



SETTORE

IVA – IMPOSTE DIRETTE

**CESSIONI GRATUITE: NORME DI FAVORE  
AMPLIATE E COMUNICAZIONE TELEMATICA  
ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE / GDF**

RIFERIMENTI

- Legge 19.8.2016, n. 166
- Informativa SEAC 21.7.2016, n. 222

IN SINTESI

*Recentemente il Legislatore ha approvato una Legge per incentivare la donazione / distribuzione di beni a fini di solidarietà sociale e per limitare gli sprechi.*

*In tale ambito si riscontrano alcune interessanti disposizioni di carattere fiscale tra le quali:*

- *l'applicabilità della disciplina agevolata alle cessioni gratuite di una più vasta gamma di beni e a favore di una più ampia platea di soggetti impegnati in attività solidali / sociali;*
- *la "semplificazione" degli obblighi di comunicazione, con l'introduzione della presentazione telematica;*
- *la facoltà per il Comune di applicare una riduzione della TARI per le attività che producono / distribuiscono beni alimentari e che cedono a titolo gratuito tali beni a persone in condizioni di bisogno ovvero per l'alimentazione animale.*

SERVIZI COLLEGATI

Settimana  
Professionale

SCHEDA OPERATIVE fisco



A seguito della pubblicazione sulla G.U. 30.8.2016, n. 202, il **14.9.2016** è entrata in vigore la Legge n. 166/2016 che introduce una serie di disposizioni “di favore” concernenti la **donazione / distribuzione di prodotti alimentari, farmaceutici e “altri prodotti” a fini di solidarietà sociale** e per **limitare i relativi sprechi**. In particolare, l'intento del Legislatore è quello di:

- **favorire il recupero e la donazione a fini di solidarietà sociale** delle **eccedenze alimentari**, di **prodotti farmaceutici** e di **altri prodotti** (da individuare con un apposito DM);
- **contribuire a ridurre la produzione di rifiuti e promuovere il riuso / riciclo**, per raggiungere gli obiettivi fissati dal Programma nazionale di prevenzione dei rifiuti e dello spreco alimentare.

Prima di evidenziare le novità fiscali contenute nella Legge in esame (artt. 16 e 17) si rammenta che il trattamento dei **beni ceduti gratuitamente** ad Enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica ovvero a ONLUS nonché gli adempimenti a carico del cedente / beneficiario sono regolati dalle seguenti disposizioni:

- art. 10, comma 1, n. 12), DPR n. 633/72, ai sensi del quale le cessioni gratuite di beni di cui all'art. 2, comma 2, n. 4) a favore dei soggetti sopra citati sono **esenti IVA**;
- art. 13, commi da 2 a 4, D.Lgs. n. 460/97 che, oltre a disciplinare la cessione gratuita di derrate alimentari e farmaci, regola il trattamento IVA / imposte dirette delle cessioni gratuite di beni non di lusso con alterazioni / vetustà, non più commercializzabili / vendibili;
- art. 6, comma 15, Legge n. 133/99 che individua le cessioni gratuite di derrate alimentari e i prodotti farmaceutici per le quali i beni si possono considerare **“distrutti ai fini IVA”**;
- art. 2, comma 2, DPR n. 441/97, modificato da ultimo dall'art. 1, comma 396, Finanziaria 2016, che specifica gli **adempimenti** da porre in essere per superare la c.d. “presunzione di cessione onerosa” e per fruire del regime “di favore” previsto (Informativa SEAC 21.7.2016, n. 222).

#### TRATTAMENTO AI FINI IVA – BENI CONSIDERATI DISTRUTTI

Come accennato, l'art. 10, comma 1, n. 12), DPR n. 633/72 dispone l'**esenzione IVA** per le **cessioni gratuite di beni** a favore di Enti pubblici, associazioni riconosciute / fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e ONLUS.

Al fine di ovviare alla necessità di rettificare l'IVA detratta sull'acquisto dei beni ceduti in esenzione IVA, gli artt. 13, comma 3, D.Lgs. n. 460/97 (per i beni non di lusso non più commercializzabili) e 6, comma 15, Legge n. 133/99 (per le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici) prevedono che detti beni si considerano **distrutti ai fini IVA, al ricorrere di specifiche condizioni**, recentemente modificate dall'art. 16, Legge n. 166/2016.

In particolare il comma 15 dell'art. 6, Legge n. 133/99, riguardante le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici è stato modificato come di seguito evidenziato.

