

Risposta n. 184/2023

OGGETTO: Deduzioni forfetarie delle spese di trasferta per le cooperative di autotrasporto merci – Trasferimento della deduzione ai soci – Articolo 62 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

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

QUESITO

La Società ALFA Soc. Coop. (di seguito, anche, "Istante") è un'impresa cooperativa autorizzata all'autotrasporto merci in conto terzi e chiede chiarimenti in merito alla possibilità di determinare il reddito di impresa fruendo delle deduzioni forfetarie delle spese di trasferta effettuate dai soci ai sensi del combinato disposto degli artt. 95, comma 4, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e 62 della Legge del 21 novembre 2000, n. 342 (L. n. 342/2000).

L'Istante, in particolare, afferma che, a seguito della fusione per incorporazione, la Cooperativa BETA ha incorporato la società Cooperativa GAMMA.

Con la fusione, la società incorporante cambia inoltre la propria denominazione sociale in quella attuale (ALFA) e subentra in tutto il patrimonio della società incorporata assumendone diritti e obblighi e proseguendo in tutti i rapporti anteriori alla fusione.

Entrambe le società, ovvero la Cooperativa BETA e la Cooperativa GAMMA, che hanno preso parte all'operazione straordinaria di fusione, sono società di cui all' art. 2511 e ss. del Codice civile a mutualità prevalente, esercenti attività di trasporto merci in conto terzi con previsione nei propri statuti dei seguenti rispettivi scambi mutualistici. In particolare:

- i soci della Cooperativa BETA hanno lo scopo, attraverso lo scambio mutualistico, di fornire, tramite l'assunzione di trasporti per conto terzi, la tutela degli interessi economici delle imprese associate;

- i soci della Cooperativa GAMMA hanno lo scopo di perseguire, attraverso lo scambio mutualistico, tramite la gestione in forma associata, la continuità di occupazione lavorativa e le migliori condizioni economiche, sociali e professionali. In tal caso, la cooperativa, nello svolgimento delle proprie attività, si avvale prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci.

Come sopra premesso, a seguito della fusione per incorporazione di GAMMA in BETA (che cambia denominazione in ALFA), la Società diventa una cooperativa a "scambio plurimo" subentrando nello scambio mutualistico dei "soci lavoratori" di GAMMA che va ad aggiungersi a quello già esistente dei "soci di BETA imprenditori".

L'Istante aggiunge inoltre che i regolamenti interni relativi agli scambi mutualistici, approvati rispettivamente da BETA e GAMMA antecedentemente alla fusione, rimangono in vigore anche dopo la stessa. Lo Statuto, d'altro canto, è stato

rielaborato anche per tener conto dei due diversi scambi mutualistici e della ridefinizione delle norme che regolano lo svolgimento dell'Assemblea dei soci, con la previsione di assemblee separate per i soci lavoratori e per i soci imprenditori.

Premesso quanto sopra, la Società chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire, pur in presenza di uno scambio plurimo derivante dall'incorporazione di GAMMA, delle deduzioni forfetarie delle spese di trasferta originate dall'attività svolta dai soci lavoratori appartenenti allo scambio mutualistico di produzione lavoro, ai sensi del combinato disposto degli articoli 95, comma 4, del TUIR e 62 della L. n. 342/2000.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società, in quanto impresa cooperativa autorizzata all'autotrasporto merci in conto terzi ritiene di poter fruire delle agevolazioni riconosciute ai sensi del combinato disposto:

- di cui all'art. 95, comma 4, del TUIR, in base al quale le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, comprese le imprese cooperative, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto;

- di cui all'art. 62 della L. n. 342/2000 ai sensi del quale *"La disposizione di cui all'articolo 62, comma 1-quater, del testo unico delle imposte sui redditi, (...), si applica ai fini della determinazione del reddito di cui all'articolo 47, comma 1, lettera a), del medesimo testo unico, se la società cooperativa autorizzata all'autotrasporto non*

fruisce della deduzione dell'importo ivi previsto, né della deduzione analitica delle spese sostenute, in relazione alle trasferte effettuate dai soci fuori del territorio comunale."

