

SERVIZIO LEGISLATIVO E LEGALE
Circ. n. **44/2011**

Roma, 7 novembre 2011

Prot. n. 4836

Oggetto: *Calcolo della mutualità prevalente nelle cooperative di produzione e lavoro, in riferimento al costo degli appalti [AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione n.104/E del 28 ottobre 2011]*

Alle Confcooperative regionali,
provinciali ed interprovinciali
Alle Federazioni nazionali
Ai Consorzi nazionali

LORO SEDI

Con la *Risoluzione n. 104/E* del 28 ottobre 2011 [**allegata**], l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha fornito chiarimenti riguardo alla sussistenza del requisito di mutualità prevalente (artt. 2512 e 2513, cod. civ.) in capo alle *società cooperative di produzione e lavoro* che, per lo svolgimento dell'attività sociale, si avvalgono dell'opera di terzi, tramite **contratti di appalto**.

Come è noto, l'art. 2513, lett. b), cod. civ., stabilisce che, per la verifica della mutualità prevalente nelle cooperative di lavoro, il costo del lavoro dei soci debba essere "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".

Secondo l'Agenzia, la norma, laddove impone il computo delle "altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico", intende ricomprendere esclusivamente le tipologie di prestazioni di lavoro contemplate dalla vigente disciplina giuslavoristica: quindi, i contratti "atipici" diversi dal contratto di lavoro subordinato, come quello di *lavoro autonomo* o di *collaborazione*, ma non i *contratti d'opera* o *d'appalto*.

Pertanto, per il calcolo della prevalenza mutualistica la cooperativa dovrà considerare sia il costo del lavoro subordinato (espresso al punto B9 del conto economico), sia il costo del lavoro autonomo o professionale, purché abbia attinenza con lo scopo mutualistico (espresso al punto B7). Al contrario, non si prenderanno in considerazione i corrispettivi assolti per le opere eseguite da terze imprese in esecuzione di contratti di appalto.

Ovviamente, il riconoscimento della prevalenza mutualistica consentirà di fruire del regime di esclusione dal reddito imponibile di parte dell'utile netto annuale destinato a riserva indivisibile, ai sensi dell'articolo 1, comma 460, lettera b), L. 311/2004, così come da ultimo modificato dal D.L. 138/2011.

Occorre tuttavia precisare che il riconoscimento della prevalenza mutualistica ai sensi dell'art. 2513, cod. civ., non consentirà di fruire *automaticamente* del regime di cui all'art. 11, D.P.R. 601/1973. Com'è noto, l'art. 11 citato attribuisce alle cooperative di produzione e lavoro una parziale esenzione IRES (corrispondente all'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”*. La norma tributaria, diversamente da quella civilistica di cui al 2513, cod. civ., pone in rapporto il costo del lavoro dei soci, *non* con il totale del costo del lavoro sopportato dalla cooperativa, *ma* con il totale dei costi complessivi sostenuti dalla cooperativa (esclusi i costi inerenti le materie prime e sussidiarie).

Per questa ragione, i costi relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell'impresa appaltatrice dovranno essere computati soltanto ai fini del calcolo del rapporto previsto dall'art. 11, D.P.R. 601/1973; *ma non* saranno considerati ai fini della determinazione del requisito della mutualità prevalente di cui all'art. 2513, lett. b), cod. civ.

Verosimilmente, la cooperativa che si avvale in modo significativo dell'apporto di altre imprese con le quali stipula appalti di servizi, non rientrerà nell'ipotesi prevista dall'art. 11, D.P.R. 601/1973, ancorché le venga riconosciuta la prevalenza mutualistica ai sensi dell'art. 2513, lett. b), cod. civ.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.
Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO GENERALE
(Vincenzo Mannino)

All.: c.s.