erstmals zum Verlust der Eigenschaft als Genossenschaft mit vorwiegender Mitgliederförderung kommen.

Für die Ermittlung der Prävalenz laut Art. 2513 ZGB und die diesbezüglich vorgesehenen Sonderregelungen (z.B. Sozialgenossenschaften), wird auf die einschlägige Gesetzgebung und Richtlinien verwiesen.

## **2) Verpflichtungen bei Verlust der Eigenschaft als Genossenschaft mit vorwiegender Mitgliederförderung**

Die Prävalenz ist von den Verwaltern der Genossenschaft im Rahmen des ordentlichen Jahresabschluss festzustellen und zu dokumentieren. Ebenfalls Aufgabe der Verwalter ist die Einleitung der vorgesehenen Tätigkeiten bei Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung.

Es ist Aufgabe der Revisionstätigkeit, die korrekte Ermittlung und Angabe der Prävalenz zu überprüfen, sowie die Einhaltung der mit dem Verlust derselben verbundenen Verpflichtungen. Gegebenenfalls sind die Verwalter darauf hinzuweisen und im Falle weiterer Unregelmäßigkeiten ist die Aufsichtsbehörde zu benachrichtigen.

Mit dem Verlust der Eigenschaft als Genossenschaft mit vorwiegender Mitgliederförderung sind gemäß Art. 2545-octies ZGB eine Reihe von Verpflichtungen vorgesehen, die nachfolgend aufgezählt werden:

1. Die Genossenschaft muss innerhalb von 120<sup>1</sup> Tagen nach Genehmigung des Jahresabschlusses einen außerordentlichen Jahresabschluss (Vermögenslage, Erfolgsrechnung und Anhang) aufstellen und genehmigen, in dem die stillen und versteckten Rücklagen offen gelegt werden und das Ausmaß der unteilbaren Rücklagen angegeben werden muss. Bezugsdatum für die Erstellung dieses außerordentlichen

---

<sup>1</sup> Die im Rundschreiben des Ministeriums vom 13.01.2006 vorgesehenen 90 Tage beziehen sich auf die Vorbereitung der Bilanz durch die Verwalter. Zu diesen kommen 30 Tage für die Genehmigung durch die Vollversammlung hinzu. Somit dürften insgesamt 120 Tage zur Verfügung stehen.

Jahresabschlusses ist der Tag des zweiten Jahresabschlusses ohne Prävalenz (also der 31.12.2005, falls die zwei Jahre an diesem Tag erreicht werden).

2. Ist ein Buchprüfer bzw. ein Aufsichtsrat vorhanden, so hat dieser sein Gutachten dazu zu erstellen. Ausdrücklich ist für das Kontrollorgan keine Verpflichtung vorgesehen, aufgrund der allgemeinen Bestimmungen hat dieses aber auch eine Stellungnahme zu den Gründen des Verlustes der Prävalenz abzugeben.
3. Unabhängig davon muss dieser außerordentliche Jahresabschluss von einer Revisionsgesellschaft ohne Einwände angenommen werden. Im Sinne der geltenden Regionalgesetzgebung (Art. 29-ter Regionalgesetz 7/1954), kann diese Überprüfung auch in den vom Regionalgesetz 7/1954 angeführten Formen durch einen anerkannten Genossenschaftsverband erfolgen.
4. Dieser außerordentliche Jahresabschluss muss von einer eigens einberufenen Vollversammlung genehmigt werden (insgesamt sind für die Punkte 1. bis 4. 120 Tage ab Genehmigung des ordentlichen Jahresabschlusses vorgesehen).
5. Innerhalb von 60 Tagen ab Genehmigung des außerordentlichen Jahresabschlusses ist dieser der Aufsichtsbehörde (Autonome Provinz Bozen – Abteilung 34, welche aufgrund der Autonomiebestimmungen für Südtirol das Ministerium für Produktive Tätigkeiten ersetzt) zuzustellen. Die Hinterlegung muss direkt bei der Autonomen Provinz Bozen – Abteilung 34 erfolgen, da der außerordentliche Jahresabschluss gemäß Art. 2545-octies ZGB nicht zu den beim Handelsregister hinterlegbaren Akten zählt.
6. Nach erfolgter Kenntnisnahme verfügt die Aufsichtsbehörde die Eintragung der Genossenschaft in die Sektion der Genossenschaften auf nicht vorwiegende Mitgliederförderung, wobei dies der Genossenschaft mitgeteilt wird und im Handelsregister vermerkt wird.

Gemäß Art. 5 des Reg. Ges. Nr. 5/2004 muss die Genossenschaft in ihren Akten und im Schriftverkehr die Änderung der Eintragung in die Sektion auf nicht vorwiegende Mitgliederförderung des Genossenschaftsregisters berücksichtigen.

In den darauf folgenden Jahren ist im Anhang des Jahresabschlusses auf die im außerordentlichen Jahresabschluss ausgewiesenen und noch vorhandenen Rücklagen zu verweisen. Der außerordentliche Jahresabschluss hat Gültigkeit bis zur eventuellen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft. Verliert die Genossenschaft die Prävalenz mehrmals (siehe Punkt 5), so ist jeweils ein außerordentlicher Jahresabschluss zu erstellen. Bei Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft behält der letzte Gültigkeit.

Der außerordentliche Jahresabschluss hat keinen Einfluss auf den normalen Jahresabschluss, da damit nur die Rücklagen offen gelegt werden.

Bei Auflösung der Genossenschaft (freiwillige oder von Amts wegen) ist die Prävalenz nicht festzustellen, da die eigentliche Tätigkeit nicht mehr ausgeübt werden kann. Die Genossenschaft behält den Status den sie zum Zeitpunkt der Auflösung hatte bei.

### **3) Steuerrechtliche Behandlung**

Der Verlust der Prävalenz wird formalrechtlich mit der Annahme des Jahresabschlusses durch die Vollversammlung festgestellt, im Anhang muss aber bereits auf den Verlust verwiesen werden. Der Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung wirkt sich steuerrechtlich bereits auf das zweite Jahr ohne Prävalenz aus: im Falle des zweiten Jahresabschlusses nicht vorwiegender Mitgliederförderung am 31.12.2005, ist die Besteuerung für das gesamte Geschäftsjahr 2005 ohne steuerrechtliche Begünstigungen zu berechnen. Unberührt bleibt hingegen die Besteuerung für das erste Geschäftsjahr ohne vorwiegender Mitgliederförderung (im genannten Beispiel das Jahr 2004).

#### 4) Zweck und Inhalt des außerordentlichen Jahresabschlusses

Zweck der Erstellung des außerordentlichen Jahresabschlusses ist die Ermittlung der Mehrwerte die im Genossenschaftsvermögen stecken und der entsprechende Ausweis als unteilbare Rücklage im außerordentlichen Jahresabschluss. Die damit verfolgte Zielsatzung ist hauptsächlich die Sicherstellung des mit Hilfe der steuerlichen Begünstigungen gebildete Genossenschaftsvermögens für die mögliche zukünftige Zuwendung an den Mutualitätsfonds.

Der außerordentliche Jahresabschluss besteht aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang.

Dazu sind

- alle Aktivposten und alle Verbindlichkeiten inkl. Rückstellungen neu zu bewerten
- das Geschäftskapital und die Rücklagen auf ihre Natur und ihren Wert zu prüfen
- den Mehrwert zwischen Aktiva und Passiva als unteilbare Rücklage unter „Passiva - andere Rücklagen“ auszuweisen.

In Bezug auf die Bewertung wesentlicher Vermögenswerte (immaterielle Anlagen, Sachanlagen, Finanzanlagen u. spezielle Beteiligungen, Firmenwert) ist es angebracht entsprechende Gutachten einzuholen. Grundlage der Bewertung von Anlagegütern und Vorräten ist der Verkehrswert, bei Forderungen der Einbringlichkeitswert. Sollte bei dieser Bewertung ein Verlust ermittelt werden, so ist offensichtlich dieser auszuweisen.

Wird nach dem Verlust der Prävalenz ein im außerordentlichen Jahresabschluss enthaltener Vermögenswert veräußert und ein höherer Mehrwert erzielt als im Jahresabschluss ausgewiesen ist, so ist der Gewinn im Ausmaß, wie er im außerordentlichen Jahresabschluss festgestellt worden ist, den unteilbaren Rücklagen zuzuweisen. Nur der höhere Mehrwert als ursprünglich im außerordentlichen Jahresabschluss geschätzt ist für die Genossenschaft, nach Abzug der Steuern, verfügbar und auf die Mitglieder aufteilbar. *[Laut einer minderheitlichen These ist auch der höhere Mehrwert den unteilbaren Rücklagen zuzuweisen]*

Sollte im vorhergehenden Falle, trotz Erzielung des Veräußerungsgewinnes, ein Bilanzverlust ausgewiesen werden, der über die Rücklagen abgedeckt wird, so können anschließend keine Dividenden ausgeschüttet werden, bis die Rücklagen wieder hergestellt sind.

