

Risposta n. 284/2023

OGGETTO: *Trattamento fiscale del Premio di risultato erogato a titolo di ristorno ai soci lavoratori, ai sensi dell'articolo 1, commi 182 – 189, legge n.208 del 2015 (legge di Stabilità 2016)*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Cooperativa istante (di seguito anche "*Istante*"), in qualità di sostituto d'imposta, intende adottare un nuovo regolamento interno finalizzato ad individuare le condizioni necessarie per l'applicazione della tassazione agevolata, ai sensi dell'articolo 1, commi 182-190, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, sulle somme erogate a titolo di ristorni ai propri soci lavoratori a seguito di delibera assembleare.

L'*Istante*, in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, ha prodotto in bozza il nuovo regolamento che disciplina i ristorni, nel quale:

1) l'articolo 3, intitolato "*Attribuzione dei ristorni*", prevede che «*Ai sensi dell'articolo 2545-sexies, comma 1 del Codice Civile, i ristorni vengono attribuiti ai*

Soci in base all'attività Sociale da questi apportata alla Cooperativa, proporzionalmente alla "quantità" e "qualità" degli scambi mutualistici(...) La proposta in merito all'erogazione e alle modalità di determinazione dei ristorni, basata sul presente regolamento e sulle disposizioni di legge vigenti, è presentata dal Consiglio di Amministrazione all'Assemblea, la quale delibera in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio». Al riguardo, l'Istante rappresenta che i ristorni verranno ripartiti proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici, a prescindere dal verificarsi nell'anno di incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione;

2) *l'articolo 4.1 intitolato "Condizioni per l'applicazione della tassazione agevolata", prevede che «Condizione necessaria ai fini dell'accesso alla tassazione agevolata di cui alla Legge 208/2015 e del Decreto interministeriale del 25/3/2016 sulle somme distribuite a titolo di ristorno è il conseguimento da parte della Cooperativa, nell'anno di competenza dei ristorni da erogare, di "incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti" con il decreto stesso. In particolare, l'applicazione della tassazione agevolata all'erogazione di ristorni riferiti a un dato anno è condizionata al conseguimento di incrementi nell'anno stesso, rispetto al triennio precedente, di almeno uno tra i seguenti indicatori individuati dal CCNL delle Cooperative Sociali adottato (...) Qualora nessuno degli indicatori individuati mostri un incremento rispetto al triennio precedente, le somme erogate a titolo di ristorni saranno soggette a tassazione ordinaria»;*

3) l'articolo 6, intitolato "*Criteria per l'attribuzione*", al secondo capoverso prevede che *«Per la determinazione degli importi da ristornare ai singoli Soci lavoratori o in prova che abbiano svolto attività lavorativa nel corso dell'anno di riferimento (o siano risultati in congedo obbligatorio di maternità) vengono prese in considerazione le variabili "quantità" e "qualità" degli scambi mutualistici; a tal fine sono stati individuati alcuni indicatori che fanno riferimento alle variabili sopra citate (...)*».

Ciò premesso la Cooperativa istante chiede se le somme erogate a titolo di ristorni ai propri soci lavoratori debbano essere assoggettate a tassazione nella misura agevolata negli anni in cui la Cooperativa consegua incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione previsti dalla bozza di regolamento, e a tassazione ordinaria negli anni in cui tali incrementi non siano conseguiti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Cooperativa istante, in relazione al punto 1), ritiene che *«una delle peculiarità distintive dei ristorni è proprio il fatto che la loro erogazione sia rimessa alla decisione dell'assemblea dei soci, che in presenza di un margine derivante dalla gestione mutualistica può deliberare autonomamente, all'interno dei paletti definiti dalle due norme citate, la "elargizione del vantaggio mutualistico" (cfr. circolare 35/E del 2008) per i soci lavoratori conseguente all'operare in cooperativa in alternativa al farlo presso un altro datore di lavoro*».

Pertanto ad avviso dell'Istante, la decisione della distribuzione dei ristorni ai soci lavoratori, prescinde dal raggiungimento di incrementi di produttività, redditività,

qualità, efficienza e innovazione di cui alla legge n. 208 del 2015, altrimenti verrebbe vanificato la funzione di strumento principale con cui la cooperativa valorizza la qualità e quantità dello scambio mutualistico.

L'*Istante*, in relazione al punto 2), ritiene che ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale all'ammontare del premio di risultato erogato, è necessario che, nell'arco di un periodo congruo definito nell'accordo, sia stato realizzato l'incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione richiamati dalla norma e che tale incremento possa essere verificato attraverso indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva.

