



TeamSystem Review

| n. 264

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

| | |
|---|-----------|
| Oic 11: il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e la sua rilevanza fiscale | 2 |
| Le lavorazioni di beni in ambito intra-UE | 10 |
| Il regolamento del lavoro dei soci nelle cooperative di lavoro | 17 |

Scadenzario

| | |
|------------------------------|-----------|
| Scadenze del mese di gennaio | 26 |
|------------------------------|-----------|

Oic 11: il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e la sua rilevanza fiscale

Con la versione aggiornata dell'Oic 11 l'Organismo italiano di contabilità ha declinato il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, introdotto nel codice civile a seguito della riforma del bilancio d'esercizio.

È stato in particolare chiarito che per i casi ove non si rinviene una specifica disciplina da parte degli Oic occorre applicare il principio della sostanza sulla forma facendo riferimento, in via analogica, a fattispecie simili disciplinate dagli stessi Oic e, in mancanza anche di queste, attingendo, se del caso, ai Principi contabili internazionali Ias/Ifirs.

Si ritiene che le scelte contabili effettuate dall'impresa in base a detto approccio assumano piena rilevanza fiscale in virtù del principio della derivazione rafforzata. Tale conclusione risulterebbe confermata dalla risoluzione n. 37/E/2018.

Nuovo bilancio d'esercizio, sostanza sulla forma e derivazione rafforzata

Nell'ambito della riforma del bilancio d'esercizio attuata dal D.Lgs. 139/2015 una delle principali novità è senza dubbio rappresentata dall'introduzione, a tutti gli effetti, del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, tra i principi generali di redazione del bilancio.

In particolare, la nuova formulazione dell'articolo 2423-bis, cod. civ., n. 1-bis, stabilisce che: "la rilevazione e la presentazione delle voci va effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto¹".

Il quadro complessivo della riforma del bilancio è stato completato dall'Oic con l'emanazione, a partire dal dicembre 2016, dei nuovi Principi contabili nazionali che illustrano e integrano le disposizioni legislative sul bilancio.

La declinazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma è stata tuttavia affrontata dall'Oic solo nel 2018, con l'emanazione della nuova versione del Principio contabile Oic 11- "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio".

Nel frattempo, ai fini del necessario coordinamento tra le regole di determinazione del reddito fiscale e la nuova disciplina del bilancio, è stato introdotto dall'articolo 13-bis, D.L. 244/2016, nel corpo dell'articolo 83, Tuir, il principio di "derivazione rafforzata" anche per i soggetti Oic.

In base alla derivazione rafforzata, per i soggetti che redigono il bilancio secondo il codice civile (diversi dalle micro-imprese), valgono, anche in deroga alle disposizioni del Tuir in materia di reddito di impresa, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai Principi contabili Oic.

Come si dirà meglio in seguito, le disposizioni attuative della derivazione rafforzata sono state dettate dal D.M. 3 agosto 2017 e poi integrate dal D.M. 10 gennaio 2018.

Le caratteristiche del principio della prevalenza della sostanza sulla forma

La versione aggiornata dell'Oic 11, emanata nel marzo 2018 dopo la consueta fase di consultazione, precisa (§ 26) che l'elaborazione degli standard contabili da parte dell'Oic si è conformata al principio stabilito dall'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, cod. civ. secondo il quale "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto²".

¹ In realtà, non si tratta di una novità assoluta, in quanto la precedente versione dell'articolo 2423-bis, cod. civ. prevedeva già che si dovesse tenere conto "della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato". Come anche evidenziato dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. 139/2015, questa formulazione aveva suscitato più di un problema interpretativo, cosicché con la riformulazione dell'articolo 2423-bis, cod. civ. è stato chiarito che il riferimento alla sostanza va riferito al contratto o all'operazione, piuttosto che alla voce dell'attivo o del passivo di bilancio, secondo un approccio più coerente con la disposizione contenuta nella Direttiva europea 34/2013.

² Le previsioni contenute nella nuova versione del Principio contabile Oic 11, compresa la specifica del principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma, si applicano a partire dai bilanci 2018. È stata invece prevista l'applicazione anticipata ai bilanci 2017 del principio della continuità aziendale come declinato dallo stesso Oic 11.

In questo contesto le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio e i criteri di valutazione contenuti nei Principi Oic individuano i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla rilevazione e presentazione delle poste in bilancio, tenuto anche conto proprio del principio generale della rappresentazione sostanziale.

A tal fine l'Oic 11 precisa (§ 27) che la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei Principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Il principale aspetto riguarda l'iscrizione dei crediti e dei debiti che deve essere effettuata, in ottica sostanziale, sulla base del requisito del trasferimento dei rischi e benefici.

Ma l'analisi contrattuale (§ 28) è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare, ovvero ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti.

Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata; viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

L'Oic 11 cita al riguardo l'esempio del principio 23 sui "Lavori in corso su ordinazione", il quale indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o, viceversa, una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere. Altro esempio riguarda l'Oic 32 "Strumenti finanziari derivati" il quale prevede che nei casi in cui le caratteristiche economiche e i rischi di un derivato incorporato non sono strettamente correlati a quelli del contratto primario e sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente. In questo caso occorre pertanto separare contabilmente il derivato che è incorporato in un altro strumento finanziario.

Come anche evidenziato da Assonime nella circolare n. 14/2017, si era posto il problema se il redattore del bilancio fosse autorizzato ad applicare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma anche fuori dai casi specifici in cui i Principi Oic lo richiamano (che saranno meglio trattati in seguito), visto che si tratta di un postulato generale di bilancio.

Secondo una prima tesi il redattore del bilancio sarebbe tenuto a ricercare le soluzioni contabili più aderenti al principio sostanziale, applicando, in quanto compatibili, anche previsioni contenute nei Principi contabili internazionali Ias/Ifrs.

Una seconda tesi ha sostenuto invece che la concreta applicazione del principio in oggetto possa avvenire soltanto in forza di specifiche indicazioni da parte dei Principi contabili nazionali Oic³.

Ne consegue che il redattore del bilancio non sarebbe autorizzato ad adottare soluzioni contabili ritenute più aderenti alla sostanza del fenomeno, se in contrasto con il contenuto dei Principi Oic, né a recepire, di sua iniziativa e in assenza di indicazioni dell'Oic, soluzioni contabili previste dagli Ias/Ifrs.

Infine, secondo una terza tesi si dovrebbe fare inderogabilmente riferimento ai Principi contabili nazionali solo nella misura in cui la fattispecie possa dirsi compiutamente prevista e regolamentata, mentre, nei casi in cui non vi è una disciplina specifica da parte dell'Oic, il singolo redattore del bilancio avrebbe la facoltà di scegliere le modalità di rappresentazione che ritiene più conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma⁴.

La versione aggiornata dell'Oic 11 ha aderito a questa terza tesi in quanto ha chiarito che, trattandosi di un postulato di bilancio, il principio di rappresentazione sostanziale è un generale criterio di

³ Ciò in quanto la relazione di accompagnamento al D.Lgs. 139/2015 chiarisce che "ai Principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi di rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte".

⁴ In quest'ottica, a titolo esemplificativo, in presenza di un piano di *stock option*, sulla cui contabilizzazione non si ritrovano indicazioni nel corpo dei Principi contabili nazionali, il redattore di bilancio potrebbe fare riferimento alle regole previste dall'Ifrs 2.

riferimento a cui si deve comunque ricorrere in mancanza di idonee indicazioni da parte dei singoli Principi Oic.

In particolare, l'Oic 11, in relazione alle modalità applicative dei postulati generali di bilancio, ha chiarito che:

- quando un Principio Oic disciplina espressamente una determinata fattispecie, questo non può essere derogato;
- se una fattispecie non è trattata da un apposito principio contabile, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale;
- se un Principio contabile internazionale risulta conforme ai postulati previsti dallo stesso Oic 11 e non ci sono altri Principi contabili nazionali adottabili in via analogica, esso può essere preso a riferimento dal redattore di bilancio per individuare, di caso in caso, la politica contabile più appropriata.

L'Oic ha dunque indicato il procedimento logico da seguire in presenza di una fattispecie non specificamente disciplinata dai Principi contabili nazionali. In tal caso va primariamente verificato se vi sono regole contabili nazionali concernenti fattispecie simili che possono essere applicate in via analogica; solo quando tale verifica ha un esito negativo si può fare riferimento al postulato della prevalenza della sostanza sulla forma anche applicando soluzioni previste dai Principi contabili internazionali.

Secondo l'Oic 11, poiché è impossibile che, in via generale e astratta, i Principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei Principi contabili nazionali il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale.

In tali casi, l'eventuale disapplicazione del postulato della rappresentazione sostanziale porterebbe infatti alla redazione di bilanci non conformi al quadro normativo di riferimento.

Infine, viene confermato che laddove un Principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'Oic 11, e non vi siano altri Oic applicabili in via analogica, questo può essere preso a riferimento dal redattore del bilancio.

I principali casi di applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma

I principali casi in cui si applica il principio della prevalenza della sostanza sulla forma sono stati indicati dall'Oic nella lettera di presentazione dei nuovi Principi contabili nazionali del 22 dicembre 2016.

Il caso più emblematico riguarda l'Oic 15 - "Crediti" e l'Oic 19 - "Debiti" quando, in tema di rilevazione iniziale dei crediti e debiti originati dalla compravendita di beni, fanno riferimento al passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà, assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.

Gli stessi riferimenti sono contenuti nell'Oic 16 - "Immobilizzazioni materiali", nell'ambito delle regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali, secondo cui le stesse sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito, precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. In ogni caso il principio stabilisce che *"se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici"* e che comunque *"nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali"*.

La stessa specificazione è riportata nell'Oic 13 Rimanenze ai fini della rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino.

Sempre in relazione di rilevazione di crediti e debiti, l'altra importante declinazione del principio

in oggetto si rinviene in tema di applicazione del criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione. In tale ambito si prevede che il differenziale iniziale determinato utilizzando il tasso di interesse di mercato è iscritto tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del Conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l'operazione.

Altro riferimento è quello contenuto nell'Oic 32 – "Strumenti finanziari derivati" in tema di disciplina dei derivati incorporati in contratti ibridi, i quali sono definiti come un contratto composto da uno strumento finanziario derivato (derivato incorporato) e un contratto primario (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato). L'Oic 32 precisa che sebbene il codice civile faccia riferimento esclusivamente a contratti primari di natura finanziaria *"in virtù del principio della sostanza dell'operazione o del contratto, anche nei casi in cui i contratti primari non abbiano natura finanziaria, in via analogica, si applicano le medesime regole di separazione previste per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari"*.

Rispetto a queste fattispecie indicate nella lettera dell'Oic del 22 dicembre 2016, l'Assonime, nella circolare n. 14/2017, ha citato altri riferimenti agli effetti sostanziali da parte dei Principi Oic.

Si tratta in primo luogo della disciplina delle obbligazioni proprie che ai sensi del § 75, dell'Oic 19 devono essere comunque rappresentate come un'operazione di estinzione del debito, anche se eventualmente acquistate per finalità di negoziazione e/o di temporaneo investimento, con conseguente imputazione a Conto economico delle eventuali differenze positive o negative tra costo sostenuto e valore contabile delle obbligazioni proprie acquistate.

