

AGEVOLAZIONI

Il requisito della mutualità per le cooperative di produzione e lavoro

di Davide De Giorgi

Le **cooperative di produzione e lavoro**, e cioè “*le cooperative nelle quali il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l’organizzazione del lavoro dei soci*” (cfr. Legge 3 aprile 2001, n. 142), a **mutualità prevalente e i loro consorzi beneficiano**, da un lato, dell'**esenzione parziale** dalle **imposte sul reddito** prevista dall'**articolo 12** della Legge n. **904** del 1977 in relazione alle somme destinate a **riserve indivisibili**, e dall’altro, ricorrendone i presupposti, delle **esenzioni** previste dal titolo III del D.P.R. n. **601** del 1973.

In **Italia**, le cooperative di produzione e lavoro si sono sviluppate, **da un lato**, come **forma di cooperazione tra artigiani**, la **prima** è sorta nel **1855** tra produttori di vetro ad **Altare**, e, **dall’altro**, come una **forma di organizzazione** che **raggruppa addetti a lavori manuali senza qualifiche particolari**. Queste ultime sono state create, la **prima** nel **1883** a **Ravenna**, allo scopo di migliorare l’accesso all’occupazione dei soci che subiscono la disoccupazione strutturale o stagionale, inizialmente soprattutto nel settore dei lavori di costruzione ed edili ma più di recente nell’ambito di attività di varia natura.

In una società cooperativa di produzione e lavoro, uno degli **obblighi principali** che incombe sui **membri** è la **prestazione della loro opera in maniera continua**. Il valore aggiunto sociale realizzato dal lavoro di un socio della società cooperativa che supera le retribuzioni che gli vengono versate rimane alla società. Sotto il profilo economico, il **surplus** che non viene retribuito e che il socio è chiamato a lasciare al patrimonio della società ha la natura di un conferimento di capitale.

I **requisiti** della **mutualità** si ritengono sussistenti quando negli **statuti** sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'**art. 26** del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. **1577**, e tali **condizioni** sono state **in fatto osservate** nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall’approvazione degli statuti stessi.

Tra le **agevolazioni** stabilite nel citato titolo III del **D.P.R. n. 601** del 1973 rientra quella contenuta nell'**articolo 11** in base alla quale “*I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall’imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall’imposta locale sui redditi se l’ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all’ultimo comma,*

non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.

L'art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 601/1973 dunque, esenta il reddito imponibile di una società cooperativa di produzione e lavoro, interamente o parzialmente, in base all'importanza del lavoro dei soci nella creazione del valore economico nel quadro delle attività di tale società.

Con la **circolare n. 34/E del 2005**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la norma è **applicabile esclusivamente** alle **cooperative di produzione e lavoro**, e deve essere coordinata con le limitazioni stabilite nel comma 462 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, secondo cui le cooperative di produzione e lavoro che presentano un ammontare di retribuzioni corrisposte ai soci non inferiore al 50 per cento del totale degli altri costi escluse materie prime e sussidiarie, beneficiano dell'esenzione da IRES relativamente alla quota parte di reddito corrispondente all'IRAP iscritta a conto economico.

L'agevolazione stabilita nell'articolo 11 in esame è applicabile esclusivamente ai fini IRES, avendo tale imposta sostituito l'IRPEG con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, e non anche ai fini IRAP, posto che, come ribadito con la **risoluzione n. 130/E del 2005**, l'esenzione dall'imposta locale sui redditi contenuta nell'articolo 11 **"non può essere intesa come un'esenzione dall'imposta sulle attività produttive"**.

Successivamente, con la **risoluzione n. 80/E del 2009**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *"la disposizione contenuta nel citato comma 462 non si applica però alle cooperative sociali, in quanto il successivo comma 463 della legge n. 311 stabilisce che le previsioni di cui ai commi da 460 a 462 non si applicano alle cooperative sociali e loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381"*. In altri termini, la cooperativa sociale può beneficiare dell'esenzione in esame **a condizione** che rientri anche tra quelle di produzione e lavoro.

In tale ipotesi, la presenza contemporanea dei requisiti previsti dalla legge n. 381 del 1991 per le cooperative sociali, e dalla legge n. 142 del 2001 per le cooperative di produzione e lavoro, determina l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 11 del DPR n. 601 del 1973, senza che operino peraltro le limitazioni introdotte dal citato comma 462 delle legge n. 311 del 2004.

Da ultimo, con la **risoluzione n. 104/E del 2011**, l'Amministrazione finanziaria, in risposta ad intervento, ha avuto modo di esprimersi 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.

In questa circostanza è stato chiarito che:

1. nel devono essere le altre forme di lavoro, stabilite con “” diversi dal contratto di lavoro subordinato, come quelle di o di , a condizione che abbiano un con l’attuazione del . 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 voce B7 dello stesso articolo;
2. in presenza di contratti di , i relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell’impresa appaltatrice ai fini del del previsto dall’del D.P.R. n. 601 del 1973 e ai fini della determinazione del prevalente di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c..