#### 5) Möglichkeit der Wiedererlangung der vorwiegenden Mitgliederförderung

Jene Genossenschaften welche die Eigenschaft als Genossenschaft mit vorwiegender Mitgliederförderung verlieren sollten, und deshalb in die zweite Sektion umgestuft werden, haben in den nachfolgenden Jahren durchaus auch die Möglichkeit wiederum in die erste Sektion eingestuft zu werden, wenn in einem der folgenden Zweijahreszeiträume die Prävalenz eingehalten wird. *[Laut einigen Thesen ist ein einziges Jahr mit vorwiegender Mitgliederförderung ausreichend; es gibt diesbezüglich jedenfalls noch keine amtliche Auslegung von Seiten des Ministeriums]*

Im Bilanzanhang haben deshalb auch jene Genossenschaften, welche in der zweiten Sektion eingestuft sind die Art und das Ausmaß der Tätigkeit mit den Mitgliedern zu dokumentieren, auch wenn die Prävalenz nicht erreicht wird. Nur so ist es möglich, das Mitgliedergeschäft lückenlos zu dokumentieren und nachträglich den Anspruch auf die Rückstufung in die erste Sektion zu erheben.

Bei Abschaffung der Mutualitätsklauseln laut Art. 2514 ZGB ist die Wiedererlangung der vorwiegenden Mitgliederförderung allerdings nicht mehr möglich, sofern diese nicht später wieder eingeführt werden und darauf folgend mindestens zwei Geschäftsjahre *[ein Geschäftsjahr]* mit vorwiegender Mitgliederförderung erzielt werden. Die Abschaffung der Mutualitätsklauseln nach Verlust der vorwiegenden Mitgliederförderung verpflichtet nicht zur Einzahlung des Restvermögens in den Mutualitätsfonds. Fall die Abschaffung der Mutualitätsklauseln allerdings im Vorhandensein der vorwiegenden Mitgliederförderung stattfindet, sind alle festgestellten und verfügbaren unteilbaren Reserven unmittelbar in den vorgesehenen Mutualitätsfonds einzuzahlen. *[Die Einzahlungspflicht ist in einem Rundschreiben des Ministeriums für Produktive Tätigkeiten vorgesehen, deren Rechtmäßigkeit allerdings von verschiedenen Experten angezweifelt wird]*

Die eventuelle Abschaffung der Mutualitätsklauseln laut Art. 2514 ist somit in Hinblick auf die für die Genossenschaft geplante Entwicklung zu bewerten.

Die vom Gesetz für alle Genossenschaften vorgesehenen Verpflichtungen, unabhängig ob mit vorwiegender Mitgliederförderung oder nicht, bleiben jedenfalls aufrecht (z.B. die Einzahlung von 3% des Jahresgewinnes in die Mutualitätsfonds).

## **6) Umwandlung in andere Gesellschaftsform – Art. 2545-decies und undecies**

Wird die Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, so muss zum Zeitpunkt der Umwandlung das gesamte Vermögen in den Mutualitätsfonds eingezahlt werden, abzüglich folgender Posten:

- eingezahlte Geschäftsanteile;
- Aufwertung der Geschäftsanteile (durch Gewinne oder *ristorni*);
- noch nicht ausgeschüttete Dividenden;
- eventuelle Differenz zwischen bestehendem Geschäftskapital der Genossenschaft und dem Mindestkapital der neuen Kapitalgesellschaft;
- die vorhandenen aufteilbaren Rücklagen.

Die vorhandenen aufteilbaren Rücklagen sind jene, die ab dem Zeitpunkt der Erstellung des letzten außerordentlichen Jahresabschlusses durch besteuerte Gewinne entstanden sind. Die Ausschüttung dieser aufteilbaren Rücklagen erfolgt im Verhältnis zu den eingezahlten Geschäftsanteilen.

Der Beschluss wird in einer außerordentlichen Vollversammlung gefasst, und die Verwalter müssen zum Vorschlag der Umwandlung ein beeidetes Gutachten beilegen, das von einem Gutachter erstellt worden ist, der vom Landesgericht dazu beauftragt wurde.