Secondo Assonime costituisce applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma anche la previsione dell'Oic 32, § 49 che per la società emittente non soltanto impone di scorporare il derivato implicito nelle obbligazioni convertibili emesse – corrispondente all'opzione di conversione (*warrant*) – ma prevede altresì che il relativo importo confluisca in una riserva di patrimonio netto che *"non è soggetta a valutazioni successive"*, sicché il controvalore del *warrant* è qualificato alla stregua di un apporto.

Altro riferimento alla sostanza economica è rinvenibile nel § 73 dell'Oic 19 il quale stabilisce che, normalmente, un debito viene cancellato solo quando l'obbligazione è estinta o trasferita. Tuttavia se il debito è oggetto di una ristrutturazione e i nuovi termini contrattuali differiscono sostanzialmente da quelli originari, l'operazione deve essere rappresentata come un'estinzione del debito preesistente e una contestuale accensione di un nuovo debito, da valutare con il criterio del costo ammortizzato con imputazione del differenziale tra l'importo del debito cancellato e quello del debito iscritto tra i proventi finanziari.

Infine, può ritenersi orientata a privilegiare la sostanza del fenomeno anche la regola contenuta nell'Oic 37 che consente di procedere alla attualizzazione dei fondi oneri futuri qualora l'incidenza del differimento nel tempo dell'onere da sostenere risulti stimabile in modo attendibile⁵.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e la derivazione rafforzata

Illustrati i caratteri generali del principio civilistico della prevalenza della sostanza sulla forma e le sue principali applicazioni è ora necessario verificare i conseguenti impatti fiscali.

Come è stato evidenziato in precedenza, le disposizioni attuative della derivazione rafforzata sono state dettate dal D.M. 3 agosto 2017 e dal successivo D.M. 10 gennaio 2018, i quali hanno reso applicabili ai soggetti Oic, previa una serie di modifiche ed integrazioni, le regole già adottate per i soggetti Ias/Ifrs *Adopter* che sono contenute:

a) nel D.M. 48/2009 (c.d. "Regolamento Ias"), che reca norme di attuazione previste dalla L. 244/2007, con cui è stata data originaria attuazione al principio di derivazione rafforzata per le imprese Ias/Ifrs *Adopter*;

⁵ Al riguardo Assonime chiarisce che ai fini fiscali gli oneri di attualizzazione del fondo, ai sensi dell'articolo 9, D.M. 8 giugno 2011, devono ritenersi parte integrante dell'accantonamento da dedurre nei limiti di quanto stabilito dall'articolo 107, Tuir.

b) nel D.M. 8 giugno 2011 (c.d. "Decreto Ias"), il quale contiene norme di coordinamento che vengono emanate ogni qualvolta sono introdotti nuovi Principi contabili ovvero modificati Principi contabili esistenti.

Per quel che ci interessa, l'articolo 2, comma 1, D.M. 48/2009 dispone che anche per i soggetti Oic assumono rilevanza, ai fini del calcolo del reddito imponibile, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma e di conseguenza non operano le disposizioni dell'articolo 109, comma 1, Tuir (requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali) e del comma 2 (determinazione dell'esercizio di competenza). Al riguardo, la relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017 ha chiarito che si è voluto estendere anche ai soggetti Oic la declinazione del concetto di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti Ias/Ifrs. A tal fine, sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dall'Oic nei Principi contabili nazionali.

Va tuttavia chiarito che la rilevanza fiscale del principio della prevalenza della sostanza sulla forma non è generalizzata, in quanto non è generalizzata nemmeno l'applicazione della stessa derivazione rafforzata⁶.

In primo luogo, con il D.M. 48/2009 il Legislatore ha mantenuto in alcune aree un sistema di doppio binario strutturale tra valori di bilancio e valori fiscali. Si tratta, in particolare, del disconoscimento della derivazione rafforzata e quindi della riaffermazione dei criteri giuridico/formali nelle ipotesi di trasferimento delle partecipazioni (articolo 3, D.M. 48/2009) ovvero nel caso di operazioni straordinarie (articolo 4, D.M. 48/2009).

In particolare, l'articolo 3, comma 3, D.M. 48/2009 prevede che *"fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli Ias eventualmente applicati, il regime fiscale è individuato sulla base della natura giuridica delle operazioni nei seguenti casi: a) quando oggetto delle operazioni di cui sopra siano i titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del testo unico, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio; ..."*.

Pertanto, il regime fiscale è identificato avendo riguardo alla natura giuridica dell'operazione e non in base agli effetti sostanziali, così come rilevati in bilancio, quando oggetto dell'operazione siano partecipazioni, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, ma con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio⁷.

In secondo luogo, il D.M. 3 agosto 2017 (poi integrato dal successivo D.M. 10 gennaio 2018) ha previsto alcuni casi in cui la derivazione rafforzata, che secondo le regole generali si applicherebbe, viene invece espressamente derogata. Le principali disposizioni derogatorie sono state inserite nell'articolo 5, D.M. 8 giugno 2011⁸.

Tra queste deroghe va annoverata quella prevista dal comma 4-bis, articolo 5, D.M. 8 giugno 2011 che prevede la disapplicazione della derivazione rafforzata in tema di contabilizzazione al costo ammortizzato dei finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi significativamente diversi a quelli di mercato.

Rispetto ad altri crediti/debiti commerciali e finanziari, l'attualizzazione dei finanziamenti *intercompany* presenta infatti alcune peculiarità in quanto l'Oic 19 (esempio 2B) prevede che se l'eroga-

⁶ Sulla questione sia consentito il rinvio a F. Giommoni, "Le implicazioni della derivazione rafforzata sulla dichiarazione dei redditi Ires per il 2017", in La circolare tributaria, n. 17/2018.

⁷ Sulla questione si veda G. Gavelli e F. Giommoni, "Compravendita di partecipazioni: costo ammortizzato senza derivazione rafforzata", in Norme e tributi mese, n. 6/2018, pag. 12-21.

⁸ Si ricorda inoltre che sulla base del tenore letterale dell'articolo 83, Tuir, non rientrano nella derivazione rafforzata, perché non relativi alla quantificazione, qualificazione e rilevazione temporale, i fenomeni meramente valutativi, cioè quelli che attengono alla "quantificazione" del componente reddituale.

Il comma 2, articolo 2, D.M. 48/2009 precisa infatti che restano applicabili le disposizioni del Tuir "che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento". Pertanto ai fini della determinazione del reddito di impresa troveranno ancora posto tutte quelle variazioni derivanti dalle disposizioni del Tuir che impongono la ripresa a tassazione di ammortamenti e accantonamenti non deducibili, che limitano la deducibilità di taluni costi, che impongono la tassazione di ricavi o la deduzione di costi sulla base del principio di cassa, che esentano taluni ricavi o che ne stabiliscono una particolare ripartizione temporale.

zione del finanziamento interviene a favore di una società verso cui è in essere una interessenza significativa e dalle evidenze disponibili (ad esempio dai verbali dei relativi organi amministrativi, etc.) si può desumere che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società partecipata, allora la differenza iniziale conseguente all'attualizzazione al tasso di mercato deve essere iscritta:

- a incremento del valore della partecipazione da parte della controllante (e non tra gli oneri finanziari);
- a incremento del patrimonio netto da parte della controllata (e non tra i proventi finanziari).

Il citato comma 4-bis stabilisce che, se il finanziamento è erogato tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, cod. civ., assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a Conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, ovvero non rileva ai fini fiscali il principio della prevalenza della sostanza sulla forma ma prevalgono gli aspetti giuridico formali.

Ne consegue che per la società finanziante, non assumono rilevanza fiscale l'incremento del costo fiscale della partecipazione della società controllata né i maggiori interessi attivi "figurativi" iscritti a Conto economico, mentre per la società finanziata non assumono rilevanza fiscale la riserva iscritta nel patrimonio netto né i maggiori interessi passivi rilevati a Conto economico rispetto a quelli desumibili dal contratto di finanziamento⁹.

Quelle indicate in precedenza rappresentano tuttavia delle "eccezioni che confermano la regola" in quanto il principio di derivazione rafforzata assume comunque un ruolo centrale nel processo di determinazione del reddito, nonostante il Legislatore tributario abbia previsto alcune fattispecie derogatorie.

Trattandosi di un principio generale di determinazione del reddito di impresa, la dottrina si è interrogata sulla possibilità di applicare la derivazione rafforzata anche a quelle contabilizzazioni conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, ma non declinate in uno specifico Principio contabile dell'Oic.

A questo interrogativo Assonime, con le circolari n. 14/2017 n. 8/2018, aveva dato una risposta sostanzialmente negativa in quanto aveva ritenuto che il riconoscimento fiscale del principio della prevalenza della sostanza sulla forma dovrebbe essere circoscritto ai soli casi espressamente declinati negli nei Principi contabili Oic.

Nella circolare n. 8/2018 Assonime sosteneva che al di là del dibattito e delle soluzioni che si contengono il campo sul piano civilistico (all'epoca non era stato ancora emanato il nuovo Oic 11), il D.M. 3 agosto 2017 risulta ispirato alla stessa logica che caratterizza l'articolo 13-bis, D.L. 244/2016 e cioè all'idea di assumere come fiscalmente rilevanti le sole soluzioni contabili conformi al contenuto dei Principi contabili Oic.

In particolare, secondo Assonime, il predetto decreto non ha preso in considerazione l'eventualità che la singola impresa possa in via autonoma rilevare i fatti gestionali in modo conforme a quanto previsto dagli Ias, ma ha tenuto conto soltanto di ciò che è previsto e consentito dai Principi Oic. Pertanto, non sembrerebbe consentito al contribuente invocare ai fini fiscali l'applicazione di una disciplina contenuta in disposizioni non richiamate dal decreto, quand'anche abbia ritenuto di poter legittimamente adottare, ai fini civilistici, criteri di rappresentazione contabile conformi agli Ias e basati sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

La dottrina più attenta ha invece ritenuto che *"il principio di derivazione rafforzata contenga in sé un rinvio alle norme in tema di bilancio che non distingue tra l'applicazione di regole contabili riferite a singole componenti e regole generali, per cui le imputazioni contabili effettuate in base al principio della prevalenza della sostanza della forma dovrebbero trovare cittadinanza fiscale a prescindere dall'espresso richiamo all'Oic 11 in un Decreto Ministeriale¹⁰".*

La medesima dottrina, dopo la pubblicazione della nuova versione dell'Oic 11, ha ribadito che, in

⁹ Per approfondimenti si veda G. Gavelli e F. Giommoni, "Prestiti infragruppo, dichiarazione senza costo ammortizzato", in Il Sole 24 ore del 6 novembre 2017, pag. 28.

¹⁰ Cfr. G. Andreani e A. Tubelli, "Rappresentazione sostanziale ai fini della determinazione del reddito", in Il Fisco n. 32/2018, pag. 1-3129.

base al principio della derivazione rafforzata, gli effetti generati dall'applicazione del principio della sostanza sulla forma, nei termini previsti dall'Oic 11, dovrebbero rilevare anche per la determinazione del reddito d'impresa.

"A tale conclusione si perviene perché l'articolo 83, Tuir, nel prevedere tale derivazione, fa espresso riferimento ai Principi contabili e le regole in esame sono previste dall'Oic 11, che ha, appunto, a oggetto le finalità e i postulati del bilancio. Si tratta, inoltre, di un principio stabilito dal codice civile, che non può in ogni caso avere minor rilevanza di quelli statuiti dall'Oic¹¹".

Questa tesi appare senza dubbio quella preferibile e, a parere di chi scrive, risulterebbe confermata dalla stessa Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 37/E/2018 che ha affrontato, in risposta a un interpello, la questione della contabilizzazione dei canoni periodici relativi alla concessione di un diritto di superficie a tempo determinato. Nel caso in oggetto si trattava dei canoni attivi fatturati dal concedente il diritto di superficie.