Infine, in relazione al punto 3), l'*Istante* ritiene che i criteri di ripartizione dei ristori tra soci lavoratori, in proporzione alla quantità e qualità degli scambi mutualistici siano indipendenti dai criteri di misurazione degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, finalizzati alla verifica della possibilità di applicare la tassazione agevolata ai ristori erogati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) prevede, dal periodo di imposta 2016, una modalità di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali nella misura del 10 per cento ai «*premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché le somme erogate sotto forma*

di partecipazione agli utili dell'impresa», emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 25 marzo 2016 e pubblicato sul sito istituzionale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in data 16 maggio 2016 (di seguito, il *decreto*).

Per i premi e le somme erogati nell'anno 2023, l'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui al comma 182 è ridotta al 5 per cento, come disposto dall'articolo 1, comma 63, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

Come chiarito con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, l'articolo 3 del *decreto* specifica che «*per somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa si intendono gli utili distribuiti ai sensi dell'articolo 2102 del codice civile*».

Ai sensi dell'articolo 2102 del codice civile, la partecipazione agli utili spettante al prestatore di lavoro (cfr. articolo 2554 c.c.) è determinata in base agli utili netti dell'impresa e, per le imprese soggette alla pubblicazione del bilancio (cfr. artt. 2423, 2435, 2464, 2491, 2516 del c.c.), in base agli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato e pubblicato (cfr. articolo 2433 e seguenti c.c.).

Non si tratta, quindi, dell'attribuzione di quote di partecipazione al capitale sociale bensì della modalità di erogazione della retribuzione, prevista dal libro V del codice civile nell'ambito della disciplina del rapporto di lavoro nell'impresa, secondo la quale il prestatore di lavoro può essere retribuito in tutto o in parte anche con partecipazione agli utili.

Si evidenzia che in base alla formulazione della norma e dello stesso decreto, la partecipazione agli utili dell'impresa costituisce una fattispecie distinta dalla corresponsione dei premi di produttività ed è quindi ammessa all'agevolazione

a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. Tali elementi devono, invece, ricorrere in caso di corresponsione dei premi di risultato, agevolabili anche per le imprese in perdita.

Anche l'erogazione di somme sotto forma di partecipazione agli utili d'impresa deve risultare dalla compilazione dell'apposita Sezione contenuta nel modello di dichiarazione allegato al *decreto* (cfr. circolare 28/E del 15 giugno 2016).

La circolare n. 28/E del 2016, inoltre, precisa che, come per il passato (cfr. circolare 14 febbraio 2011, n. 3/E, paragrafo 3.1.), possono essere ammessi al beneficio di cui all'articolo 1, comma 182 della legge n. 208 del 2015 anche i ristorni ai soci lavoratori di cooperative di cui all'articolo 1 della legge 3 aprile 2001, n. 142 nella misura in cui siano conformi alle previsioni introdotte dalla legge di Stabilità per il 2016 e dal decreto.

La peculiarità dell'istituto del ristorno comporta che la cooperativa sia tenuta a depositare, in luogo del contratto, il verbale con il quale l'assemblea dei soci ha deliberato la distribuzione dei ristorni, secondo le modalità di cui all'articolo 5 del decreto.

Anche la distribuzione dei ristorni deve risultare dal modello di dichiarazione allegato al *decreto*, attraverso la compilazione della sezione relativa alla partecipazione agli utili dell'impresa che, in questo caso, potrà essere utilizzata anche per i ristorni ai soci lavoratori di cooperative.

In relazione ai ristorni, l'articolo 2545-*sexies* del codice civile sancisce che «*L'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici*», mentre l'articolo 3, comma 2, lettera *b*) della legge n. 142 del 2001 prevede che trattamenti economici ulteriori possono essere

deliberati dall'assemblea e possono essere erogati: *«in sede di approvazione del bilancio di esercizio, a titolo di ristorno, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi di cui al comma 1 e alla lettera a), mediante integrazioni delle retribuzioni medesime (...).»*

Nella circolare 9 aprile 2008, n. 35/E, è stato chiarito che i ristorni costituiscono uno degli strumenti tecnici per attribuire ai soci il vantaggio mutualistico derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa. In altre parole i ristorni sono i profitti netti della cooperativa derivanti dall'attività con i soci attribuiti ai soci stessi in proporzione agli scambi mutualistici intercorsi con la cooperativa nel corso dell'anno.

Ciò premesso, d'intesa con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si ritiene che, nella misura in cui i ristorni in oggetto siano conformi alle previsioni di cui all'articolo 1, commi da 182 a 190, della legge di Stabilità 2016 e a condizione che la distribuzione degli stessi risulti dal modello di dichiarazione allegato al *decreto*, attraverso la compilazione della sezione relativa alla partecipazione agli utili dell'impresa, ai fini trattamento fiscale agevolativo, alle somme erogate a titolo di ristorno si applichi la tassazione agevolata a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)