<b>Art. 6, comma 15, Legge n. 133/99</b>	
<i>Ante Legge n. 166/2016</i>	<i>Post Legge n. 166/2016</i>
<p><i>I prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'articolo 10, numero 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.</i></p>	<p><b><i>I prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e i prodotti farmaceutici nonché altri prodotti, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai</i></b></p>

	<p><i>soggetti indicati nell'articolo 10, numero 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, <b>agli enti pubblici nonché 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, si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.</b></i></p>
--	---

È stato quindi **esteso l'ambito di applicazione della disciplina agevolata** in esame sia con riguardo ai **prodotti** oggetto della cessione che ai **soggetti destinatari di tali beni**. In particolare, possono essere considerati **distrutti ai fini IVA**, oltre agli alimenti e ai farmaci già previsti dalla normativa vigente, **anche**:

- i prodotti alimentari che vanno oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione;
- i prodotti farmaceutici e "altri prodotti" da individuare ad opera del MEF con un apposito Decreto, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati / non idonei alla commercializzazione per carenza / errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza;

ceduti gratuitamente:

- oltre che ai soggetti di cui all'art. 10, n. 12), DPR n. 633/72;
- anche a **Enti pubblici / 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 / scambio di beni e servizi di utilità sociale o forme di mutualità.

#### TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

L'art. 16 in esame modifica altresì, come di seguito esposto, il comma 2 del citato art. 13, D.Lgs. n. 460/97 ai sensi del quale le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici ceduti gratuitamente a ONLUS **non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** e pertanto il relativo valore normale **non costituisce ricavo** per l'impresa ex art. 85, comma 2, TUIR.

<b>Art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 460/97</b>	
<i>Ante Legge n. 166/2016</i>	<i>Post Legge n. 166/2016</i>
<p><i>Le <b>derrate alimentari e i prodotti farmaceutici</b>, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente <b>alle ONLUS</b>, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53 [ora 85], comma 2, [TUIR]</i></p> <p>...</p>	<p><i>Le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici <b>nonché altri prodotti, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro</b>, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente <b>agli enti pubblici, alle ONLUS 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</b></i></p>

	<b>realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53 [ora 85], comma 2, [TUIR] ...</b>
--	--

La disciplina agevolativa può quindi ora essere applicata, oltre che alle derrate alimentari e ai prodotti farmaceutici a favore di ONLUS, **anche** in caso di cessione gratuita:

- di **“altri prodotti”**, da individuare con Decreto del MEF purché:
  - **destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro;**
  - la cui **produzione / commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa;**
- a favore di **Enti pubblici / 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 / scambio di beni e servizi di utilità sociale e forme di mutualità.

### ADEMPIMENTI

Il comma 2 dell'art. 13, D.Lgs. n. 460/97, così come risultante dopo le modifiche apportate dalla Legge in esame, dispone che per poter fruire delle norme di favore sopra illustrate è necessario che:

**“per ogni singola cessione sia predisposto 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”.**

La Legge n. 166/2016 interviene anche sul comma 4 del citato art. 13, modificando le modalità di presentazione dell'apposita **comunicazione da parte del soggetto destinatario dei beni** come di seguito riportato.

<b>Art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 460/97</b>	
<i>Ante Legge n. 166/2016</i>	<i>Post Legge n. 166/2016</i>
<p><i>Le disposizioni dei commi 2 e 3 [*] si applicano a condizione che <b>delle singole cessioni sia data preventiva comunicazione, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate e che la ONLUS beneficiaria, in apposita dichiarazione</b> da conservare agli atti dell'impresa cedente, <b>attesti il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni</b> in conformità alle finalità istituzionali e, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal presente decreto, realizzi l'effettivo utilizzo diretto; entro il quindicesimo giorno del mese successivo, il cedente deve annotare nei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, la qualità e la quantità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese.</i></p> <p><i>Per le cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore si è esonerati dall'obbligo della comunicazione preventiva ...</i></p>	<p><i>Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano a condizione che il soggetto beneficiario effettui <b>un'apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti</b>, 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.</i></p>

(\*) Il comma 3 riguarda i beni non di lusso al cui scambio / produzione è diretta l'attività d'impresa non più commercializzabili per difetti o vetustà, ceduti gratuitamente a ONLUS.

Da quanto sopra risulta quindi che, al fine di usufruire dei benefici di cui ai citati commi 2 e 3 è necessario che:

- **ogni singola cessione sia documentata da un ddt / documento equipollente**, contenente l'indicazione:
  - della data;
  - degli estremi identificativi del cedente;
  - del destinatario e dell'eventuale incaricato del trasporto;
  - della qualità, quantità e peso dei beni ceduti.

Tale adempimento di fatto non è nuovo in quanto, per le cessioni gratuite in esame, l'art. 2, DPR n. 441/97 già ne prevede(va) l'emissione per il superamento della presunzione di cessione onerosa;

- **il destinatario dei beni** provveda alla predisposizione di **un'apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti**, da conservare dall'impresa cedente, con:
  - l'indicazione degli estremi dei ddt / documenti equipollenti relativi ad ogni cessione;
  - l'attestazione del proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali e a realizzare l'effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, a pena di decadenza dai benefici fiscali.

Rispetto al passato, quindi, in capo al destinatario dei beni (beneficiario delle cessioni gratuite) la dichiarazione da rilasciare in occasione di ciascuna donazione è stata "sostituita" da una **dichiarazione trimestrale**.

## COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE E ALLA GUARDIA DI FINANZA

Come noto, ai sensi dell' art. 2, comma 2, DPR n. 441/97, **l'impresa cedente** deve provvedere a **comunicare preventivamente** (almeno 5 giorni prima) **all'Agenzia delle Entrate**, mediante raccomandata, le cessioni che intende effettuare, con **esclusione delle cessioni di beni facilmente deperibili e di modico valore**.

Tale comunicazione va effettuata **anche al Comando della Guardia di Finanza**, con l'indicazione di data, ora e luogo di inizio del trasporto, destinazione finale dei beni, ammontare dei beni ceduti gratuitamente, al fine di superare la presunzione di cessione onerosa.

 L'art. 1, comma 396, Finanziaria 2016 ha **innalzato a € 15.000** (in precedenza € 5.164,57) **il limite del costo dei beni ceduti gratuitamente oltre il quale occorre inviare le prescritte comunicazioni all'Amministrazione finanziaria**.

**Per i beni facilmente deperibili** dette comunicazioni sono **in ogni caso facoltative** (senza limiti di valore) come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 18.5.2016, n. 20/E.

Ora il comma 1 dell'art. 16 in esame prevede una "semplificazione" di tale comunicazione, disponendo che:

*"Le cessioni previste dall'articolo 10, primo comma, numero 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **sono provate con modalità telematiche** da parte del cedente agli uffici dell'amministrazione finanziaria o ai comandi del Corpo della guardia di finanza competenti, con l'indicazione della data, dell'ora e del luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni nonché dell'ammontare complessivo, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita, dei beni gratuitamente ceduti, ivi incluse le derrate alimentari. La comunicazione **deve pervenire ai suddetti uffici o comandi entro la fine del mese cui si riferiscono le cessioni gratuite in essa indicate e può non essere inviata qualora il valore dei beni stessi non sia superiore a 15.000 euro per ogni singola cessione effettuata nel corso del mese cui si riferisce la comunicazione. Per le cessioni di beni alimentari facilmente deperibili si è esonerati dall'obbligo di comunicazione**".*

Da quanto sopra si desume quindi che, fermo restando il contenuto della comunicazione da presentare all'Agenzia delle Entrate e alla GdF e l'esclusione da tale obbligo per le cessioni gratuite di importo non superiore a € 15.000 e per le cessioni di beni alimentari facilmente

deperibili, le novità introdotte riguardano le modalità di presentazione di tale comunicazione. In particolare si evidenzia che la comunicazione **dovrà essere presentata:**

- **entro la fine del mese** cui si riferiscono le cessioni gratuite indicate (**non più prima** di ciascuna donazione);
- con **modalità telematiche** (che saranno definite da un apposito Provvedimento dell'Agenzia).

Va inoltre sottolineato che il comma 4 del citato art. 2 specifica che detta comunicazione:

- rileva anche ai fini IVA per poter considerare "distrutti" i beni donati;
- non è richiesta per considerare distrutti i beni di cui all'art. 3 della Legge in esame ossia le c.d. "eccedenze alimentari" cedute gratuitamente ai fini di solidarietà sociale.

ADEMPIMENTI	Ante Legge n. 166/2016	Post Legge n. 166/2016
<b>Ddt / documento equipollente</b>	Per ciascuna cessione	Per ciascuna cessione
<b>Dichiarazione destinatario dei beni ceduti gratuitamente</b>	Per ciascuna cessione	Con cadenza trimestrale
<b>Comunicazione all'Agenzia delle Entrate / GdF (*)</b>	Per ciascuna cessione Tramite raccomandata	Con cadenza mensile (fine mese) In via telematica

(\*) *Non richiesta per le cessioni gratuite di valore non superiore a € 15.000 e per le cessioni aventi ad oggetto beni alimentari facilmente deperibili.*

Preme infine evidenziare che il comma 3 dell'art. 16 in esame demanda al Legislatore l'adeguamento dell'art. 2, DPR n. 441/97 (relativo al "superamento" della presunzione di cessione) alle nuove modalità sopra esposte. Tale intervento legislativo potrebbe quindi incidere anche sugli adempimenti previsti in caso di distruzione / trasformazione dei beni.

#### RIDUZIONE TARI

Come noto, la TARI è corrisposta in base alla **tariffa commisurata ad anno** in base ai criteri determinati dal DPR n. 158/99, ossia in base alle quantità / qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia dell'attività svolta nonché al costo del servizio sui rifiuti, nel rispetto del principio "*chi inquina paga*".

L'art. 17 della Legge in esame, modificando l'art. 1, comma 652, Finanziaria 2014, introduce una **nuova fattispecie di riduzione** dell'imposta in esame disponendo che:

*"alle **utenze non domestiche** relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere, che **producono o distribuiscono beni 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".*

È quindi introdotta la **facoltà, per il Comune, di prevedere una riduzione** della TARI per le **utenze non domestiche** relative alle attività che:

- **producono e distribuiscono beni alimentari;**
- **cedono a titolo gratuito**, direttamente o indirettamente, **i predetti beni:**
  - agli indigenti;
  - alle persone in condizioni di bisogno;
  - per l'alimentazione animale.

■