Nell'occasione l'Amministrazione finanziaria, richiamando quanto previsto dalla nuova versione dell'Oic 11, ha rilevato che nei Principi contabili nazionali non si rinviene una disciplina applicabile in via diretta e immediata alla fattispecie oggetto di interpello.

Tuttavia, vi è un riferimento nei Principi Oic al trattamento dei canoni passivi sostenuti dal superficiario, a cui si può far riferimento in via analogica.

Infatti, l'Oic 12 - "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" prevede di iscrivere nella voce B8) - "Costi per godimento di beni di terzi", gli oneri sostenuti dal superficiario per "canoni periodici corrisposti a terzi per la concessione del diritto di superficie su immobili".

Vi è al riguardo una sostanziale equiparazione, dal lato dei componenti di reddito negativi, tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione.

Ne consegue che, nonostante la cessione del diritto di superficie debba essere equiparata sul piano giuridico alla cessione di un bene (in quanto si tratta di un diritto reale, come la proprietà), nei casi in cui la cessione è a tempo determinato e si preveda il pagamento di canoni periodici, sul piano sostanziale risulta corretto contabilizzare detti canoni tra i costi per beni di terzi esattamente come avviene per la locazione (che tuttavia non costituisce un diritto reale, ma un servizio di durata).

Ciò induce a ritenere corretta, dal lato dei componenti di reddito positivi, la rilevazione come "ricavi" (e non come plusvalenza) dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, in base alla maturazione contrattuale, analogamente a quanto avviene nella locazione.

Sul piano fiscale la risoluzione conclude affermando che siffatta contabilizzazione dei canoni periodici, secondo la maturazione contrattuale, rileva anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83, Tuir.

Nell'occasione l'Amministrazione finanziaria ha quindi ritenuto fiscalmente rilevante il processo logico di applicazione del principio della sostanza sulla forma previsto dall'Oic 11, in quei casi che non sono disciplinati da uno specifico Principio Oic.

Nella fattispecie oggetto di interpello non è stato necessario ricorrere agli Ias/Ifrs in quanto nel corpo dei Principi Oic è stata rinvenuta una previsione che può essere applicata in via analogica.

Si può pertanto concludere, alla luce dei chiarimenti della risoluzione n. 37/E/2018, che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma assume rilevanza fiscale anche con riferimento alle fattispecie non previste da uno specifico Principio Oic - e di conseguenza non previste da specifiche disposizioni del decreto fiscale - purché la sua applicazione discenda da un processo logico conforme a quanto stabilito dall'Oic 11.

Per il *leasing* non è applicabile (per il momento) il principio di prevalenza della sostanza sulla forma

Da ultimo è opportuno accennare alla questione relativa alla contabilizzazione del *leasing* finanziario, atteso che il principio di prevalenza della sostanza sulla forma imporrebbe la contabilizzazione

¹¹ G. Andreani e G. Ferranti, "La soluzione giusta anche a livello fiscale può arrivare dagli Ias", in Il Sole 24 Ore del 9 aprile 2018.

delle operazioni di *leasing* secondo il c.d. metodo finanziario, il quale prevede l'iscrizione nel bilancio della società conduttrice sia del bene che del relativo debito verso la società di *leasing*.

Ciò in quanto il contratto di *leasing*, in ottica di sostanza economica, equivale a un acquisto di un bene mediante finanziamento.

Tuttavia, tenuto conto che il D.Lgs. 139/2015 non ha apportato modifiche all'articolo 2424, cod. civ. (che richiede alle società locatrici di fornire evidenza delle immobilizzazioni concesse in locazione finanziaria), né all'articolo 2427, comma 1, n. 22, cod. civ. (che, per quanto riguarda le società conduttrici, stabilisce l'informativa da riportare in Nota integrativa con riferimento ai contratti di locazione finanziaria), si è ritenuto che non possa essere applicato da parte dei soggetti Oic il metodo finanziario, ma si debba continuare a utilizzare necessariamente quello patrimoniale, che prevede l'iscrizione del bene nel bilancio della società locatrice.

Ciò risulta confermato dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 139/2015, la quale ha precisato che il Legislatore ha ritenuto preferibile non modificare l'attuale impianto normativo, rinviando a un successivo intervento la modifica dei criteri di contabilizzazione del *leasing* per i soggetti Oic, anche in relazione all'introduzione del nuovo Principio contabile internazionale sul *leasing* IFRS 16.

Anche alla luce della nuova versione dell'Oic 11 non pare possibile adottare al momento il metodo finanziario previsto dagli IAS/IFRS.

Ne consegue che, non applicandosi sul piano civilistico il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, anche fini fiscali il *leasing* finanziario continuerà a essere trattato sulla base del metodo patrimoniale, tenendo conto in particolare delle disposizioni dell'articolo 102, comma 7, Tuir che stabiliscono i limiti quantitativi alla deduzione dei canoni di *leasing*¹².

Tale situazione è destinata tuttavia a cambiare in quanto paiono ormai maturi i tempi per l'introduzione del metodo finanziario anche nel nostro Paese, circostanza che imporrà di rivedere le disposizioni fiscali per assicurare il necessario coordinamento¹³.

Riferimenti normativi

risoluzione n. 37/E/2018

circolare n. 14/2017

articolo 2423-*bis*, cod. civ.

articolo 13-*bis*, D.L. 244/2016

articolo 2359, cod. civ.

articolo 109, comma 1, Tuir

D.M. 3 agosto 2017

¹² Per approfondimenti sulla questione si rimanda a G. Gavelli e F. Giommoni, "Soggetti Oic: le implicazioni della derivazione rafforzata sul trattamento fiscale del *leasing*", in *Norme e tributi* mese, n. 10/2018, pag. 12-23.

¹³ Si veda F. Roscini Vitali, "Contabilizzazione del *leasing*: è ora di modernizzare", in *Norme & tributi* mese, n. 10/2018.

Le lavorazioni di beni in ambito intra-UE

Con il presente contributo, si esaminano i profili Iva delle lavorazioni intracomunitarie di beni, con specifico riguardo alla movimentazione dei beni a scopo di lavorazione e alle operazioni di cessione e di acquisto, distinguendo, inoltre, a seconda che l'ordine di acquisto del cessionario abbia per oggetto i beni lavorare o i beni lavorati.

Trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di lavorazione

L'articolo 13, L. 115/2015 (Legge Europea 2014) ha modificato gli articoli 38 e 41, D.L. 331/1993, riguardanti la disciplina degli scambi intracomunitari di beni, al fine di allinearli alla normativa comunitaria.

In particolare, sono stati riformulati gli articoli 38, comma 5, lettera a), e 41, comma 3, D.L. 331/1993 al fine di stabilire che il regime sospensivo previsto per i trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di lavorazione o di perizia presuppone che i beni, al termine della prestazione, siano trasportati o spediti nel Paese membro di origine.

Trasferimenti intracomunitari di beni "a se stessi"

La normativa comunitaria considera "assimilato" a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro. Il trasferimento può avere a oggetto qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale dallo Stato membro di partenza a quello di arrivo, per le esigenze dell'impresa¹.

Allo stesso modo, la disciplina italiana considera intracomunitari, cioè imponibili nel Paese di destinazione, i trasferimenti a "se stessi". È, infatti, previsto che dà luogo:

- a un acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti da altro Stato membro, compresa l'ipotesi della destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro²;
- a una cessione intracomunitaria l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto³.

Operazioni che non danno luogo a un trasferimento per esigenze dell'impresa

Sempre partendo dalla normativa comunitaria, sono previste alcune fattispecie che non danno luogo a un trasferimento a destinazione di un altro Stato membro e che, pertanto, si considerano escluse dal criterio impositivo previsto per le operazioni intracomunitarie, fondato, come detto, sulla tassazione nel Paese di destinazione dei beni. Nello specifico, si tratta:

- della prestazione di servizio, resa al soggetto passivo, avente per oggetto l'esecuzione di una perizia o di lavori riguardanti il bene⁴:
 - a) materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;
 - b) qualora il bene, al termine della perizia o dei lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato;
- della temporanea utilizzazione del bene, nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto, ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello

¹ Cfr. articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE.

² Cfr. articolo 38, comma 3, lettera b), D.L. 331/1993.

³ Cfr. articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.

⁴ Cfr. articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE.

Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene⁵;

- della temporanea utilizzazione del bene, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di un altro Stato membro all'interno del quale l'importazione dello stesso bene in provenienza da un Paese terzo ai fini dell'utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione⁶.

Nella disciplina nazionale, le indicate fattispecie sono state recepite nell'ambito delle disposizioni riguardanti, rispettivamente, gli acquisti intracomunitari e le cessioni intracomunitarie. In particolare, è previsto che non dà luogo:

- a un acquisto intracomunitario⁷:
 - a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;
 - b) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
 - c) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali;
- a una cessione intracomunitaria il trasferimento di beni inviati in altro Stato membro⁸:
 - a) per essere sottoposti a perizie o a operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato;
 - b) per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
 - c) che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

| Trasferimenti intra-UE in regime sospensivo |
|--|
| beni oggetto di perizia o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel Paese UE di origine |
| beni utilizzati temporaneamente per l'esecuzione di prestazioni (ad esempio noleggio, locazione, comodato, etc.) |
| beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali (ad esempio tentata vendita, fiere mercato, etc.) |

Regime Iva delle lavorazioni dopo le novità della Legge Europea 2014

L'articolo 13, L. 115/2015 (Legge Europea 2014) ha modificato gli articoli 38 e 41, D.L. 331/1993. A seguito delle novità introdotte dalla L. 115/2015, è stato previsto che:

- non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;
- non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

| Tipologia di prestazione | Nozione |
|---------------------------------|---|
| perizie | le prestazioni che si concretizzano nelle perizie sono essenzialmente quelle dirette a individuare oggettivamente concreti elementi di fatto concernenti beni mobili materiali e immobili, in relazione al valore, quantità, qualità, |

⁵ Cfr. articolo 17, § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE.

⁶ Cfr. articolo 17, § 2, lettera h), Direttiva 2006/112/CE.

⁷ Cfr. articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993.

⁸ Cfr. articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993.

| | |
|-------------------------------|--|
| | etc., anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie |
| operazioni di perfezionamento | <p>le operazioni di perfezionamento consistono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci • nella trasformazione di merci • nella riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto • nell'utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti compensatori, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento, anche se scompaiono totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione |
| manipolazioni usuali | le manipolazioni usuali sono le operazioni intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararle per la distribuzione o la rivendita |

La modifica ha allineato la normativa interna a quella comunitaria di riferimento, posto che – in base all'articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE – il principio di imposizione nel Paese membro di destinazione non si applica se, allo stesso tempo:

- la prestazione ha per oggetto la perizia o le lavorazioni riguardanti il bene, materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;
- il bene, al termine della perizia o della lavorazione, è rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente trasportato/spedito.