Die Umwandlung kann nicht beschlossen werden, wenn im Jahr zuvor keine ordentliche Revision stattgefunden hat oder wenn die Verwalter diese nicht mindestens 90 Tage vorher beantragt haben.

## **1) Perdita della mutualità prevalente**

Le cooperative con sede in provincia di Bolzano che al momento dell'entrata in vigore della legge regionale n. 5 del 21.12.2004 risultavano iscritte al registro provinciale delle cooperative ed adempivano ai requisiti formali di cui all'art. 2514 CC, sono state iscritte d'ufficio nella sezione a mutualità prevalente del registro provinciale. In tal modo le cooperative hanno potuto usufruire delle agevolazioni fiscali previste.

La cooperativa viene cancellata da tale sezione del registro delle cooperative quando non sono più rispettate le condizioni per l'iscrizione. In base all'art. 2545-octies del Codice Civile ciò ha luogo quando:

- non viene rispettata la condizione di mutualità prevalente, come definita nell'art. 2513 CC, per un periodo di due anni consecutivi o
- nel caso la cooperativa modifichi le previsioni statutarie di cui all'art. 2514.

Tali norme trovano applicazione a partire dall' 1.1.2004. Tutte le cooperative che al 31.12.2005 predispongono almeno il secondo bilancio d'esercizio dopo l'1.1.2004, devono pertanto accertare se i presupposti per la classificazione come cooperativa a mutualità prevalente sono ancora dati (prevalenza per gli ultimi due esercizi).

Per le cooperative dove l'esercizio non corrisponde con l'anno solare e per le cooperative costituite successivamente, tutte le scadenze decorrono dalla data di chiusura del secondo bilancio d'esercizio consecutivo senza mutualità prevalente.

Con il bilancio d'esercizio al 31.12.2005 si può pertanto verificare per la prima volta l'eventualità della perdita della caratteristica di cooperativa a mutualità prevalente.

Per la determinazione della prevalenza ai sensi dell'art. 2513 CC ed i relativi regimi derogatori (p.es. cooperative sociali), si rimanda alla relativa normativa ed alle successive disposizioni attuative.

## **2) Obblighi nel caso di perdita della caratteristica di cooperativa a mutualità prevalente**

La condizione di prevalenza va accertata e documentata a cura degli amministratori nel quadro dell'annuale bilancio di esercizio. Ugualmente compito degli amministratori è l'adozione degli adempimenti previsti nel caso di perdita dei requisiti per la mutualità prevalente.

E' compito dell'attività di revisione verificare la corretta determinazione ed indicazione della condizione di prevalenza, così come il rispetto degli obblighi derivanti dalla sua eventuale perdita. In caso di mancanze dovranno essere fatti gli opportuni rilievi agli amministratori della cooperativa. Nel caso di ulteriori irregolarità o di mancato adempimento ai rilievi andrà informata l'autorità di vigilanza.

Dalla perdita della condizione di cooperativa a mutualità prevalente derivano in base all'art. 2545-octies una serie di adempimenti, che vengono di seguito elencati:

1. Entro 120<sup>1</sup> giorni dall'approvazione del bilancio ordinario d'esercizio la cooperativa deve predisporre ed approvare un apposito bilancio straordinario (composto da situazione patrimoniale, conto economico ed allegato al bilancio), in cui viene determinato il valore effettivo dell'attivo patrimoniale da imputare alle riserve indivisibili. Data di riferimento per la predisposizione di tale bilancio straordinario è la data di chiusura del secondo esercizio consecutivo senza prevalenza (quindi il 31.12.2005, qualora i due anni si realizzino in tale data).

---

<sup>1</sup> I 90 giorni previsti dalla circolare ministeriale del 13.01.2006 sono da intendersi riferiti alla redazione del bilancio da parte degli amministratori, a cui vanno aggiunti ulteriori 30 giorni per l'approvazione da parte dell'assemblea. Si può quindi ipotizzare che i giorni complessivamente previsti siano 120.

