



Coop di produzione e lavoro: i costi dell'appalto non rilevano ai fini della mutualità prevalente

In presenza di contratti di appalto, in cui è committente una società cooperativa di produzione e lavoro, i costi relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell'impresa appaltatrice rilevano solo ai fini fiscali.

Con la [R.M. n.104/E/11](#), l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, fornito chiarimenti sui profili di determinazione della mutualità cooperativa, affermando che i costi dell'appalto devono essere computati solo ai fini del calcolo del rapporto previsto dall'art.11, DPR n.601/73 e che, invece, non vanno considerati ai fini della determinazione della mutualità prevalente codificata nel codice civile, ex artt.2512 e 2513.

I criteri della mutualità prevalente

Come noto, ai sensi del citato art.2512 c.c., sono società cooperative a mutualità prevalente quelle che:

1. svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
2. si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;
3. si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Ai sensi del successivo art.2513, gli amministratori e i sindaci devono documentare la predetta condizione di prevalenza nella Nota integrativa al bilancio. In sostanza, se l'art.2512 c.c. definisce a "mutualità prevalente" quelle cooperative che svolgono la loro attività con i soci (criterio qualitativo), la condizione di prevalenza è stabilita dal successivo art.2513 che impone l'operatività con gli stessi soci in percentuale superiore al 50% (criterio quantitativo).

⇒ I criteri qualitativi di prevalenza

I criteri qualitativi delle cooperative a mutualità prevalente sono individuati in tre tipi di cooperativa, distinti in relazione al tipo di attività, ovvero:

- cooperative c.d. di consumo o servizio, che svolgono attività in favore dei soci, dei consumatori o utenti di beni e servizi. Ne sono esempio le catene di supermercati, le coop dei tassisti, i gruppi di acquisto collettivo;
- cooperative c.d. di produzione e lavoro, che nello svolgimento della loro attività si avvalgono delle prestazioni lavorative dei soci, tipiche nel campo delle pulizie, dell'edilizia, ecc.;
- cooperative che nello svolgimento della loro attività si avvalgono degli apporti dei beni e servizi dei propri soci, come ad esempio, le cooperative agricole.

Pertanto, da un punto di vista qualitativo saranno considerate "a mutualità prevalente" le cooperative in cui il servizio verso i soci o il loro apporto lavorativo o ancora il loro apporto di beni e servizi risulta prevalente rispetto al resto dell'attività nel suo complesso.

⇒ I criteri quantitativi di prevalenza

Il Legislatore, peraltro, non si è limitato a dare una definizione meramente teorica o indefinita del concetto di prevalenza, poiché è nell'art.2513 c.c. che vengono indicati quei

criteri oggettivi che declinano il concetto di prevalenza e per ciascuna tipologia di cooperativa i parametri sono i seguenti.

- Per le cooperative di consumo o servizio, la mutualità è prevalente se i ricavi da vendite di beni e da prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e prestazioni di cui alla voce A1 del Conto economico.
- Per le cooperative di produzione e lavoro, la mutualità è prevalente se il costo del lavoro prestato dai soci è superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui alla voce B9 del Conto economico.
- Per la terza tipologia di cooperative, la mutualità è prevalente se il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi per servizi di cui alla voce B7 del Conto economico. ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui alla voce B6 del Conto economico.

Nel caso si realizzino contestualmente più tipi di scambio mutualistico, è necessario documentare la condizione di prevalenza attraverso il calcolo della media ponderata sulle percentuali indicate.

È qui appena il caso di segnalare che la legge prevede delle deroghe per cooperative operanti in taluni settori. A titolo esemplificativo, si richiama il caso delle “cooperative sociali”, per le quali il requisito della mutualità prevalente si intende riconosciuto di diritto.

Le “altre forme di lavoro” nelle coop di produzione e lavoro

Le cooperative di produzione e lavoro sono volte a collocare il lavoro o i prodotti dei soci cooperatori alle migliori condizioni e a procurare, tramite le attività sociali, vantaggi diretti e immediati all'economia dei singoli soci.