Nella disciplina nazionale anteriore all'intervento normativo operato con la L. 115/2015, la deroga non era subordinata alla condizione che i beni oggetto di perizia o di lavorazione fossero ritrasferiti nel Paese di origine. Infatti, in base:

- all'articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "in entrata", risultava irrilevante la successiva destinazione dei beni lavorati, tant'è che gli stessi potevano essere inviati nel Paese membro di origine o in altro Paese membro, ovvero in un Paese extra-UE;
- all'articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "in uscita", non era prevista alcuna condizione in ordine alla successiva destinazione dei beni oggetto di perizia o di lavorazione, sicché la deroga risultava applicabile a prescindere dal luogo di invio dei beni al termine della prestazione.

| Norma | Disposizione previgente | Disposizione vigente |
|---|--|--|
| articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993 | non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o, per suo conto, in altro Stato membro ovvero fuori del territorio dell'Unione Europea | non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza |

| | | |
|-------------------------------------|---|--|
| articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993 | non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali | non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta in Italia |
|-------------------------------------|---|--|

L'illegittimità della normativa interna è stata messa in luce dalla Corte di Giustizia nella sentenza di cui alle cause riunite C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014 (Dresser-Rand), giustificando l'avvio, da parte della Commissione Europea, della fase pre-contenziosa nei confronti dello Stato italiano⁹. Secondo i giudici europei, l'invio del bene lavorato al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale tale bene era stato inizialmente trasportato/spedito è una condizione essenziale per l'applicazione del regime sospensivo e, in difetto, si rientra nell'ipotesi del trasferimento a "se stessi", con applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione¹⁰. In pratica, in applicazione degli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993, il trasferimento a scopo di perizia o di lavorazione deve essere fatturato come non imponibile nel Paese di partenza siccome imponibile nel Paese di arrivo, previa identificazione ai fini Iva dell'operatore (nella forma diretta o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale), in qualità di debitore della relativa imposta.

Beni inviati dall'Italia in altro Stato membro a scopo di lavorazione

Le situazioni che possono ricorrere sono quelle di seguito analizzate, ossia che¹¹:

- i beni, al termine della prestazione, sono restituiti al committente in Italia, nel qual caso continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche di cui all'articolo 13, L. 115/2015, per cui la movimentazione originaria dei beni verso lo Stato membro di destinazione beneficia del regime sospensivo e il soggetto nazionale non è tenuto a identificarsi ai fini Iva in tale Stato;
- i beni, al termine della prestazione, sono inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato extra-UE, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato extra-UE deve essere fatturato dalla posizione Iva locale del soggetto italiano, applicando il regime proprio delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione;
- i beni, al termine della prestazione, sono ceduti nello Stato membro in cui è stata eseguita la perizia o la lavorazione, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, la cessione dei beni non è territorialmente rilevante in Italia e, quindi, deve essere assoggettata a imposta nello Stato membro in cui la merce si trova, avvalendosi della partita Iva precedentemente aperta per effettuare l'acquisto intracomunitario dei beni oggetto della prestazione.

In applicazione dell'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione iniziale dell'operazione (ad esempio i beni, anziché essere rispediti in Italia al termine della lavorazione, sono ceduti nello Stato membro in cui sono state eseguite le prestazioni o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare ex post una cessione intracomunitaria non imponibile in Italia, con

⁹ Cfr. EU Pilot 6286/14/TAXUD.

¹⁰ Cfr. articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE, recepito dagli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.

¹¹ Cfr. circolare Assonime n. 2/2016 (§ 4).

la corrispondente acquisizione intracomunitaria nello Stato membro della perizia o della lavorazione, previa identificazione del soggetto nazionale.

Beni introdotti in Italia a scopo di lavorazione

Le situazioni che possono ricorrere sono quelle di seguito analizzate, ossia che¹²:

- i beni, al termine della prestazione, sono restituiti al committente nello Stato membro di provenienza, nel qual caso continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche previste dall'articolo 13, L. 115/2015, per cui la movimentazione originaria dei beni verso l'Italia beneficia del regime sospensivo e il soggetto comunitario non è tenuto a identificarsi ai fini Iva nel territorio nazionale;
- i beni, al termine della prestazione, sono inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato extra-UE, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso l'Italia dà luogo a un acquisto intracomunitario, per il quale il soggetto comunitario deve identificarsi ai fini Iva. Al termine della perizia o della lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato extra-UE deve essere fatturato dalla posizione Iva italiana del soggetto comunitario, applicando il regime proprio delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione;
- i beni, al termine della prestazione, sono ceduti in Italia, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione dà luogo a un acquisto intracomunitario, per il quale il soggetto comunitario deve identificarsi ai fini Iva. Al termine della perizia o della lavorazione, la cessione dei beni nei confronti del soggetto passivo italiano, soddisfacendo il presupposto territoriale, deve essere assoggettata a imposta con il meccanismo del reverse charge previsto dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972. In pratica, come chiarito dalla risoluzione n. 21/E/2015, anche se il soggetto comunitario è identificato in Italia (direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale), è il cessionario italiano che deve assolvere l'imposta con la procedura di integrazione e registrazione della fattura intracomunitaria prevista dagli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993.

In applicazione dell'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro nel momento in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione iniziale dell'operazione (ad esempio i beni, anziché essere rispediti nello Stato membro di provenienza al termine della lavorazione, sono ceduti in Italia o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* un acquisto intracomunitario, la cui imposta deve essere assolta dal soggetto comunitario previa identificazione in Italia.

Regime Iva della lavorazione a seconda che l'ordine di acquisto abbia per oggetto il bene lavorato o il bene da lavorare

La Corte di Giustizia, nella sentenza relativa alla causa C-446/13, ha affermato che non ha natura intracomunitaria la cessione di beni spediti in altro Paese membro dell'Unione Europea per essere lavorati, per conto del fornitore, prima di essere consegnati al cliente identificato nello stesso Paese membro.

Nello stesso senso, l'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, secondo cui le cessioni intracomunitarie "in senso stretto", cioè effettuate, a titolo oneroso, nei confronti di un soggetto identificato ai fini Iva in altro Paese membro, si considerano non imponibili anche se i beni sono "sottoposti per conto del cessionario, a opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni".

Ne discende che occorre distinguere a seconda che l'ordine di acquisto del cliente comunitario abbia per oggetto il bene lavorato o il bene non lavorato.

In via preliminare, si ricorda che, con la sentenza di cui alla causa C-446/13, la Corte UE ha esa-

¹² Cfr. Circolare Assonime n. 2/2016 (§ 5).

minato il caso, relativo all'anno 2001, di una società italiana che ha venduto pezzi metallici a una società francese previa verniciatura effettuata, per conto della società italiana, da un'altra società francese. Il prezzo di vendita dei pezzi metallici, comprendente anche la verniciatura, è stato fatturato dalla società italiana in regime di non imponibilità di cui all'articolo 41, D.L. 331/1993, considerando, cioè, l'operazione come una cessione intracomunitaria. La società italiana, avvalendosi della procedura prevista dalla Direttiva 79/1072/CEE (c.d. VIII Direttiva CEE), ha chiesto il rimborso dell'Iva addebitata dal terzista francese per i lavori di rifinitura, ma le Autorità fiscali francesi hanno respinto la domanda siccome la cessione posta in essere dalla società italiana non ha natura intracomunitaria, bensì interna, per cui il rimborso deve intendersi precluso ai sensi dell'articolo 1, Direttiva 79/1072/CEE. Nell'ambito del successivo contenzioso, il giudizio è stato sospeso per chiedere alla Corte di Giustizia se, in base alla normativa Iva comunitaria, la cessione posta in essere nella fattispecie descritta si considera effettuata nel Paese di origine (Italia) o in quello di destinazione (Francia). La soluzione della controversia dipende dall'interpretazione dell'articolo 8, § 1, lettera a), Direttiva 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE), successivamente "trasfuso" nell'articolo 32, Direttiva 2006/112/CE. Per le cessioni di beni con trasporto o spedizione, rileva il luogo in cui il bene si trova nel momento iniziale del trasporto o della spedizione a destinazione dell'acquirente. Nel caso di specie, occorre pertanto stabilire se la spedizione delle parti metalliche a destinazione del cliente francese sia iniziata in Italia, quando il fornitore ha spedito i beni al terzista francese ai fini della verniciatura, oppure in Francia, quando le parti metalliche, una volta verniciate, sono state consegnate al cliente. La Corte di Giustizia ha affermato che la cessione non può considerarsi effettuata in Italia, in quanto il contratto di compravendita ha per oggetto il prodotto finito, cioè le parti metalliche verniciate, presenti in Francia (e non in Italia) nel momento iniziale del trasporto o della spedizione a destinazione dell'acquirente. A ulteriore sostegno di questa conclusione, i giudici comunitari hanno osservato che il luogo della "cessione", ossia quello in cui avviene il trasferimento all'acquirente del potere di disporre del bene come proprietario, ai sensi dell'articolo 5, § 1, Direttiva 77/388/CEE (ora articolo 14, § 1, Direttiva 2006/112/CE), deve essere determinato in applicazione del criterio territoriale di cui all'articolo 8, § 1, lettera a), Direttiva 77/388/CEE (ora articolo 32, Direttiva 2006/112/CE). Da questo punto di vista, la società italiana, nel momento in cui ha spedito le parti metalliche al terzista francese, non ha trasferito al proprio cliente il suddetto potere di disposizione, siccome l'invio è preordinato esclusivamente alla lavorazione, essendo indispensabile per rendere i beni conformi agli obblighi contrattuali assunti dal fornitore. Manca, pertanto, quel "nesso temporale e sostanziale sufficiente" tra la cessione e la spedizione, ritenuto indispensabile anche dall'avvocato generale per attribuire la natura intracomunitaria alla cessione. In definitiva *"il luogo della cessione di un bene, venduto da una società stabilita in uno Stato membro a un acquirente stabilito in un altro Stato membro, e sul quale il venditore ha fatto realizzare, a opera di un prestatore stabilito in quest'altro Stato membro, lavori di rifinitura volti a rendere tale bene atto alla cessione, prima di farlo spedire dal suddetto prestatore a destinazione dell'acquirente, deve reputarsi situato nello Stato membro in cui quest'ultimo è stabilito"*.

Cessione di beni lavorati

La prima ipotesi, sulla quale si è pronunciata la Corte di Giustizia, esige, ai fini della fatturazione in regime di non imponibilità di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, che la lavorazione sia effettuata in Italia. Secondo l'interpretazione dell'articolo 32, Direttiva 2006/112/CE, il luogo della cessione intracomunitaria coincide, infatti, con il Paese nel quale il bene lavorato parte a destinazione del cliente non residente.

Di conseguenza, in caso di lavorazione eseguita:

- in Italia, il cedente italiano emette fattura non imponibile Iva di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993;
- in altro Paese membro, compreso quello del cessionario, il cedente italiano è tenuto a identificarsi nel Paese del prestatore ai fini:
 - a) della fatturazione in regime di non imponibilità di cui all'articolo 41, comma 2, lettera c),

D.L. 331/1993 del trasferimento iniziale dei beni a scopo di lavorazione, indispensabile per provvedere alla corrispondente acquisizione intracomunitaria, imponibile Iva, in tale Paese;
b) della fatturazione della cessione intracomunitaria dei beni lavorati in regime di non imponibilità di cui all'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE, ovvero della cessione interna se i beni lavorati sono venduti a un cliente identificato nello stesso Paese del prestatore.

In caso di lavorazione in altro Paese membro, peraltro, l'obbligo di identificazione nel Paese del prestatore non sussiste se i beni, al termine della lavorazione, ritornano in Italia, nel qual caso la cessione intracomunitaria dei beni lavorati è fatturata dal cedente nazionale come non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993.