In applicazione di tali disposizioni, la cooperativa determina quindi il reddito utilizzando la deduzione forfetaria di cui all'art. 95, comma 4, sino a capienza del reddito prodotto nel periodo di imposta e, per la parte residua che non trova capienza nel reddito della cooperativa, trasferisce in applicazione dell'art. 62 la deduzione forfetaria a tutti i soci lavoratori che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

La deduzione forfetaria prevista dall'art. 95 può essere, dunque, "trasferita" a tutti i soci lavoratori che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all' art. 50 del TUIR qualora la cooperativa, autorizzata all'autotrasporto, non possa fruire né della deduzione forfetaria né della deduzione analitica.

Nel periodo ante fusione, la Cooperativa GAMMA per il periodo 2020 ha utilizzato la deduzione forfetaria delle spese di trasferta, ex art. 95, comma 4, TUIR. Di questa deduzione, tolto l'importo utilizzato dalla Cooperativa di trasporto ai fini IRES, residuerebbe l'importo di ..., trasferibile ai soci lavoratori, ai sensi dell'art. 62 della L. n. 342/2000.

La deduzione, relativamente alla quota utilizzata dalla Cooperativa, è quindi da inserire nel rigo RF55 con il codice 3, tra le variazioni in diminuzione e, contemporaneamente, occorre indicare tra le variazioni in aumento del rigo RF (codice 99 dedicato alle altre variazioni in aumento) le eventuali spese per trasferte analitiche contabilizzate.

In merito alla possibilità di utilizzo della residua deduzione forfetaria dell'art. 62 da parte dei soci lavoratori, la cooperativa GAMMA aveva già ottenuto dall'Agenzia

delle entrate una risposta positiva a interpello con la quale veniva confermata la possibilità per GAMMA di "trasferire, in via sussidiaria, al socio la deduzione forfetaria che, ai sensi dell'art. 62, comma 1-quater, del TUIR spetterebbe alla cooperativa in luogo della deduzione analitica delle spese sostenute per le trasferte dei dipendenti".

Tale previsione trovava la sua ragione in considerazione del regime di esenzione ai fini delle imposte sul reddito per le cooperative di produzione e lavoro, previsto dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973.

Sebbene sia venuta meno la previsione di esenzione di tale ultima disposizione, se non relativamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'IRAP, la cooperativa può avvalersi direttamente della deduzione forfetaria e, qualora residuasse una parte residua che non trova capienza nel reddito di esercizio, può trasferirla ai propri soci lavoratori.

A supporto di ciò, l'Istante inoltre richiama i documenti di prassi in merito, in particolare la Risoluzione n. 39/E dell'11 febbraio 2002 dell'Agenzia delle entrate e la circ. n. 17/E del 15 febbraio 2001 del Ministero delle Finanze.

Successivamente, con l'incorporazione di GAMMA in ALFA (già BETA) effettuata nel 2021, quest'ultima, diventata una cooperativa mista con scambio mutualistico plurimo, ritiene di:

- poter continuare ad applicare il combinato disposto degli articoli artt. 95, comma 4, del TUIR e n. 62 della L. n. 342/2000, ad abbattimento del reddito complessivo prodotto dalla cooperativa

- per la parte non usufruita dalla stessa, trasferire in via sussidiaria la deduzione ai soci lavoratori senza dover distinguere tra reddito prodotto con il lavoro dei soci imprenditori e reddito prodotto con il lavoro dei soci lavoratori.

La Società ritiene infatti che il presupposto per usufruire della deduzione forfetaria sia ravvisabile *in primis* nell'esercizio autorizzato dell'attività di autotrasporto merci produttiva di un reddito omnicomprensivo e non scindibile.

In tal senso, l'Istante determinerà il reddito in base alle ordinarie modalità, ovvero applicando la deduzione forfetaria di cui all' art. 95, comma 4 del TUIR, sino a capienza del reddito prodotto nel periodo di imposta e, per la parte residua che non trova capienza nel reddito della cooperativa, trasferirà in applicazione dell'art. 62 della L. n. 342/2000 la deduzione forfetaria a tutti i soci lavoratori che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

In questo modo si realizzerà un equilibrio tra i soci lavoratori e i soci imprenditori dell'Istante, laddove questi ultimi già fruiscono in proprio della deduzione forfetaria ai sensi dell'art. 66, comma 5, del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere è reso sulla base delle informazioni fornite nell'istanza di interpello assunte acriticamente e che esula dalle competenze in sede di interpello ogni valutazione o apprezzamento circa gli importi indicati nella stessa.

Ai fini della soluzione del quesito in esame, occorre innanzitutto ricordare che l'art. 95, comma 4 del TUIR prevede che *"Le imprese autorizzate all'autotrasporto di*

merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto".

Nella disciplina delle deduzioni per trasferte effettuate nel settore dell'autotrasporto è intervenuta la L. n. 342 del 2000, che, all'articolo 62, ha previsto, per le società cooperative autorizzate all'autotrasporto, una particolare modalità di utilizzo della deduzione di cui al citato articolo 95, comma 4, del TUIR.

Il citato articolo 62 della L. n. 342/2000, infatti, prevede che "La disposizione di cui all'articolo 62, comma 1-quater, (ora art. 95, comma 4 del TUIR, ndr) (...), si applica ai fini della determinazione del reddito di cui all'articolo 47, comma 1, lettera a), del medesimo testo unico, se la società cooperativa autorizzata all'autotrasporto non fruisce della deduzione dell'importo ivi previsto, né della deduzione analitica delle spese sostenute, in relazione alle trasferte effettuate dai soci fuori del territorio comunale".

L'art.62 della citata legge n.342 consente quindi di trasferire, in via sussidiaria, al socio lavoratore dipendente la deduzione forfetaria che, ai sensi dell'art. 95, comma 4, del TUIR è residuata in capo alla cooperativa in luogo della deduzione analitica delle spese sostenute per le trasferte dei dipendenti.

Ciò in quanto le cooperative di produzione e lavoro erano esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n.601 (Dpr n. 601/1973), allorquando l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con

carattere di continuità non fosse stato inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi fatta eccezione per quelli relativi alle materie prime e sussidiarie.

Il medesimo articolo prevedeva, inoltre, che fosse ridotta alla metà l'imposta sul reddito delle persone giuridiche qualora l'ammontare delle predette retribuzioni fosse inferiore al 50% ma non al 25% dei costi.

Tuttavia il legislatore, con l'articolo 1, comma 462, della Legge del 30/12/2004 n. 311, ha stabilito che *"l'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, si applica limitatamente al reddito imponibile derivante dall'inededucibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive"*.

La riduzione delle misure di esenzione in capo alle cooperative di produzione e lavoro, tuttavia, non ha fatto venir meno la circostanza che queste ultime si possano trovare nell'impossibilità di avvalersi, in via diretta ed immediata, della deduzione forfetaria e, di conseguenza, si deve ritenere che non sia venuta meno la *ratio* stessa che animava l'art. 62 della Legge n. 342/2000.

Ciò implica che la cooperativa debba usufruire della deduzione direttamente sul proprio reddito, fatta salva l'ipotesi in cui la stessa non trovi capienza nel reddito dell'esercizio, perché nullo ovvero inferiore all'ammontare complessivo della deduzione. Unicamente in questo caso la deduzione può essere trasferita ai soci in tutto o in parte (ossia per la quota che non ha trovato capienza nel reddito dell'esercizio).

Con riferimento allo specifico quesito posto dall'Istante, si ritiene che tale possibilità debba essere riconosciuta anche ad una cooperativa di trasporti che abbia una struttura nella quale realizzi uno scambio mutualistico plurimo [di produzione e lavoro

(soci lavoratori dipendenti) e di servizi (soci lavoratori autonomi)] limitatamente allo scambio mutualistico con i soci lavoratori dipendenti.

In base alla precedente argomentazione, si concorda con la soluzione proposta dall'Istante che determinerà, quindi, il reddito in base alle ordinarie modalità applicando la deduzione forfettaria di cui art. 95, comma 4, del TUIR sino a capienza del reddito complessivo prodotto nel periodo di imposta e, per la parte residua, che non trova capienza nel reddito della cooperativa, trasferirà, in applicazione dell'art. 62 della L. n. 342/2000, la deduzione forfettaria a tutti i soci lavoratori che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**