L'elemento peculiare delle stesse è rappresentato dalla particolare natura che connota lo scambio mutualistico tra i soci e la cooperativa, incentrato nell'attività di lavoro che i soci prestano nell'ambito della cooperativa stessa, laddove il socio, di fatto, incorpora contemporaneamente sia le caratteristiche del lavoratore sia quelle dell'imprenditore. I soci, quindi, da un lato ottengono una remunerazione analoga allo stipendio e, dall'altro, dividono l'eventuale profitto che, una volta dedotte le spese dell'attività e le remunerazioni ai soci, scaturisce dall'attività svolta dalla cooperativa.

In ogni caso, per ciò che qui specificatamente interessa, l'art.2512, lett. b), c.c., riconosce come società cooperativa di produzione e lavoro a mutualità prevalente, quella che si avvale, per la maggior parte, delle prestazioni lavorative dei soci, mentre, ai sensi del richiamato art.2513, co.1, lett. b), c.c., il requisito della prevalenza nel caso delle società di produzione e lavoro ricorre quando “*il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui all'art.2425, co.1, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico*”.

Se, quindi, appare sufficientemente chiaro quale sia il computo dei costi civilisticamente codificati, derivanti dalla voce di Conto economico B9 per il personale¹⁰, non altrettanto chiaro era il perimetro della sfumata definizione “*altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico*”; inciso aggiunto all'art.2513 c.c. dal D.Lgs. n.310/04, al fine di comprendere nello scambio mutualistico cooperativa/socio anche prestazioni di lavoro diverse dal rapporto di lavoro subordinato.

Per l'Agenzia delle Entrate, tale ultima locuzione deve essere interpretata nel senso che nel costo del lavoro vanno computate anche le altre forme di lavoro, stabilite con contratti “atipici” contemplate dalla vigente disciplina giuslavoristica e diversi dal contratto di lavoro subordinato.

¹⁰ Ove vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, quali salari e stipendi, nonché gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi, ecc..

Come noto, peraltro, per divenire soci lavoratori di una coop occorre fare un doppio passaggio, ovvero aderire alla cooperativa in qualità di socio e successivamente scegliere la tipologia del rapporto di lavoro tra dipendente, autonomo, collaboratore. Nello svolgimento dell'attività, quindi, un socio lavoratore può stabilire con la cooperativa uno specifico rapporto di lavoro che può essere, oltre che di tipo subordinato, anche autonomo. Nell'attualità, e tra le forme più note che possono rientrare nella locuzione "altre forme di lavoro", possiamo annoverare il contratto di lavoro a progetto, nonché il lavoro *part-time* (rapporto di lavoro, peraltro, subordinato a tutti gli effetti).

Le "altre forme di lavoro" autonomo

Vanno, altresì, computate quali "*altre forme di lavoro*" le prestazioni di lavoro autonomo o di collaborazione, a condizione che abbiano uno stretto collegamento con l'attuazione del rapporto mutualistico della cooperativa, rientrando in questa fattispecie le prestazioni dei soci professionisti che emettono fattura ed imputate, quale costo, nel punto B7 del Conto economico. Ovviamente, andranno selezionate all'interno di questa voce le prestazioni che abbiano uno stretto collegamento con lo scopo mutualistico della cooperativa come, ad esempio, per una cooperativa di costruzioni edili, la rilevanza dei compensi erogati agli architetti e non già quelli erogati ad avvocati o commercialisti. In definitiva, una cooperativa di produzione e lavoro determina la percentuale della mutualità prevalente ponendo :

- al numeratore
 - il costo del lavoro sostenuto con i soci di cui alla voce B9,
 - quello sostenuto con i professionisti soci e con i soci inquadrati nelle altre forme di lavoro riportati al B7,
- mentre, al denominatore,
 - il costo complessivo del lavoro (totale della voce B9),
 - oltre al costo totale sostenuto con professionisti (soci e non soci) e con collaboratori (soci e non soci) riportato nella voce B7).

In sostanza, l'indice di mutualità per le cooperative di lavoro è il seguente :

$$[\text{Costo lavoro soci} / (\text{B9 totale} + \text{altri costi del lavoro inerenti il rapporto mutualistico})] \times 100 > 50\%$$

e, ovviamente, tra i costi del lavoro di terzi collocati nella voce B7 dovranno essere presi in considerazione soltanto quelli relativi a rapporti di lavoro "*inerenti lo scopo mutualistico*", aventi cioè ad oggetto prestazioni omogenee con quelle dei soci lavoratori (es. architetto per la cooperativa di costruzioni, ecc.) e, quindi, direttamente strumentali allo svolgimento delle attività della cooperativa, secondo il seguente rapporto frazionale :

Costo lavoro soci (pari a B9 + prest. professionali "mutualistiche" da B7 + Lavoro a progetto ed altre forme "mutuali" da B7)

Totale da B9 + Totale prest. professionali "anche non mutuali", lavoro a progetto ed altre forme "anche non mutuali" da B7

Potendosi, in concreto, esemplificare il seguente calcolo:

$$(1.000 + 500 + 100) / (2.000 + 700 + 150) = (1.600 / 2.850) * 100 = 56 (>50\%)$$

dal quale emergerebbe come rispettato il c.d. criterio di prevalenza.

I contratti appaltati da una coop di produzione e lavoro: Il "doppio binario" tributario-civilistico

Nel contratto di appalto, il committente non diviene parte del rapporto di lavoro con i dipendenti dell'impresa appaltatrice ed il pagamento del corrispettivo da parte del committente avviene per l'esecuzione del servizio reso dall'appaltatore. Ora, però, poiché

i costi sostenuti dal committente, che nel caso affrontato dalla risoluzione è una società cooperativa, sono costi per il pagamento di un servizio e non costi di lavoro come definiti dal codice civile, gli stessi non dovranno essere computati nella voce B9, ovvero, nell'ambito dei costi del lavoro.

Da tale esclusione ne deriva anche l'estromissione degli stessi dal rapporto frazionale sopra richiamato, potendosi così giungere alla conclusione che una cooperativa edile, anche piccolissima, potrà costruire uno stadio di calcio avvalendosi di contratti di appalto, senza preoccuparsi del problema del mancato superamento della soglia di prevalenza codificato per la verifica della mutualità civilistica, poiché, a tal fine, le prestazioni ricevute dalla cooperativa in base ai contratti d'appalto sono completamente irrilevanti.

Diversamente, però, dalla normativa civilistica, la norma tributaria pone in rapporto il costo del lavoro dei soci con il totale dei costi sostenuti dalla cooperativa (compresi, quindi, i costi sostenuti per gli appalti), escludendo solo i costi inerenti le materie prime e sussidiarie.

Ne deriva che, in presenza di contratti appaltati da una cooperativa di produzione e lavoro, i costi relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell'impresa appaltatrice vanno invece computati ai fini del calcolo del rapporto "fiscale" previsto dall'art.11 del DPR n.601/73, ancorché, si ribadisce, detti costi non rilevano ai fini della determinazione del requisito civilistico della mutualità prevalente, ex artt.2512 e 2513 c.c..

Vediamo, allora, come, per l'effetto del costo di una prestazione appaltata e rispetto al precedente esempio, il rapporto frazionale "fiscale" possa scendere sotto la soglia del 50%:

$$(1.000 + 500 + 100) / (2.000 + 700 + 150 + 1.000 \text{ [appalto]}) = (1.600 / 3.850) * 100 = 41 (<50\%)$$

Peraltro, poiché è proprio dal riconoscimento della prevalenza di natura fiscale (costo del lavoro / totale costi al netto delle materie prime >50%) che deriva la fruizione, o meno, delle maggiori agevolazioni fiscali specificatamente riservate alle cooperative a mutualità prevalente, la risoluzione in commento ricorda che, ex art.11 del DPR n.601/73, le cooperative di produzione e lavoro possono fruire di una esenzione Ires pari alla quota Irap computata a conto economico solo *"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"*.

Da ciò consegue che le cooperative che si avvalgono in modo significativo dell'apporto di altre imprese non riusciranno a raggiungere la soglia di prevalenza e, conseguentemente, dovranno considerare l'Irap tra le variazioni in aumento ai fini Ires. Variazione, peraltro, ridotta alla metà se l'ammontare delle retribuzioni è compreso tra il 25 ed il 50% del totale dei costi (come si verificherebbe per effetto della percentuale dell'esempio proposto, pari al 41%, che si attesta proprio nell'intervallo descritto).

In conclusione, la stipula da parte delle coop di contratti di appalto dovrà essere valutata alla luce dell'esistenza di questo "doppio binario", pena l'inasprimento del profilo di tassazione.