Cessione di beni da lavorare

La seconda ipotesi è quella contemplata dall'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, nella parte in cui stabilisce che le cessioni intracomunitarie a titolo oneroso si considerano non imponibili anche se i beni sono "sottoposti per conto del cessionario, a opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni". Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che "i beni ceduti, anteriormente al loro invio in altro Stato membro, possono formare oggetto, per conto del cessionario comunitario, a opera dello stesso cedente o di terzi, di lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni"¹³. La cessione beneficia della non imponibilità Iva anche se i beni sono lavorati in altro Paese membro, compreso quello del cessionario comunitario. Nella fattispecie in esame, infatti, l'ordine di acquisto ha per oggetto il bene che deve essere ancora lavorato (ad esempio materia prima o semilavorato), per cui la cessione assume natura intracomunitaria se il Paese membro di destinazione è diverso da quello di origine. Ai fini dell'individuazione del luogo della cessione, rileva il Paese in cui il bene previsto dall'ordine di acquisto parte a destinazione del cliente non residente. In definitiva, il cedente italiano deve emettere fattura in regime di non imponibilità di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 in caso sia di lavorazione effettuata in Italia, sia di lavorazione compiuta in altro Paese membro, compreso quello del cessionario comunitario. A conferma di questa conclusione, può richiamarsi la circolare n. 145/E/1998 (§ 3.2) che, nell'ambito delle triangolazioni con lavorazione, ha esaminato il caso dell'operatore nazionale (IT) che cede materie prime a un soggetto greco (EL) con consegna, per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a un soggetto portoghese (PT), il quale, al termine della lavorazione, ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL). Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'operatore nazionale emette fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 per la cessione intracomunitaria dei beni nei confronti di EL. L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 10/2018, ha chiarito che il trattamento impositivo indicato dalla circolare n. 145/E/1998 vale anche nel caso in cui il committente sia identificato, oltre che nel Paese ove è stabilito (Paese di destinazione del bene lavorato), nel Paese dove viene effettuata la lavorazione da parte del terzista (su incarico del committente stesso). Pertanto, il cedente italiano effettua una cessione intracomunitaria non imponibile, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 nei confronti della partita Iva del committente rilasciata dal Paese di destinazione del bene e non, invece, nei confronti della partita Iva del committente rilasciata dal Paese della lavorazione. Tale impostazione è coerente con la circostanza che:

- da un lato, i beni hanno come destinazione finale il Paese di stabilimento del committente e non il Paese dove viene effettuata la lavorazione (dove transitano solo temporaneamente); e
- dall'altro lato, la proprietà dei predetti beni viene trasferita dal cedente italiano al committente nel Paese di destinazione del bene.

Riferimenti normativi

articoli 38 e 41, D.L. 331/1993
articolo 13, L. 115/2015

¹³ Cfr. circolare n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.2.1).

Il regolamento del lavoro dei soci nelle cooperative di lavoro

L'adozione da parte delle cooperative di lavoro del regolamento ex articolo 6, L. 142/2001, disciplinante le tipologie dei rapporti di lavoro stipulabili con i soci, rappresenta un adempimento di particolare rilevanza, la cui predisposizione è anche occasione di crescita e di valorizzazione dello spirito mutualistico. Il regolamento, infatti, permette di disciplinare alcuni aspetti del rapporto di lavoro dei soci che ne possano consentire una gestione il più coerente possibile con le norme, cogliendo al contempo le opportunità che le stesse offrono in termini di flessibilità nel perseguimento dello scopo sociale della cooperativa.

La potestà regolamentare delle società cooperative

La potestà regolamentare delle società cooperative trova fondamento nell'articolo 2521, ultimo comma, cod. civ., a norma del quale le stesse possono adottare regolamenti volti a determinare i criteri e le regole riguardanti lo svolgimento dell'attività mutualistica fra la società e i soci.

In realtà, già prima della riforma del diritto societario¹ che ha riscritto il predetto articolo del codice civile, lo strumento del regolamento era utilizzato per disciplinare i rapporti con i soci in ordine a modalità, condizioni e criteri di esecuzione dei rapporti di scambio mutualistico (conferimento di beni, lavoro e servizi da parte dei soci ovvero acquisti di beni o fruizione dei servizi offerti dalla cooperativa). La novità derivante dall'attuale versione dell'articolo 2521, cod. civ., è rappresentata dal fatto che, se in precedenza gli atti regolamentari trovavano fondamento in un'eventuale previsione statutaria che legittimava la compagine sociale a disciplinare alcuni aspetti del rapporto societario, ora la loro validità e importanza è accresciuta per il fatto di trovare fondamento in una previsione normativa.

I regolamenti rappresentano, pertanto, uno strumento facoltativo per la disciplina dei rapporti societari, fatta eccezione per 2 fattispecie per le quali l'adozione di un regolamento è obbligatoria in forza di specifiche norme che richiedono apposita regolamentazione:

- i rapporti con i soci lavoratori delle cooperative di lavoro (L. 142/2001);
- le modalità di raccolta, gestione e rimborso dei prestiti da soci (D.Lgs. 385/1993).

Finalità del regolamento nelle cooperative di lavoro

Nelle cooperative di lavoro, l'adozione del regolamento è prevista dall'articolo 6, L. 142/2001, con la finalità di individuare le tipologie dei rapporti di lavoro che si intendono instaurare con i soci lavoratori, in adempimento dello scambio mutualistico.

È appena il caso di ricordare che in tali tipologie di cooperative il socio stabilisce, con la propria adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo, un ulteriore rapporto di lavoro in forma subordinata, autonoma o in qualsiasi altra forma, compresi i rapporti di collaborazione coordinata non occasionale, con cui contribuisce al raggiungimento degli scopi sociali: il socio di fatto incorpora contemporaneamente sia le caratteristiche del lavoratore sia quelle dell'imprenditore. Dall'instaurazione dei predetti rapporti associativi e di lavoro derivano i relativi effetti di natura fiscale e previdenziale, nonché gli altri effetti giuridici.

Ambito di applicazione

Uno degli aspetti da puntualizzare concerne l'individuazione delle cooperative tenute all'adozione del regolamento ex articolo 6, L. 142/2001. A tal fine, facendo riferimento all'articolo 1, L.

¹ La riforma del diritto societario è stata attuata mediante i D.Lgs. 5/2003 e 6/2003, entrati in vigore il 1° gennaio 2004, che hanno modificato la disciplina delle società di capitali e delle società cooperative. In particolare, il D.Lgs. 6/2003 ha apportato sostanziali modifiche alla disciplina delle cooperative, innovandone in profondità le caratteristiche strutturali e funzionali.

142/2001, che definisce il campo di applicazione della stessa, si può affermare che l'obbligo di adottare il regolamento sussiste solo per le cooperative in cui il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione lavorativa del socio.

A ulteriore conferma, con la circolare n. 34/2002 il Ministero del lavoro, nell'illustrare i contenuti della L. 142/2001, precisa che *"la legge si rivolge a tutte le cooperative di lavoro, operanti in diversi settori economici, in quanto ciò che assume un ruolo centrale è il rapporto mutualistico avente ad oggetto la prestazione di attività lavorativa da parte del socio"*.

Con successiva nota n. 6122/2006, il Ministero è tornato sulla questione esplicitando in maniera più puntuale che l'obbligo del regolamento sussiste solo per le cooperative che abbiano come oggetto della prestazione un'attività lavorativa resa dal socio.

A tal fine, pertanto, è necessario prioritariamente individuare nello statuto lo scopo sociale che si intende perseguire con l'adesione alla cooperativa, tenendo presente che in quelle di lavoro lo scopo è rappresentato dall'offrire occasioni di lavoro ai propri soci, possibilmente alle migliori condizioni di mercato. È il caso di ricordare che lo scopo sociale non va confuso con l'oggetto sociale, che rappresenta invece l'attività o le attività che si intende svolgere per perseguire lo scopo sociale. Così, mentre nelle cooperative di utenza (ad esempio le cooperative di consumo) i rapporti di lavoro che la cooperativa instaura sono meramente strumentali al perseguimento dell'oggetto, e come tali non differiscono dalla generalità dei rapporti di lavoro instaurati per le stesse mansioni da una società di altro tipo, nelle cooperative di lavoro, dove lo scopo che viene perseguito è quello di fornire occasioni di lavoro ai soci, il rapporto che si instaura fra soci e cooperativa non è strumentale al raggiungimento dello scopo, ma diviene parte integrante dello scambio mutualistico.

Approvazione e deposito

Non sono previsti termini particolari entro i quali adottare il regolamento, ma va da sé che lo stesso deve essere adottato prima dell'inizio dell'attività lavorativa dei soci e la sua entrata in vigore deve essere contestuale o successiva all'approvazione.

L'atto regolamentare, predisposto dall'organo di amministrazione della cooperativa, deve essere approvato dall'assemblea dei soci con le maggioranze previste per le assemblee straordinarie² e consegnato a tutti i soci, o almeno messo a disposizione degli stessi, non solo in virtù del principio di trasparenza che deve caratterizzare gli enti cooperativi, ma anche perché in esso vi è una parte rilevante della disciplina del rapporto di lavoro.

La mancata adozione del regolamento non comporta sanzioni di alcuna natura, ma impedisce alla cooperativa di:

- inquadrare i propri soci con un rapporto di lavoro diverso da quello subordinato (Ministero del lavoro, circolare n. 10/2004);
- deliberare l'adozione di piani di crisi aziendale;
- approvare piani di avviamento dell'attività per nuove categorie;
- deliberare la sospensione del rapporto di lavoro³.

Da tenere presente che la mancata adozione del regolamento, rilevata in sede di revisione ordinaria, può esporre la cooperativa alle pesanti conseguenze previste per il caso di irregolare funzionamento degli organi sociali (articolo 2545-*sexiesdecies*, cod. civ.), con la revoca degli amministratori da parte dell'autorità governativa e l'affidamento della gestione della società a un commissario. Il regolamento deve essere depositato entro 30 giorni dall'approvazione presso la DTL, oggi ITL, competente per territorio rispetto alla sede legale dell'ente cooperativo, per dare la possibilità all'organo ispettivo, in fase di ispezione, di verificare la rispondenza delle condizioni regolamentari con quelle concretamente applicate.

A tal proposito, si rendono necessarie 2 considerazioni.

La prima rappresenta, in realtà, una criticità: il deposito all'ITL del luogo ove la cooperativa ha la sede legale, unito all'unicità della posizione contributiva e assicurativa, pure aperte solitamente

² Articolo 2521, ultimo comma, cod.civ..

³ Ministero del lavoro, interpello n. 1/2013.

presso le rispettive sedi Inps e Inail del luogo ove l'ente ha sede legale, impediscono una piena "tracciabilità" dei movimenti della cooperativa sul territorio, impedendo di fatto agli organi ispettivi un' incisiva attività di vigilanza nei confronti degli enti cooperativi, che spostano lo svolgimento della propria attività in altre Province. A tale stato di cose potrebbe avviarsi imponendo agli enti cooperativi specifico onere di comunicazione all'ITL nel cui territorio intende operare, con indicazione dell'unità locale in cui sarà impegnato il proprio personale.

La seconda considerazione riguarda la natura e gli effetti del deposito presso l'ITL. Esso rappresenta un adempimento meramente formale, che non incide sulla validità dello stesso, che decorrerà comunque dalla data di approvazione o dalla diversa data che potrà essere stabilita, eventualmente, in sede di approvazione. In sede di deposito, peraltro, non è prevista alcuna operazione di verifica⁴ dei contenuti del regolamento da parte dell'ufficio che riceve l'atto, né da un punto di vista formale né sostanziale e, quindi, senza possibilità di rifiutarne il deposito; eventuali verifiche sono riservate esclusivamente in un'eventuale successiva revisione o ispezione straordinaria ex D.Lgs. 220/2002 (Ministero del lavoro, circolare n. 34/2002)⁵.

