



Roma, 28 ottobre 2011

**OGGETTO: Società cooperative a mutualità prevalente. Agevolazioni fiscali ex art. 11 del DPR n. 601 del 1973**

La Direzione Regionale ... ha chiesto chiarimenti in merito alla sussistenza del requisito di mutualità prevalente in capo alle società cooperative disciplinate dagli artt. 2512 e 2513 del codice civile, con particolare riferimento alle società cooperative di produzione e lavoro, qualora queste si avvalgano dell'opera di terzi, tramite contratti di appalto, per lo svolgimento dell'attività sociale.

Preliminarmente, in ordine all'individuazione del requisito della mutualità prevalente si osserva che il primo comma dell'art. 2513 c.c., alla lettera b), stabilisce che gli amministratori e i sindaci devono evidenziare contabilmente che *“il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico”*.

Si ritiene che l'inciso *“computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico”* aggiunto dall'articolo 25 del Decreto Legislativo 28 dicembre 2004 n. 310, intenda ricomprendere solo le tipologie di prestazioni di lavoro contemplate dalla vigente disciplina giuslavoristica.

Pertanto, nel costo del lavoro devono essere computate le altre forme di lavoro, stabilite con contratti *“atipici”* diversi dal contratto di lavoro subordinato, come quelle di lavoro autonomo o di collaborazione, a condizione che abbiano un collegamento con l'attuazione del rapporto mutualistico.

Conseguentemente, per individuare il requisito della prevalenza, amministratori e sindaci dovranno considerare sia il costo delle prestazioni lavorative dei soci espresso al punto B9 del conto economico come previsto dall'art. 2425 c.c., sia quello relativo alle altre forme di lavoro dei soci riportato nelle voci B7 dello stesso articolo.

Nel caso invece di contratti di appalto, il corrispettivo pagato per le opere eseguite da terze imprese non rileva nel computo della mutualità prevalente ai sensi degli artt. 2512 e 2513 c.c.

L'appalto, infatti, è un contratto, con il quale una parte assume l'obbligo, attraverso la propria organizzazione e i mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, del compimento di un'opera o di un servizio, dietro il pagamento di un corrispettivo in denaro. Lo schema dell'appalto di servizi, il cui contenuto si sostanzia in una prestazione di fare diretta alla produzione di una utilità, è piuttosto duttile e include diverse operazioni economiche. Il pagamento del corrispettivo da parte del committente avviene per l'esecuzione del servizio reso dall'appaltatore; gli oneri sociali e il costo del lavoro relativo alla gestione dell'impresa e dei suoi dipendenti ricadono interamente sull'appaltatore, salvo le prescrizioni dettate in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro a cui sono tenuti tanto gli appaltatori quanto i committenti. Tuttavia il committente /appaltante non diviene parte di un rapporto di lavoro con i dipendenti dell'impresa appaltatrice, e i costi sostenuti dal committente, che nel caso de quo è una società cooperativa, sono costi per il pagamento di un servizio e non costi di lavoro come definiti dal codice civile, e in quanto tali non devono essere computati nella voce B9 nell'ambito dei costi del lavoro.

Il riconoscimento della prevalenza consente di fruire delle maggiori agevolazioni fiscali specificatamente riservate alle cooperative a mutualità prevalente, tra le quali l'esclusione dal reddito imponibile di parte dell'utile netto annuale destinato a riserva indivisibile. Si ricorda, in particolare, che l'articolo 1, comma 460, lettera b), della legge 30 dicembre 2004 n. 311 - così come da ultimo modificato dal decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 convertito, con

modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 - prevede una esclusione dal reddito imponibile per la quota pari al 60 per cento degli utili netti annuali destinati a riserve indivisibili.

Con particolare riferimento all'art. 11 del D.P.R. n. 601 del 1973, la cui portata applicativa è stata limitata dalla predetta legge n. 311 del 2004, si osserva quanto segue.

Le cooperative di produzione e lavoro possono fruire di una esenzione IRES pari alla quota IRAP computata a conto economico *“se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità (...) non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alla materie prime e sussidiari.”* Qualora *“l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi”*, l'esenzione dal reddito imponibile IRES sarà pari al 50 per cento dell'IRAP iscritta a conto economico.

La norma tributaria, diversamente da quella civilistica, pone in rapporto il costo del lavoro dei soci con il totale dei costi sostenuti dalla cooperativa, escludendo solo i costi inerenti le materie prime e sussidiarie.

In definitiva, per una società cooperativa di produzione e lavoro, in presenza di contratti di appalto, i costi relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell'impresa appaltatrice vanno computati soltanto ai fini del calcolo del rapporto previsto dall'art.11 del D.P.R. n. 601 del 1973 e non vanno considerati ai fini della determinazione del requisito della mutualità prevalente di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE