

CIRCOLARE N. 25 DEL 28 NOVEMBRE 2016

IMPOSIZIONE INDIRETTA

IVA – Imposte sui redditi – Cessioni gratuite di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale

ABSTRACT

La legge 12 agosto 2016, n. 166, ha lo scopo di ridurre gli sprechi dei prodotti alimentari e farmaceutici nelle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione dei medesimi, attraverso il loro recupero e la donazione nei confronti delle categorie sociali ritenute meritevoli di tutela.

Con la presente circolare si illustrano le principali disposizioni della legge che prevedono agevolazioni, in materia di IVA, di imposte sui redditi e di tassa sui rifiuti, per le cessioni gratuite di beni alimentari e di prodotti farmaceutici effettuate a fini di solidarietà sociale.

Di tali agevolazioni potranno usufruire anche le imprese che pongono in essere cessioni gratuite in favore delle popolazioni colpite dai recenti terremoti.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 19 agosto 2016, n. 166 (artt. 16 e 17)

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Agevolazioni in materia di IVA	p. 7
2. Agevolazioni in materia di imposte sui redditi	p.13
3. Agevolazione in materia di tassa sui rifiuti	p.14

Introduzione

Il legislatore nazionale, nel corso del tempo, è più volte intervenuto per introdurre nell'ordinamento specifiche disposizioni atte a disciplinare, sia sotto il profilo amministrativo che tributario, le erogazioni, in denaro od in natura, poste in essere dalle imprese in favore di soggetti socialmente svantaggiati od in condizioni di bisogno, rese sia direttamente nei confronti dei destinatari finali delle medesime, sia nei confronti di enti, pubblici e privati, che svolgono attività di assistenza e beneficenza in favore di tali soggetti.

La recente legge 19 agosto 2016, n. 166, contenente "Disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi"¹, si inserisce nell'alveo di tali provvedimenti, perseguendo essenzialmente le seguenti finalità:

- introdurre misure volte a ridurre la produzione di rifiuti e a promuovere il riuso e il riciclo dei prodotti per estenderne il ciclo di vita, al fine di limitare gli impatti negativi sull'ambiente e sulle risorse naturali;
- contribuire al raggiungimento degli obiettivi generali stabiliti dal Programma nazionale di prevenzione dei rifiuti e dal Piano nazionale di prevenzione dello spreco alimentare, nonché alla riduzione delle quantità dei rifiuti biodegradabili avviati allo smaltimento in discarica;
- favorire, a fini di solidarietà sociale, il recupero e la donazione delle eccedenze alimentari, destinandole, in via prioritaria, all'utilizzo umano;
- agevolare, ai medesimi fini, il recupero e la donazione di prodotti farmaceutici;
- favorire, sempre con intenti solidaristici, il recupero e la donazione di altre tipologie di prodotti che dovranno essere successivamente individuati con appositi decreti ministeriali, nonché di articoli e accessori d'abbigliamento usati²;
- contribuire ad attività di ricerca sulle tematiche sociali e di tutela ambientale formanti oggetto della legge in esame, nonché all'informazione e alla sensibilizzazione su tali tematiche delle istituzioni e dei cittadini, con particolare riferimento ai giovani, mediante

¹ Pubblicata nella G.U. – Serie ordinaria – n. 202 del 30 agosto 2016, ed entrata in vigore il 14 settembre 2016.

² L'art. 14 della legge disciplina i conferimenti di articoli e accessori di abbigliamento usati da parte dei soggetti privati direttamente presso le sedi operative dei soggetti donatori: v., per la definizione di tali soggetti, le pagg. 5 e 6 della presente circolare.

campagne di informazione – anche tramite il servizio pubblico televisivo, radiofonico e multimediale – finalizzate a promuovere comportamenti volti a ridurre gli sprechi alimentari, energetici e di altro genere³.

L'art. 2 della legge elenca, poi, un insieme di definizioni utili agli effetti della concreta applicazione delle disposizioni in essa contenute.

In particolare, viene individuato come “spreco alimentare” l'insieme dei prodotti, scartati dalla catena agroalimentare per ragioni commerciali o estetiche, o in quanto prossimi alla loro scadenza, che possono comunque essere destinati al consumo umano (o, in seconda istanza, al consumo animale), in luogo della loro destinazione al ciclo dei rifiuti, comportando ciò riflessi positivi sulla tutela dell'ambiente e alleggerimenti burocratici in favore degli operatori economici.

La legge stabilisce, ancora, che l'attribuzione degli scarti alimentari avvenga a titolo gratuito e senza particolari formalità (è sufficiente un documento di trasporto progressivamente numerato, o, in alternativa, un “documento equipollente”) da parte degli operatori del settore alimentare – e cioè, “i soggetti pubblici o privati, operanti con o senza fini di lucro, che svolgono attività connesse ad una delle fasi di produzione, confezionamento, trasformazione, distribuzione e somministrazione degli alimenti” – in favore dei “soggetti donatori”, che sono gli enti pubblici nonché gli enti privati, comprese le ONLUS⁴, “costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità

³ V. l'art. 9 della legge.

⁴ Ai sensi dell'art. 10, comma 1, del citato D.Lgs. n. 460 del 1997, recante le norme di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, sono qualificate come ONLUS “...le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica, i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedono espressamente:

a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:

1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'art. 17 della legge 23

civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità..”.

L'art. 2 contiene, inoltre, la definizione normativa, agli effetti della stessa legge, delle locuzioni 'eccedenze alimentari', 'termine minimo di conservazione'⁵ e 'data di scadenza' dei prodotti in questione, nonché di 'donazione' di beni (ai sensi dell'art. 2, lett. e, della legge, tale termine è utilizzato con significato analogo a quello di "cessione di beni a titolo gratuito").

Sotto il profilo tributario, e cioè con particolare riferimento all'IVA e alle imposte sui redditi, l'art. 16 detta specifiche norme di carattere agevolativo, miranti a favorire le operazioni di cessione gratuita a fini di solidarietà sociale.

In materia di tassa sui rifiuti (TARI), infine, il successivo art. 17 stabilisce che i Comuni possono prevedere la riduzione dell'aliquota della tassa rifiuti per gli operatori che aderiscono alla donazione delle eccedenze di prodotti alimentari.

agosto 1988, n. 400;

11-bis) cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrativa di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

⁵ In base all'art. 2, lett. f), della legge in esame, per 'termine minimo di conservazione' deve intendersi "la data fino alla quale un prodotto alimentare conserva le sue proprietà specifiche in adeguate condizioni di conservazione".

1. Agevolazioni in materia di IVA

Per meglio evidenziare le novità introdotte dalla legge in commento, sembra opportuno ripercorrere le principali disposizioni che, agli effetti dell'IVA, disciplinano, in via generale, le cessioni gratuite di beni.

Come accennato, la legge IVA contiene specifiche disposizioni normative dirette a promuovere ed incentivare, da parte delle imprese, le cessioni a titolo gratuito di beni destinati a determinate categorie sociali considerate meritevoli di tutela.

Al riguardo, è da premettere che, in linea generale, l'art. 2, comma 2, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che costituiscono cessioni di beni, rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, "le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a 50 euro e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19".

In sostanza, l'applicazione del tributo riguarda sia le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa, sia le cessioni gratuite di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa se di costo unitario superiore al suddetto limite di 50 euro, nei casi in cui per l'acquisto, o l'importazione, dei beni gratuitamente ceduti sia stata operata "a monte" la detrazione della relativa imposta⁶.

Relativamente alle cessioni rilevanti ai fini dell'IVA, l'art. 10, comma 1, n. 12), dello stesso d.P.R. n. 633 prevede l'esenzione dal tributo per le cessioni gratuite di beni che vengono effettuate nei confronti di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica⁷, e di ONLUS.

Il successivo n. 13) dello stesso art. 10 dispone, poi, l'esenzione dall'imposta anche per le cessioni gratuite (di cui al citato art. 2, comma 2, n. 4) poste in essere in favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 8 dicembre 1970, n. 996, o della legge 24 febbraio 1992, n. 225⁸.

⁶ V., in tal senso, la circolare Assonime n. 89 del 1996, pag. 3 e segg.

⁷ Secondo quanto peraltro chiarito dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 23/E del 30 marzo 1998, il trattamento di esenzione, per le cessioni gratuite effettuate nei confronti degli enti pubblici, non è subordinato alla circostanza che i medesimi svolgano esclusivamente le suddette attività di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, dovendo tali requisiti intendersi riferiti alle sole associazioni riconosciute, o fondazioni.

⁸ Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 328/E del 16 ottobre 2002, in tali fattispecie il legislatore subordina l'applicazione dell'esenzione alla ricorrenza del duplice requisito della gratuità delle cessioni, e delle condizioni di svantaggio dei soggetti beneficiari; pertanto, le cessioni in parola devono

Agli effetti della detrazione, trattandosi, nelle fattispecie di cui ai suddetti nn. 12) e 13) dell'art. 10, di operazioni esenti di carattere occasionale, l'effettuazione di tali operazioni comporta, a carico delle imprese, l'indetraibilità dell'IVA limitatamente agli acquisti dei beni e servizi utilizzati per effettuare le operazioni stesse. Pertanto, con riguardo ai beni prodotti, o acquistati, per la loro successiva vendita, o rivendita – beni per i quali la detrazione è stata operata all'atto del loro acquisto, od importazione – ma successivamente destinati ad essere gratuitamente ceduti ai soggetti di cui ai nn. 12) e 13) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633, i cedenti hanno l'obbligo di procedere, in relazione alla loro utilizzazione in operazioni esenti, alla rettifica della detrazione inizialmente operata, ai sensi dell'art. 19-bis 2, comma 1, dello stesso d.P.R. n. 633⁹, nel limite sopra detto.

In relazione a tali cessioni gratuite, il timore che il beneficio dell'esenzione, accordato agli effetti dell'IVA, potesse nella pratica dare luogo ad abusi da parte degli operatori economici che dette cessioni pongono in essere, ha, poi, indotto il legislatore a prevedere specifiche disposizioni atte a comprovare l'effettività di tali dazioni di beni a titolo gratuito.

Nell'ambito del Regolamento che contiene la disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto dei beni¹⁰, infatti, l'art. 2, comma 2, lett. a), del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, come modificato, da ultimo, dalla legge finanziaria per il 2016, dispone che, per le cessioni dei beni gratuitamente ceduti ai sensi del citato art. 10, n. 12), del d.P.R. n. 633 del 1972, la presunzione di cessione non opera qualora l'avvenuta cessione venga provata con le seguenti modalità:

- comunicazione scritta da parte del cedente agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai competenti comandi della Guardia di finanza, con l'indicazione della data, dell'ora e del luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, e dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. Tale comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna, potendo peraltro non essere inviata nei casi in cui l'ammontare del costo dei

arrecare vantaggio alle sole categorie di soggetti espressamente individuati dalle suddette norme, e senza corresponsione di alcun corrispettivo.

⁹ Tale norma impone la rettifica della detrazione nei casi in cui i beni siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella operata "ab origine" (nella specie, appunto, le operazioni esenti occasionali aventi ad oggetto le cessioni gratuite in parola); v., in tal senso, la circolare Assonime n. 66 del 1999, pag. 19; v., anche, le circolari dell'Agenzia delle entrate nn. 207/E del 16 novembre 2000 (par. 2.1.14) e n. 26/E del 26 marzo 2008, par. 4.

¹⁰ In circolari Assonime nn. 51 e 89 del 1998.

beni stessi non sia superiore a 15mila euro, ovvero si tratti di beni facilmente deperibili (ad es., prodotti alimentari);

- emissione del documento di trasporto progressivamente numerato;
- dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15¹¹, con la quale l'ente destinatario dei beni deve attestare la corrispondenza dei dati afferenti la natura, qualità e quantità dei beni ricevuti con quelli riportati nel suddetto documento di trasporto.

Poiché la gravosità, per i soggetti IVA, dei descritti adempimenti necessari a porre in essere le cessioni gratuite in parola, soprattutto sotto il profilo dei limiti alla detrazione, tendeva a vanificare, nella pratica, le finalità umanitarie ispiratrici della norma di esenzione di cui al citato n. 12) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 – e ciò anche per quei prodotti, come i generi alimentari, per i quali a tali finalità dovrebbe essere riconosciuta particolare rilevanza – con la disposizione contenuta nel comma 15 dell'art. 6 della legge 19 maggio 1999, n. 133¹² era stato già a suo tempo stabilito che i prodotti alimentari non più commercializzati (perché, ad es., sostituiti da altri prodotti), o non idonei alla commercializzazione – per difetti originari (ad es. per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili) ovvero per prossimità della data di scadenza – ceduti gratuitamente ai soggetti di cui al n. 12) dell'art. 10, agli effetti degli dell'IVA devono considerarsi “distrutti”, venendo in tal modo meno la causa di indetraibilità dell'imposta assolta “a monte” conseguente alla disciplina di esenzione precedentemente stabilita per tali operazioni. La norma in questione trova fondamento nell'art. 185, par. 2, della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, di rifusione del testo della sesta direttiva n. 388 del 1977, il quale stabilisce che il procedimento di rettifica della detrazione già effettuata non opera nei casi di “distruzione” dei beni¹³.

¹¹ Contenente norme sulla documentazione amministrativa e sulla legalizzazione e autenticazione di firme.

¹² Recante disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale, in circolare Assonime n. 66 del 1999.

¹³ Tra le varie norme con le quali, agli effetti dell'IVA, il legislatore nazionale ha inteso equiparare le cessioni gratuite di particolari tipologie di beni alla loro “distruzione” – con conseguente assenza di limiti alla detrazione dell'imposta precedentemente operata per la loro produzione, o acquisto – si ricordano, inoltre:

- le cessioni gratuite, rese in favore delle ONLUS, di beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dai prodotti farmaceutici e dalle derrate alimentari, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che, pur non modificandone l'idoneità di utilizzo, non ne consentono la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la loro distruzione (art. 13, comma 3, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, contenente le norme di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale-ONLUS);
- le cessioni gratuite di prodotti editoriali e di dotazioni informatiche non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, quando effettuate in favore di enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni

In tale contesto normativo, al fine di ridurre ulteriormente gli oneri connessi alle cessioni in discorso, l'art. 16 della legge in oggetto modifica, ora, il citato art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 441 del 1997, introducendo agli effetti probatori – in deroga alla ricordata disciplina – una specifica misura di semplificazione per il superamento della presunzione di cessione relativa alle cessioni gratuite di beni effettuate ai sensi del citato art. 10, n. 12), del d.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei soggetti ivi indicati (enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, e alle ONLUS).

Inoltre, per incentivare maggiormente il compimento di operazioni di solidarietà sociale, la stessa legge integra anche il dettato normativo del citato art. 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999, da un lato ampliando le tipologie di prodotti le cui cessioni gratuite – in quanto assimilate alla loro distruzione – danno diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte dai soggetti cedenti, e, dall'altro, allargando la platea dei soggetti potenzialmente destinatari di tali cessioni.

Quanto al profilo probatorio, il comma 1 dell'art. 16 della legge in commento stabilisce che le comunicazioni relative alle cessioni gratuite di cui all'art. 10, n. 12), del d.P.R. n. 633 da presentare ai competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza, precedentemente previste in modalità cartacea, devono essere ora effettuate esclusivamente con modalità telematiche entro la fine del mese in cui le cessioni vengono poste in essere; viene, inoltre, specificato che dette comunicazioni telematiche possono non essere inviate qualora il valore dei beni in questione non sia superiore a 15mila euro per ogni singola cessione gratuita effettuata nel corso del mese cui si riferisce la comunicazione stessa, e si ribadisce altresì l'esonero dalla comunicazione per le cessioni gratuite aventi ad oggetto beni alimentari facilmente deperibili.

Lo stesso comma 1 dell'art. 16, inoltre, dispone – sulla falsariga di quanto previsto dal d.P.R. n. 441 del 1997 – che la comunicazione telematica deve contenere l'indicazione della data, dell'ora e del luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, e dell'ammontare complessivo dei beni alimentari e dei prodotti farmaceutici gratuitamente ceduti.

scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi (art. 54, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in circolare Assonime n. 67 del 2000, par. 5).

In definitiva, la modifica in questione introduce notevoli semplificazioni, in ordine agli adempimenti posti in capo ai soggetti cedenti, non solo per quanto riguarda le mutate modalità di comunicazione di tali cessioni (da cartacea a telematica), ma anche in relazione alla cadenza temporale della comunicazione, che passa, appunto, da “preventiva” a “riepilogativa”¹⁴.

A norma del comma 2 dell’art. 16, la concreta attuazione di tale normativa è subordinata all’emanazione di un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge¹⁵, con il quale saranno definite le modalità telematiche per l’invio della comunicazione.

Per esigenze di coordinamento normativo, inoltre, il comma 3 dell’art. 16 prevede l’obbligo per il Governo di predisporre, entro 90 giorni dall’entrata in vigore della legge¹⁶, le necessarie modifiche da apportare al testo dell’art. 2 del d.P.R. n. 441 del 1997¹⁷, al fine di adeguarlo alle nuove disposizioni.

Quanto alle operazioni assimilate alla “distruzione di beni” di cui alla legge n. 133 del 1999, come accennato, i commi 4 e 6 dell’art. 16 della nuova legge modificano anche questo aspetto, venendo ora stabilito che la suddetta comunicazione telematica è validamente utilizzabile per considerare distrutti, agli effetti dell’IVA – e quindi, ripetiamo, senza che operino i limiti alla detrazione del tributo assolto “a monte” sugli acquisti utilizzati per compiere tali operazioni – i prodotti alimentari anche quando vengono gratuitamente ceduti “..oltre il termine minimo di conservazione¹⁸, purché siano garantite l’integrità dell’imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione”.

Trattandosi di una fattispecie di cessione gratuita di beni assimilata alla “distruzione” dei medesimi, il secondo periodo del comma 4 dell’art. 16 della nuova legge opportunamente precisa che, in tali casi, non si rendono applicabili le disposizioni contenute nell’art. 2, comma 4, del d.P.R. n. 441 del 1997, che detta le specifiche modalità probatorie per i (diversi) casi di distruzione volontaria di beni o di

¹⁴ E’, peraltro, da osservare che la stessa norma non sembra prevedere anche la possibilità di annotare cumulativamente più cessioni gratuite, effettuate nello stesso mese nei confronti di uno stesso destinatario, nell’alveo di un’unica comunicazione (la nuova norma, infatti, fa riferimento al singolo documento di trasporto, ed alla singola consegna, dei beni gratuitamente ceduti).

¹⁵ Essendo la legge entrata in vigore il 14 settembre 2016 (v. la nota 1), il termine per l’emanazione di tale provvedimento è scaduto il 13 novembre 2016.

¹⁶ Quindi, entro il 13 dicembre 2016.

¹⁷ Nelle more dell’emanazione di tali modifiche, peraltro, sembrerebbe comunque logico ritenere che il nuovo regime sia già di fatto applicabile, trattandosi di norme che intendono esplicitamente sostituire quelle precedenti.

¹⁸ V., al riguardo, la nota 5.

trasformazione in altri beni di più modesto valore economico (per i quali vigono gli obblighi di comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria, la predisposizione di un apposito verbale di distruzione, e la redazione di un documento di trasporto dei beni eventualmente risultanti dalla distruzione o trasformazione).

Sempre nell'ottica di snellire gli adempimenti a carico delle imprese che pongono in essere cessioni di beni per finalità umanitarie, la nuova norma assimila alla "distruzione" di beni anche le cessioni gratuite di "...prodotti farmaceutici nonché.." di "...altri prodotti, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro" (decreto, quest'ultimo, da emanare, ai sensi del successivo comma 7 dello stesso art. 16, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore della legge¹⁹).

Come già a suo tempo stabilito dalla legge n. 133 del 1999 per i beni alimentari, la norma in parola ribadisce la condizione che dette cessioni gratuite di prodotti farmaceutici (nonché quelle dei beni di futura individuazione con il suddetto decreto ministeriale) devono avere ad oggetto beni che siano non più commercializzati, o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili, nonché per prossimità alla data di relativa scadenza.

Il comma 6 dell'art. 16 della nuova legge, infine, allarga il novero dei soggetti potenziali destinatari delle cessioni gratuite in parola, stabilendo che l'agevolazione si applica non solo per le cessioni gratuite dei beni che vengono poste in essere in favore degli enti pubblici, o delle associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, e delle ONLUS (come già previsto dall'art. 10, n. 12, del d.P.R. n. 633 del 1972), ma anche per quelle rese nei confronti di enti privati che siano comunque "...costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità".

¹⁹ Il comma 7 dell'art. 16 della legge in commento attribuisce al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di individuare per decreto, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, le categorie degli "altri prodotti" destinati a finalità sociali senza scopo di lucro, secondo quanto stabilito, per l'IVA, dal novellato art. 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999, e, per le imposte sui redditi – come si dirà nel successivo paragrafo della circolare – dall'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 460 del 1997. Pertanto, poiché la legge è entrata in vigore il 14 settembre 2016, tale decreto dovrà essere emanato entro il 12 gennaio 2017.

2. Agevolazioni in materia di imposte sui redditi

In tema di imposte sui redditi, il comma 5 dell'art. 16 della nuova legge modifica talune previsioni dell'art. 13 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, contenente le norme di riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

In particolare, vengono modificati i commi 2 e 4 di tale articolo, che disciplinano le cessioni gratuite dei beni alimentari e dei prodotti farmaceutici alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, ampliandone, come per l'IVA, l'ambito di applicazione sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo (dal lato dei soggetti destinatari delle cessioni).

Al riguardo, è da ricordare che il previgente testo del comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460 del 1997 disponeva che "le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa all'usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" (v., ora, l'art. 85, comma 2, del TUIR), non venendo conseguentemente tali cessioni gratuite tassate come ricavi in capo ai soggetti cedenti.

Per effetto delle modifiche ora apportate, dal punto di vista oggettivo, il nuovo comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460 del 1997, da un lato, ribadisce la totale deducibilità, dal reddito d'impresa dei soggetti cedenti, dei costi di produzione o di acquisto dei beni alimentari e dei prodotti farmaceutici gratuitamente ceduti la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, e, dall'altro, estende tale agevolazione anche ai costi sostenuti in relazione alle cessioni gratuite di altre tipologie di beni destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, sempre se prodotti o commercializzati nell'attività propria dell'impresa cedente, che, ai sensi del comma 7 dello stesso art. 16, dovranno essere individuati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze²⁰.

Sotto il profilo soggettivo (dal lato, cioè, dei soggetti destinatari di tali cessioni), il nuovo testo del comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460 estende la platea dei soggetti aventi diritto, in precedenza limitata alle sole ONLUS, anche – in analogia a quanto previsto

²⁰ V., sul punto, quanto già detto alla nota 19.

agli effetti dell'IVA – “..agli enti pubblici..e agli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità..”.

La legge, inoltre, aggiunge un nuovo periodo allo stesso comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460, con il quale, sempre per finalità di semplificazione, l'applicazione delle agevolazioni in parola non viene più subordinata (come in precedenza) alla preventiva comunicazione delle singole cessioni al competente ufficio delle entrate mediante raccomandata con avviso di ricevimento, ritenendosi a tali fini sufficiente la predisposizione, da parte del cedente, per ogni singola cessione gratuita effettuata, di “..un documento di trasporto progressivamente numerato ovvero un documento equipollente, contenente l'indicazione della data, degli estremi identificativi del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché della qualità, della quantità o del peso dei beni ceduti”.

Per esigenze di coordinamento, infine, viene riformulato anche il comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460, il quale, come condizione per l'applicazione del precedente comma 2, prevede ora solamente l'obbligo del rilascio in favore del cedente, da parte del destinatario dei beni gratuitamente ceduti, di “..un'apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti, da conservare agli atti dell'impresa cedente, con l'indicazione degli estremi dei documenti di trasporto o di documenti equipollenti corrispondenti ad ogni cessione, e in cui attesti il proprio impegno a utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali, e che, a pena di decadenza dai benefici fiscali previsti dal presente decreto, ne realizzi l'effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro”.

3. Agevolazioni in materia di tassa sui rifiuti

L'art. 17 della nuova legge, infine, in tema di tassa sui rifiuti (TARI), introduce una disposizione di carattere premiale in favore di determinate categorie di soggetti che pongono in essere cessioni gratuite di prodotti alimentari a fini di solidarietà sociale.

Tale norma, infatti, prevede, per i Comuni, la facoltà di operare una riduzione della tariffa relativa alla tassa sui rifiuti, stabilendo che “Alle utenze non domestiche relative

ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere, che producono o distribuiscono prodotti alimentari, e che a titolo gratuito cedono, direttamente o indirettamente, tali beni alimentari agli indigenti e alle persone in maggiori condizioni di bisogno ovvero per l'alimentazione animale, il comune può applicare un coefficiente di riduzione della tariffa proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita e oggetto di donazione”.

Il Direttore Generale

Micossi