Il contratto collettivo di lavoro

Tra i contenuti obbligatori del regolamento, a norma dell'articolo 6, comma 1, lettera a), L. 142/2001, vi è "il richiamo ai contratti collettivi applicabili, per ciò che attiene ai soci lavoratori con rapporto di lavoro subordinato".

La questione dell'individuazione del contratto collettivo da applicare è stata oggetto di accesi dibattiti, in quanto l'articolo 3, comma 1, L. 142/2001, nel delineare il trattamento economico del socio lavoratore, stabilisce che *"le società cooperative sono tenute a corrispondere al socio lavoratore un trattamento economico complessivo proporzionato alla quantità e qualità del lavoro prestato e comunque non inferiore ai minimi previsti dalla contrattazione collettiva nazionale del settore o della categoria affine"*.

Il tenore letterale della previsione normativa da ultimo riportata stimola alcune riflessioni.

La prima riguarda il fatto che, facendo la stessa riferimento alla contrattazione collettiva nazionale del settore e della categoria affine, di per sé stessa comporta, da un lato, che non vi sia possibilità di deroghe da parte della contrattazione decentrata, o comunque di minore livello, salvo che non vi siano contenute previsioni più favorevoli per il socio lavoratore, dall'altro, qualsiasi contratto di lavoro che possa definirsi "collettivo" e che abbia valenza sul territorio nazionale potrebbe essere idoneo a definire il trattamento economico del socio lavoratore.

La seconda riflessione concerne il criterio utilizzato dal Legislatore per individuare il Ccnl che fa riferimento al settore o alla categoria affine, criterio che contrasta con il principio generale affermato nel nostro ordinamento per i settori diversi da quello cooperativo, che si basa sull'adesione volontaria, espressa o tacita, da parte del datore di lavoro a uno o all'altro Ccnl; infatti, il ricorso al settore o categoria affine è utilizzato qualora si debba individuare il trattamento economico ex articolo 36, Costituzione, nel caso non sia applicato alcun contratto, o qualora quello del Ccnl applicato risulti inadeguato.

La previsione di cui all'articolo 3, comma 1, L. 142/2001, per le ragioni sopra espresse, ha determinato nel tempo la "migrazione" di alcune cooperative verso Ccnl sottoscritti da organizzazioni datoriali e sindacali di non accertata rappresentatività, accompagnata magari dalla preventiva adesione

⁴ I regolamenti possono essere oggetto di esame da parte degli osservatori sulla cooperazione, insediati presso ogni DTL (oggi ITL) in attuazione di quanto previsto nel protocollo sulla cooperazione sottoscritto in data 10 ottobre 2007 dal Mise, le associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo e Cgil, Cisl e Uil, con la finalità di orientare l'attività di vigilanza. In tale ambito con lettera circolare n. 5314/2016 il Ministero del lavoro, nel fornire indicazioni operative in materia di procedimentalizzazione delle attività dell'osservatorio, ha da ultimo precisato che l'attività di vigilanza dovrà essere orientata per il 70% nei confronti delle cooperative che non applicano i Ccnl sottoscritti dalle organizzazioni comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e il 30% su quelle che, invece, applicano tali contratti.

⁵ In sede di revisione cooperativa vengono richiesti i dati relativi agli adempimenti riferibili alle cooperative nei cui confronti è applicabile la L. 142/2001, ossia a tutti quegli enti in cui l'adempimento del contratto sociale si concretizza nella prestazione lavorativa da parte del socio, prescindendo dalla categoria di iscrizione all'Albo delle società cooperative (produzione lavoro, trasporto, agricola, sociale, etc.). Il revisore dovrà verificare la correttezza delle tipologie dei rapporti di lavoro e la loro conformità al regolamento, senza che allo stesso siano richieste verifiche, peraltro richieste ad altri organi di vigilanza, in ordine all'effettiva prestazione lavorativa dei singoli soci (il revisore non avrebbe titolo, né poteri, per effettuare tali controlli), quanto, piuttosto, effettuare una verifica documentale di corrispondenza tra: a) il regolamento approvato dall'assemblea e le previsioni di cui all'articolo 6, L. 142/2001; b) i contratti stipulati con i soci e le previsioni del regolamento (in riferimento ai Ccnl in caso di lavoro subordinato, e quant'altro per le altre tipologie di prestazioni).

alle medesime associazioni stipulanti, che prevedono minimi retributivi inferiori, favorendo così un fenomeno di "concorrenza al ribasso".

Per contrastare tale fenomeno il Legislatore, in attuazione del protocollo sulla cooperazione del 10 ottobre 2007⁶, è intervenuto con il D.L. 248/2007, convertito dalla L. 31/2008, stabilendo che *"in presenza di una pluralità di contratti collettivi della medesima categoria, le società cooperative che svolgono attività ricomprese nell'ambito di applicazione di quei contratti di categoria applicano ai propri soci lavoratori, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, L. 142/2001, i trattamenti economici complessivi non inferiori a quelli dettati dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale nella categoria"*.

Tale previsione normativa, di fatto, ha sancito il superamento del disposto di cui all'articolo 3, L. 142/2001, richiedendo che il Ccnl da adottare quale parametro di "congruità" del trattamento economico complessivo riservato ai soci lavoratori subordinati, laddove nella categoria ve ne siano più di uno, sia solo quello sottoscritto dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative. In riferimento alla disposizione introdotta nel 2001, il Ministero del lavoro, con lettera circolare n. 10310/2012, ha avuto modo di precisare in maniera inequivoca che *"sulla scorta della documentazione in possesso di questa Amministrazione, come elaborata dalla Direzione generale delle relazioni industriali e dei rapporti di lavoro, si fa presente che l'unico contratto da prendere come riferimento ai fini dell'individuazione della base imponibile contributiva ai sensi dell'articolo 1, L. 389/1989, come interpretato in via autentica ex articolo 2, comma 25, L. 549/1995, è il contratto collettivo nazionale sottoscritto da Cgil, Cisl e Uil/Agci, Legacoop, Confcooperative"*. Il Ministero prosegue, nella stessa nota, dando indicazioni operative al personale ispettivo perché *"laddove si riscontri l'applicazione di un diverso Ccnl da parte della cooperativa il personale di vigilanza dovrà procedere al recupero delle differenze retributive, mediante l'adozione di diffida accertativa"*. L'articolo 7, comma 4, D.L. 248/2007, convertito nella L. 31/2008, ha superato anche il vaglio della Corte Costituzionale, che, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dello stesso rispetto all'articolo 39, Costituzione, con sentenza n. 51/2015, ha concluso per l'infondatezza della questione di legittimità, argomentando che la norma impugnata *"lungi dall'assegnare ai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative efficacia erga omnes, in contrasto con quanto statuito dall'articolo 39, Costituzione, mediante recepimento normativo degli stessi, richiama i predetti contratti, e più precisamente i trattamenti complessivi minimi ivi previsti, quale parametro esterno di commisurazione, da parte del giudice, nel definire la proporzionalità e la sufficienza del trattamento economico da corrispondere al socio lavoratore, ai sensi dell'articolo 36, Costituzione"*. A seguito della pronuncia della Corte Costituzionale, il Ministero del lavoro, con lettera circolare n. 7068/2015, ha ribadito l'invito al personale ispettivo di procedere al recupero delle differenze retributive mediante diffida accertativa in caso di applicazione da parte della cooperativa di un diverso Ccnl rispetto a quello stipulato fra le organizzazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale nella categoria. A questo punto, per una ragione di mera completezza, si impone un rapido accenno all'altra questione concernente la parte di Ccnl che la cooperativa è tenuta ad applicare. Sul punto, tenuto conto del combinato disposto degli articoli 3 e 6, comma 2, L. 142/2001, il Ministero del lavoro ha precisato che la cooperativa non ha l'obbligo di dare integrale applicazione ai Ccnl di categoria, ma ha solo l'obbligo di corrispondere ai soci lavoratori trattamenti economici complessivi⁷ non inferiori ai minimi stabiliti

⁶ Il protocollo sulla cooperazione è stato sottoscritto il 10 ottobre 2007 da Ministero del lavoro, Mise, Agci, Legacoop, Confcooperative, Cgil, Cisl e Uil, in attuazione del protocollo su previdenza, lavoro e competitività (c.d. protocollo sul welfare) siglato da Governo e parti sociali il 23 luglio 2007. Con il protocollo sulla cooperazione le parti stipulanti, al fine di contrastare le cooperative "spurie" e il dumping contrattuale praticato attraverso l'applicazione di contratti collettivi sottoscritti da organizzazioni datoriali e sindacali di non accertata rappresentatività che prevedono trattamenti retributivi potenzialmente in contrasto con la nozione di retribuzione sufficiente ex articolo 36, Costituzione, hanno convenuto in particolare: a) la costituzione di appositi osservatori sulla cooperazione presso le DTL, con il compito di fornire elementi utili per l'attività di vigilanza; b) iniziative affinché le cooperative adottino trattamenti economici complessivi ai soci lavoratori subordinati "non inferiori a quelli previsti dal contratto collettivo nazionale di lavoro sottoscritto dalle associazioni del movimento cooperativo e dalle organizzazioni sindacali per ciascuna parte comparativamente più rappresentative sul piano nazionale nel settore di riferimento".

⁷ In tal senso si veda la circolare del Ministero del lavoro n. 34/2002, laddove è fatto presente che *"la contrattazione collettiva viene a costituire ormai, nelle cooperative, parametro di riferimento per valutare la congruità della retribuzione corrisposta ai soci e delle deliberazioni sociali che alle stesse fanno riferimento ... La retribuzione del socio lavoratore subordinato deve essere pari ai minimi contrattuali non solo per la retribuzione di livello (o tabellare o di qualifica) bensì per il trattamento complessivo ivi comprese, quindi, le voci retributive diverse (straordinario, festivo) e le retribuzioni parziali differite"*. Si veda anche la circolare n. 10/2004, laddove il Ministero del lavoro precisa che *"al*

dai Ccnl stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative della categoria corrispondente alle mansioni effettivamente svolte dai lavoratori; laddove per trattamenti economici complessivi devono intendersi la totalità delle competenze cui i lavoratori avrebbero avuto diritto con l'applicazione del Ccnl comparativamente più rappresentativo⁸.

In sostanza, il regolamento può prevedere disposizioni derogatorie in pejus rispetto alle clausole di carattere normativo (ad esempio, allungamento del periodo di prova, articolazione dell'orario di lavoro, modalità di recupero di straordinari, modalità di godimento di ferie e permessi), restando invece inderogabile in senso peggiorativo la disciplina contrattuale attinente al trattamento economico minimo di cui all'articolo 3, comma 1, L. 142/2001.

Alla luce di quanto sopra esposto si potranno avere le seguenti ipotesi:

- assenza del Ccnl sottoscritto dalle associazioni nazionali del movimento cooperativo (Agci, Confcooperative, Legacoop): la cooperativa dovrà identificare il Ccnl di riferimento rifacendosi al Ccnl del settore privato più affine per dimensione aziendale (industria, Api, artigianato, etc.) e per l'attività svolta dalla cooperativa, purché sottoscritto dalle associazioni datoriali e dalle OO.SS comparativamente più rappresentative;
- cooperativa aderente a una delle associazioni del movimento cooperativo (Agci, Confcooperative, Legacoop): la cooperativa dovrà applicare il Ccnl di categoria sottoscritto dall'associazione cui aderisce; obbligo esteso sia alla parte economica sia a quella normativa;
- cooperativa non aderente ad alcuna delle associazioni del movimento cooperativo (Agci, Confcooperative, Legacoop): la cooperativa dovrà applicare il Ccnl di categoria sottoscritto dalle associazioni del movimento cooperativo e dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative nel settore; obbligo, peraltro, limitato al trattamento economico complessivo non inferiore ai minimi definiti dal suddetto Ccnl.

Modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative dei soci

L'articolo 6, comma 1, lettera b), L. 142/2001, stabilisce che il regolamento interno debba indicare le "modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative da parte dei soci, in relazione all'organizzazione aziendale della cooperativa e ai profili professionali dei soci stessi, anche nei casi di tipologie diverse da quella del lavoro subordinato".

La disposizione normativa in parola va interpretata nel senso che, una volta illustrata l'organizzazione aziendale della cooperativa, per ogni articolazione della stessa dovranno essere illustrate le modalità con cui saranno svolte le prestazioni lavorative dei soci destinati a essa, cosicché l'astratta modalità di svolgimento della prestazione lavorativa diviene parametro di riferimento vincolante nella scelta della tipologia di contratto di lavoro che si andrà a stipulare con ogni singolo socio.

Cosa diversa, chiaramente, è la verifica in concreto del tipo negoziale riferito al singolo socio, per la quale varranno le regole generali sul controllo del tipo negoziale, così come si è conformato nel concreto suo esplicarsi. Se, infatti, la volontà negoziale contrasta con la dinamica del rapporto, è a quest'ultima che deve farsi riferimento per le imputazioni del tipo contrattuale.

Normativa applicabile ai soci non subordinati

A norma dell'articolo 6, comma 1, lettera c), L. 142/2001, nel regolamento devono essere richiamate le normative vigenti per i contratti diversi da quello subordinato. Trattandosi di diverse tipologie di rapporto, per quanto il novero sia stato drasticamente ridotto dal D.Lgs. 81/2015 in tema

socio lavoratore inquadrato con rapporto di lavoro subordinato debba essere garantita una retribuzione non inferiore ai minimi contrattuali non solo per quanto riguarda la retribuzione di livello (tabellare o di qualifica, contingenza, Edr), ma anche per quanto riguarda le altre norme del contratto che prevedono voci retributive fisse ovvero il numero delle mensilità e gli scatti di anzianità, a fronte delle prestazioni orarie previste negli stessi contratti di lavoro (orario contrattuale) ... Che per i soci lavoratori con rapporto di lavoro di tipo subordinato sussiste l'obbligo di applicazione di istituti normativi che la legge disciplina per la generalità dei lavoratori (Tfr, ferie, ecc.)".

⁸ Si veda Tribunale di Torino, sentenza 21 giugno 2014, laddove il Tribunale statuisce che "al fine di stabilire se sia stata violata o meno in concreto tale disposizione di legge (articolo 7, comma 4, D.L. 248/2007, convertito in L. 31/2008) deve essere effettuato un raffronto tra retribuzione in atto e retribuzione prevista dal contratto stipulato da organizzazione comparativamente più rappresentativa, che tenga conto non solo degli elementi base della retribuzione, ma del complesso di essa, come del resto recita la stessa disposizione di legge. In sostanza il raffronto va fatto tra la totalità delle competenze percepite e la totalità delle competenze cui i lavoratori avrebbero avuto diritto con l'applicazione del contratto comparativamente più rappresentativo".

di riordino dei contratti, e di normative soggette a continue modifiche, è opportuno, fatta un'elencazione delle singole tipologie contrattuali, procedere a una previsione generica che preveda l'applicazione delle normative vigenti.

Piano di crisi aziendale

Tra i contenuti obbligatori del regolamento interno vi è l'attribuzione all'assemblea della facoltà di deliberare all'occorrenza un piano di crisi aziendale (articolo 6, comma 1, lettera d, L. 142/2001). Il piano di crisi aziendale è uno strumento di natura prettamente endo-societaria – in quanto non è prevista la partecipazione di altri soggetti esterni (organizzazioni sindacali) e di alcun avallo sindacale⁹ – sulla base del quale i soci, riuniti in assemblea, decidono le soluzioni da adottare per far fronte alle difficoltà emergenti e preservare la situazione economica della società. La predisposizione del piano di crisi aziendale deve, per quanto possibile, essere finalizzato a salvaguardare i livelli occupazionali e deve prevedere:

- la possibilità di riduzione temporanea dei trattamenti economici integrativi di cui all'articolo 3, comma 2, lettera b, L. 142/2001 (i ristorni);
- il divieto, per l'intera durata del piano, di distribuzione di eventuali utili;
- l'attribuzione all'assemblea della facoltà di deliberare, nell'ambito del piano di crisi di cui alla lettera d, forme di apporto anche economico da parte dei soci lavoratori, alla soluzione della crisi, in proporzione alle disponibilità e capacità finanziarie.

Alcune precisazioni si rendono necessarie. Rispetto al divieto di distribuzione di utili è da ritenere che lo stesso riguardi i lavoratori di eventuali settori produttivi della cooperativa non interessati dalla crisi, atteso che una tale previsione sarebbe altrimenti superflua, perché una cooperativa in crisi difficilmente avrà la possibilità di ripartire utili e/o ristorni e, comunque, quandanche l'involuzione dell'andamento della gestione non abbia ancora prodotto una perdita di esercizio, è prudente non procedere ad alcuna distribuzione di eventuali avanzi di gestione e destinare gli stessi a riserva per fronteggiare le difficoltà future. Per quanto riguarda le forme di apporto economico dei soci è da tener presente che lo stesso può consistere nel conferimento di parte della retribuzione, con conseguente riduzione della stessa anche sotto il minimo prescritto, in conformità con quanto previsto dall'articolo 6, comma 2, L. 142/2001, che, nello stabilire il principio generale dell'inderogabilità in pejus del trattamento economico minimo di cui all'articolo 3, comma 1, L. 142/2001, prevede esplicitamente alcune eccezioni, tra cui proprio quelle conseguenti alla deliberazione del "piano di crisi aziendale"¹⁰. In particolare, l'assemblea potrà deliberare, per esempio, la soppressione delle mensilità aggiuntive, delle maggiorazioni per lavoro straordinario, delle integrazioni dei trattamenti previdenziali e assistenziali, apporti da parte dei soci lavoratori in termini di ore di lavoro gratuito predeterminate, disponibilità alla flessibilità temporale nelle prestazioni lavorative. Sull'argomento, si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 19096/2018, nella quale la Suprema Corte, nel pronunciarsi sul quesito se, nell'ambito del piano di crisi, l'ente cooperativo possa prevedere la riduzione delle retribuzioni al di sotto del trattamento minimo, previsto per prestazioni analoghe dai Ccnl del settore o della categoria affine, enuncia alcuni importanti principi in merito ai rapporti tra la cooperativa in stato di crisi e i propri soci lavoratori. La risposta della Corte è positiva, ma solo in relazione alla temporaneità dello stato di crisi che legittima gli interventi derogatori individuati dall'articolo 6, comma 2, L. 142/2001, temporaneità che è stata ritenuta rilevante ai fini della possibilità di deliberare riduzioni retributive nell'ambito di una crisi aziendale.

La deliberazione che prevede la riduzione temporanea dei trattamenti economici integrativi del socio lavoratore, e forme di apporto anche economico da parte di questi, in deroga al principio generale del divieto di incidenza *in pejus* del trattamento economico minimo previsto dalla contrattazione collettiva, è condizionata alla necessaria temporaneità dello stato di crisi e, quindi, all'essenziale apposizione di un termine finale ad esso.

⁹ Interpello n. 7/2009, nel quale il Ministero del lavoro, nel fornire indicazioni in ordine alle condizioni necessarie per ricorrere a tale strumento, ne delinea le differenze con la disciplina di cui alla L. 223/1991, in parte abrogata dal D.Lgs. 148/2015, cui comunque anche le società cooperative possono ricorrere.

¹⁰ Si veda Ministero del lavoro, interpello n. 7/2009.

Secondo la Corte, al fine di evitare possibili abusi a danno dei soci lavoratori, la deliberazione del "piano di crisi aziendale" deve contenere elementi adeguati e sufficienti tali da esplicitare:

- l'effettività dello stato di crisi aziendale che richiede gli interventi straordinari consentiti dalla legge;
- la temporaneità dello stato di crisi e dei relativi interventi;
- uno stretto nesso di causalità tra lo stato di crisi aziendale e l'applicabilità ai soci lavoratori degli interventi in esame.

In tal senso si era già pronunciato anche il Ministero del lavoro con il già citato interpello n. 7/2009, che, in relazione alla possibilità di richiedere ai soci forme di apporto economico che possono consistere anche nel conferimento di una parte della retribuzione, richiama la necessità che gli organi societari procedano con trasparenza, con apposita delibera assembleare, garantendo nel contempo una corretta informazione preventiva a tutti i soci lavoratori in merito agli effetti retributivi dell'adozione della delibera del piano di crisi. Nell'ottica della richiamata necessità di trasparenza, pertanto, è opportuna un'apposita previsione nel regolamento in cui siano indicati, sulla base di dati oggettivi, gli indicatori economico-finanziari sulla base dei quali è rilevabile lo stato di crisi: risultato d'impresa, fatturato, risultato operativo, indebitamento etc.. Dopodiché, nel momento in cui la situazione di crisi si dovesse concretizzare, sarà necessario adottare una delibera assembleare che abbia natura e carattere di eccezionalità e che si colleghi all'oggettiva e riconoscibile situazione di crisi; in essa devono essere indicati elementi adeguati e sufficienti a far emergere: l'effettività dello stato di crisi aziendale che richiede gli interventi straordinari consentiti dalla legge; la temporaneità dello stato di crisi e dei relativi interventi; uno stretto nesso di causalità tra lo stato di crisi aziendale e l'applicabilità ai soci lavoratori degli interventi previsti. Da tenere presente che, durante il piano di crisi, ed esclusivamente per il periodo di durata dello stesso, pur potendosi operare delle riduzioni delle retribuzioni ai lavoratori, non si applica il principio dell'adeguamento delle stesse ai minimi previsti dalla contrattazione collettiva, e l'obbligazione contributiva andrà quantificata sulla base di un imponibile corrispondente alle somme effettivamente corrisposte ai lavoratori, nel rispetto, tuttavia, del minimale contributivo di cui all'articolo 1, comma 2, D.L. 338/1989¹¹.

Sospensione dell'attività lavorativa

Una delle criticità riguardanti l'operatività delle società cooperative riguarda la distribuzione del lavoro tra i soci e, in particolare, le modalità con le quali è possibile fronteggiare le eventuali situazioni di carenza di lavoro. Per affrontare tale problematica è necessario tenere presente l'articolo 1, comma 2, lettera d), L. 142/2001, laddove è previsto che i soci lavoratori "mettono a disposizione le proprie capacità professionali anche in relazione al tipo e allo stato dell'attività svolta, nonché alla quantità delle prestazioni di lavoro disponibili per la cooperativa stessa", nonché quanto sostenuto dal Ministero del lavoro con la nota n. 2598/2012¹², secondo cui anche per le società cooperative vige l'obbligo di garantire ai propri soci lavoratori, con cui abbiano instaurato un rapporto di lavoro subordinato, l'effettivo svolgimento dell'orario di lavoro pattuito all'atto dell'assunzione e, conseguentemente, le eventuali riduzioni di orario al di sotto delle soglie contrattuali nei confronti dei soci lavoratori necessitano sempre di un accordo sindacale, perché altrimenti si è in presenza di una fattispecie impropria di lavoro a chiamata e, quindi, di una riduzione unilaterale dell'orario di lavoro, inammissibile nel nostro ordinamento giuridico. Su tali premesse, il Ministero è intervenuto¹³ specificando che rientra tra le prerogative del regolamento interno anche quella di prevedere la sospensione dei rapporti di lavoro, con conseguente sospensione delle reciproche obbligazioni contrattuali, ossia prestazione lavorativa da una parte e corresponsione della retribuzione dall'al-

¹¹ Ministero del lavoro, interpello n. 48/2009.

¹² Il Ministero del lavoro aveva risposto a una propria articolazione territoriale in relazione alla stabilità di orario dei soci lavoratori delle cooperative di lavoro a fronte della prassi, in vigore nel movimento cooperativo, di prevedere l'istituto della sospensione come alternativa al licenziamento per la soluzione di difficoltà temporanee che non siano necessariamente collegate a piani di crisi aziendali. Sull'argomento si veda anche la nota del Ministero del lavoro n. 14886/2013.

¹³ Si veda l'interpello n. 1/2013, nel quale, tra l'altro, il Ministero ritiene l'istituto della sospensione dei rapporti di lavoro coerente al già citato articolo 1, comma 2, lettera d), L. 142/2001, che subordina le occasioni di lavoro per i soci lavoratori alla quantità delle prestazioni di lavoro disponibili per la propria cooperativa.

tra, quando si palesino riduzioni dell'attività lavorativa dovute a causa di forza maggiore o di circostanze oggettive, ovvero di crisi determinate da difficoltà temporanee della cooperativa, tali da richiedere interventi di ammortizzatori sociali. Considerata la delicatezza della questione, il Ministero impone alcune condizioni, in ossequio ai principi di trasparenza e parità di trattamento dei soci lavoratori, per le cooperative che vogliano ricorrere all'istituto della sospensione del rapporto di lavoro; nello specifico, il regolamento deve:

- indicare in modo specifico le cause che legittimano la sospensione temporanea dell'attività lavorativa e le relative modalità di utilizzo che, di volta in volta, devono essere deliberate dal CdA o da chi abbia titolo secondo statuto; non ci si può limitare a previsioni generiche, perché si vuole impedire di attribuire un'eccessiva discrezionalità in capo al CdA;
- individuare le condizioni che consentano, nel periodo di sospensione delle reciproche prestazioni, un equilibrato utilizzo della forza lavoro della cooperativa mediante criteri di turnazione e rotazione del personale delle unità produttive coinvolte.

I ristorni

Nel regolamento interno è possibile anche disciplinare l'istituto del ristorno, compatibilmente e a ulteriore specificazione e dettaglio delle previsioni statutarie, necessariamente caratterizzate da formulazioni generiche. La riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) dispone, infatti, che gli atti costitutivi delle cooperative debbano determinare *"i criteri di ripartizione dei ristorni proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici"*. Il ristorno è l'istituto giuridico attraverso il quale si realizza la mutualità, cioè si compendia il vantaggio economico per il socio, commisurato al grado di partecipazione di questi alla vita e attività della cooperativa. In pratica le cooperative, in caso di positivi risultati di gestione, potranno restituire ai propri soci determinate somme di denaro, realizzando, pertanto, in modo migliore, il proprio scopo mutualistico a beneficio dei soci stessi. Alla luce di quanto evidenziato, è necessario evidenziare, però, che non sussiste in ogni caso un diritto soggettivo del socio all'attribuzione del ristorno, in quanto lo stesso deriva dall'andamento economico della società e dalla volontà dell'assemblea, la quale potrebbe comunque, in caso di positivo risultato, deliberare di non attribuire ristorni ai soci, bensì di accantonare l'intero risultato economico alle riserve indivisibili, in previsione di investimenti futuri o di futuri accadimenti aziendali. L'attribuzione dei ristorni ai soci dovrà soggiacere ad alcuni criteri e limitazioni. Il primo limite è dato dal pareggio di bilancio: non si ritiene ammissibile l'erogazione di ristorni che causino, al netto delle imposte di competenza, la chiusura del bilancio in perdita, in quanto in tal caso si verrebbe a configurare un'indebita attribuzione di patrimonio ai soci. Il secondo limite è dato dalle esigenze di garantire la c.d. "continuità aziendale" e di rispettare il principio della prudenzialità, che deve informare l'attività degli amministratori. In pratica non sarebbe corretto distribuire ai soci "sino all'ultimo euro", ma si dovrebbero sempre tenere presente le esigenze della società, che dovrà perdurare nel tempo ed essere in grado, anche negli esercizi futuri, di garantire il conseguimento dello scopo mutualistico: in quest'ottica i ristorni non potranno andare a discapito dei prudenziali accantonamenti ai fondi rischi e oneri (se determinati) o, più genericamente, alle riserve indivisibili, con la parziale agevolazione dell'articolo 12, L. 904/1977.

Il terzo limite è posto dall'inammissibilità di distribuire, quali ristorni ai soci, i risultati netti che non derivano dall'attività posta in essere con i soci stessi, bensì quelli derivanti dall'attività svolta con i terzi: in tal caso si riterrebbe opportuno accantonare gli utili derivanti da tali attività alle riserve indivisibili. L'ultimo limite è quello tipico delle cooperative di lavoro, previsto dall'articolo 3, comma 2, lettera b), L. 142/2001, in base al quale il ristorno da distribuire non può superare il 30% dei trattamenti retributivi complessivi di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), L. 142/2001. Il ristorno, se relativo a soci lavoratori subordinati, non costituirà base imponibile per l'applicazione dei contributi previdenziali e assicurativi.

Nel caso gli amministratori decidessero di ripartire ristorni, preventivamente dovranno essere individuati i criteri per la determinazione degli importi da erogare; i criteri possono essere i più vari e devono far riferimento alla quantità e qualità del lavoro svolto nella cooperativa e ognuno di essi

dovrà essere riferito a parametri oggettivi, ad esempio:

- criteri di quantità: ore effettivamente lavorate, nell'anno di riferimento, con esclusione di quelle retribuite e non lavorate (es. infortunio, malattia, maternità, congedi, etc.);
- criteri di qualità: anzianità maturata quale socio lavoratore; qualifica; partecipazione alle assemblee dei soci; tipologia di rapporto; produttività.

Certificazione del regolamento interno

Il regolamento può essere soggetto a certificazione ai sensi dell'articolo 83, D.Lgs. 276/2003, da parte di una delle commissioni di certificazioni di cui all'articolo 76, D.Lgs. 276/2003.

A differenza di quanto avviene per la certificazione dei contratti di lavoro¹⁴, la certificazione del regolamento costituisce un atto unilaterale che precede l'instaurazione del contratto di lavoro.

Infatti, a differenza di quanto avviene per la qualificazione dei singoli contratti di lavoro, in caso di certificazione dell'atto di deposito del regolamento interno della cooperativa, con riguardo al suo contenuto, ha una caratteristica particolare regolata dall'articolo 83, D.Lgs. 276/2003, in quanto non c'è istanza comune e volontaria delle parti. L'attivazione della procedura prende le mosse da una delibera degli organi della cooperativa (CdA; assemblea), in quanto l'oggetto della procedura è soltanto il regolamento, che ha carattere di generalità e astrattezza, indirizzato a un numero indeterminato di soci e di potenziali soci.

In altre parole, una volta che il regolamento interno è stato certificato, l'adesione del socio alla società cooperativa implica l'efficacia della certificazione anche nei confronti del socio stesso. Per quanto riguarda la valenza certificatoria, nel caso del regolamento interno, la certificazione attiene al contenuto del regolamento e non dei singoli contratti che si instaureranno; certificare il regolamento, infatti, significa essenzialmente sancire la legittimità delle clausole contrattuali con i soci lavoratori.

Da qui la convinzione riguardante la possibilità che, attraverso la qualificazione del regolamento, si arrivi a depotenziare il contenzioso, che, secondo l'articolo 75, D.Lgs. 276/2003, è l'obiettivo principale dell'istituto della certificazione. Da questo punto di vista la risposta non può essere analoga alle altre ipotesi di certificazioni, in quanto il regolamento rappresenta un qualcosa che è antecedente ai singoli contratti di lavoro, con l'ulteriore conseguenza che non produrrebbe neanche gli effetti dell'articolo 79, D.Lgs. 276/2003, in termini di efficacia giuridica, proprio perché non coinvolge nella procedura il socio lavoratore interessato.

Sull'argomento, da ultimo, si evidenzia che l'organo deputato alla certificazione del regolamento interno è la commissione di cui all'articolo 8, D.M. 21 luglio 2004, istituita presso la Provincia, composta da un presidente, nominato da tale organo, e, in misura paritetica, da membri nominati delle associazioni di rappresentanza del movimento cooperativo e delle organizzazioni sindacali dei lavoratori comparativamente più rappresentative.

Riferimenti normativi

articolo 2521, cod. civ.

articolo 6, L. 142/2001

¹⁴ La certificazione dei contratti di lavoro, introdotta dal D.Lgs. 276/2003 con l'obiettivo di ridurre il contenzioso in materia, è una procedura volontaria mediante la quale le parti possono chiedere e ottenere da determinati soggetti, denominati commissioni di certificazione, un accertamento sulla qualificazione del contratto, volto a dare alle parti una maggiore certezza sulla natura e sulle caratteristiche del modello contrattuale da loro adottato. Possono essere oggetto di certificazione: tutti i contratti di lavoro; rinunce e transazioni; il regolamento di cooperative. Gli organi abilitati alla certificazione sono: gli enti bilaterali costituiti dalle associazioni di datori e prestatori di lavoro nell'ambito territoriale di riferimento o a livello nazionale; le ex DTL, oggi ITL, le Province, il Ministero del lavoro, le università pubbliche e private registrate nell'Albo istituito presso il Ministero del lavoro. Il provvedimento di certificazione, che ha natura di atto amministrativo, può essere impugnato sia avanti il giudice del lavoro, in caso di erronea qualificazione del contratto, di vizi del consenso o di difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione, sia avanti il TAR, in caso di violazione della procedura o eccesso di potere.

Scadenze del mese di gennaio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 30 gennaio 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

martedì 15 gennaio

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro emesse il mese precedente.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

mercoledì 16 gennaio

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 dicembre.

lunedì 21 gennaio

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

MOSS

Scade oggi il termine entro il quale effettuare la dichiarazione Iva riferita al quarto trimestre 2017 dei servizi elettronici resi a soggetti privati UE ed il relativo versamento, da parte dei soggetti iscritti al Mini sportello unico.

venerdì 25 gennaio

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente e, ai soli fini statistici, il modello relativo agli acquisti.

giovedì 31 gennaio

Contributo revisori legali

Scade oggi il versamento del contributo annuale pari a 26,85 euro da parte degli iscritti nel Registro dei Revisori legali.

Imposta di bollo virtuale

Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2017 utilizzando il modello approvato dall'Agenzia delle entrate con il provvedimento 17 dicembre 2015.

Irpef invio spese sanitarie precompilato

Scade oggi il termine per l'invio telematico tramite il Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie 2018 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici e veterinari, finalizzati alla predisposizione del mod. 730/2019 precompilato.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2018.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.