2. Qualora siano presenti un collegio sindacale o un revisore esterno incaricato del controllo contabile, questi devono esprimere il proprio parere. Per l'organo di controllo non è direttamente previsto nessun obbligo, ma alla luce delle disposizioni generali si ricava che anche questo deve esprimere il proprio parere sulla perdita della prevalenza.
3. Indipendentemente da ciò il bilancio straordinario deve essere verificato senza rilievi da una società di revisione. Ai sensi della normativa regionale in materia (art. 29-ter legge regionale 7/1954), si ritiene che tale verifica possa avvenire anche tramite le associazioni di rappresentanza cooperativa riconosciute ed abilitate alla certificazione di bilancio secondo le modalità indicate dalla normativa regionale in oggetto.
4. Questo bilancio straordinario deve essere approvato da un'assemblea dei soci appositamente convocata (per i punti da 1 a 4 sono complessivamente previsti 120 giorni dall'approvazione del bilancio ordinario d'esercizio).
5. Entro 60 giorni dall'approvazione del bilancio straordinario questo va trasmesso all'Autorità di vigilanza (Provincia Autonoma di Bolzano – Ripartizione 34, che per la provincia di Bolzano sostituisce ai sensi delle disposizioni autonomistiche il Ministero della Attività Produttive). Il deposito del bilancio straordinario e degli altri documenti previsti deve avvenire direttamente presso la Provincia Autonoma di Bolzano – Ripartizione 34, dato che il bilancio straordinario ex art. 2545-octies CC non è tra gli atti per i quali è consentito il deposito presso il Registro delle Imprese.
6. Dopo avvenuta presa di conoscenza, l'Autorità di vigilanza dispone l'iscrizione della cooperativa nella sezione delle cooperative a mutualità non prevalente del registro provinciale delle cooperative, comunicando tale provvedimento alla cooperativa stessa ed annotando il provvedimento nel Registro delle imprese.

In base all'art. 5 della legge regionale 5/2004 la cooperativa deve riportare nei propri atti e nella corrispondenza il passaggio alla sezione a mutualità non prevalente del registro delle cooperative.

Negli anni successivi nell'allegato al bilancio di esercizio andrà fatto riferimento alle riserve indivisibili esposte nel bilancio straordinario ancora presenti. Il bilancio straordinario conserva la propria validità fino alla eventuale trasformazione in altra forma societaria. Qualora la cooperativa riacquisti e perda la mutualità prevalente più volte, va predisposto ogni volta un nuovo bilancio straordinario. In caso di trasformazione in altra forma societaria si fa riferimento all'ultimo bilancio straordinario approvato.

Il bilancio straordinario non ha nessuna ripercussione sull'ordinario bilancio di esercizio, dato che ha la funzione primaria di determinare l'entità delle riserve indivisibili.

Nel caso di scioglimento (volontario o coatto) della cooperativa la prevalenza non dovrà più essere documentata, dato che non è previsto lo svolgimento della regolare attività aziendale. La cooperativa mantiene lo status che aveva al momento dello scioglimento.

### **3) Trattamento fiscale**

La perdita della prevalenza viene accertata formalmente con l'approvazione del bilancio ordinario per il secondo anno di non prevalenza da parte dell'assemblea. Nell'allegato al bilancio deve comunque essere già fatto riferimento a tale perdita. La perdita della condizione di cooperativa a mutualità prevalente si ripercuote fiscalmente già sul secondo anno senza prevalenza: nel caso di chiusura del secondo esercizio senza mutualità prevalente al 31.12.2005, l'imposizione fiscale per tutto l'anno 2005 dovrà essere calcolata senza le agevolazioni legate alla prevalenza. Rimane invece salvo il regime fiscale più favorevole per il primo anno di non prevalenza (nel caso in esempio il 2004).

### **4) Scopo e contenuto del bilancio straordinario**

Scopo del bilancio straordinario è la determinazione dell'effettivo valore dell'attivo patrimoniale e la sua assegnazione a riserva indivisibile. Ciò al fine primario di tutelare il patrimonio della cooperativa



costituitosi in presenza di agevolazioni fiscali al fine di una eventuale successiva devoluzione ai fondi mutualistici.

Il bilancio straordinario si compone di stato patrimoniale, conto economico ed allegato.

A tal fine

- tutti i valori dell'attivo e passivo di bilancio inclusi gli accantonamenti vanno valutati nuovamente
- il capitale sociale e le riserve vanno verificati rispetto alla loro natura e valore
- la differenza tra attivo e passivo va indicata come nel bilancio come riserva indivisibile sotto "passivo - altre riserve".

In relazione alla valutazione di valori patrimoniali di rilevante entità (attività materiali ed immateriali, investimenti finanziari e partecipazioni, avviamento) è opportuna l'acquisizione di una apposita perizia di stima. La valutazione dei beni e delle scorte ha luogo in base al loro valore di mercato, la valutazione dei crediti in base al probabile valore di realizzo. Qualora da tale valutazione dovesse risultare una perdita, andrà coerentemente indicata questa.

Qualora dopo la perdita della prevalenza dovesse venire ceduto un valore patrimoniale compreso nel bilancio straordinario ad un valore superiore a quello indicato nel bilancio ordinario, va imputato a riserva indivisibile il valore indicato nel bilancio straordinario. Solo la parte di valore eventualmente superiore a quanto originariamente stimato nel bilancio straordinario è disponibile per la cooperativa ed eventualmente ripartibile ai soci, una volta dedotte le tasse. *[E' presente una tesi, minoritaria, secondo la quale anche il realizzo maggiore va a riserva indivisibile]*

Qualora nel caso prevedente venga riportata, nonostante il realizzo di un profitto sulla vendita, una perdita d'esercizio coperta tramite riserve, non possono essere successivamente distribuiti dividendi finché le riserve non sono state ricostituite nell'originario ammontare.

## **5) Possibilità di riacquisire il regime di mutualità prevalente**

Le cooperative che hanno perso la caratteristica di cooperativa a mutualità prevalente e che sono conseguentemente state trasferite nella seconda sezione del registro, hanno la possibilità di ritornare nella sezione a mutualità prevalente qualora successivamente la condizione di prevalenza si realizzi per un periodo di due esercizi consecutivi. *[Secondo alcuni esperti è sufficiente un solo esercizio a mutualità prevalente; la questione non è stata comunque ancora affrontata in via ufficiale dal MAP]*

Nell'allegato al bilancio anche le cooperative che sono state trasferite nella sezione a mutualità non prevalente avranno pertanto l'interesse a documentare la natura e l'entità dell'attività mutualistica svolta con i soci, anche qualora la prevalenza non dovesse essere raggiunta. Solo in tal modo sarà infatti possibile documentare in modo continuativo l'attività mutualistica e poter eventualmente sollevare la richiesta di ritorno alla sezione a mutualità prevalente.

In caso di modifica delle clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 CC il ritorno alla mutualità prevalente diventa invece non più possibile, perlomeno fino alla loro reintroduzione e alla successiva presenza di due esercizi consecutivi *[un esercizio]* con mutualità prevalente. La soppressione delle clausole mutualistiche una volta perso il regime di mutualità prevalente non comporta obbligo di devoluzione del patrimonio. Qualora l'abrogazione delle clausole mutualistiche avvenga invece direttamente in regime di mutualità prevalente, tutte le riserve indivisibili individuate e disponibili dovranno essere immediatamente versate ai fondi mutualistici. *[L'obbligo di versamento è previsto da una circolare del Ministero della Attività Produttive; la legittimità della previsione viene però messa in dubbio da diversi esperti]*

La scelta di abrogare o meno le clausole mutualistiche di cui all'art. 2514 va quindi fatta considerando quali sono gli intendimenti dei soci relativamente alla futura vita della cooperativa.

Restano comunque fermi gli obblighi previsti dalla legge a carico di tutte le società cooperative, a mutualità prevalente e non (p.es. destinazione del 3% degli utili annuali ai fondi mutualistici).

## **6) Trasformazione in altra forma societaria - art. 2545-decies e undecies**

Qualora la cooperativa si trasformi in altra forma societaria, l'intero patrimonio al momento della trasformazione andrà versato ai fondi mutualistici, dedotte solamente le seguenti voci:

- capitale sociale versato;
- rivalutazione del capitale sociale (tramite utili o ristorni);
- dividendi non ancora distribuiti;
- eventuale differenza fino a concorrenza dell'ammontare minimo del capitale sociale della nuova società;
- le riserve divisibili disponibili.

Le riserve divisibili disponibili sono quelle costituite successivamente all'ultimo bilancio straordinario per mezzo degli utili tassati con regime ordinario. La distribuzione di tali riserve ha luogo in ragione delle quote sociali versate.

La trasformazione deve essere deliberata da una apposita assemblea straordinaria. Alla proposta di deliberazione di trasformazione gli amministratori devono allegare una relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la cooperativa, attestante il valore effettivo del patrimonio dell'impresa.

La trasformazione non può essere deliberata se nell'anno precedente non ha avuto luogo nessuna revisione ordinaria o se gli amministratori non hanno chiesto tale revisione almeno 90 giorni prima della trasformazione.