



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 26 marzo 2008

OGGETTO: *Cessione gratuita di beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alle ONLUS. Art 13, comma 3, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Art. 1, comma 130 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.*

Premessa

Il comma 130 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha sostituito il comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, modificando la disciplina delle cessioni gratuite alle ONLUS dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici disciplinati dal comma 2 del medesimo articolo 13.

Il previgente testo del comma 3 dell'articolo 13 era il seguente:

“I beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa diversi da quelli di cui al comma 2, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La cessione gratuita di tali beni, per importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a 2 milioni di lire, sostenuto per la produzione o l'acquisto, si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'articolo 65, comma 2, lettera c-sexies), del predetto testo unico”.

Il testo del comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 460, come modificato dal comma 130 dell'art. 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è il seguente:

“I beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi da quelli di cui al comma 2, 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 distruzione, qualora siano ceduti gratuitamente alle ONLUS, per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto”.

Il comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997, nel testo introdotto dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, ha sostanzialmente apportato in materia di cessioni gratuite in favore delle ONLUS di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici, le seguenti modifiche:

- a) i beni oggetto di cessione agevolata sono solo quelli non di lusso, 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 distruzione;
- b) il costo specifico complessivo dei beni ceduti gratuitamente ammessi al regime agevolato non deve essere superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato;

- c) la cessione gratuita dei beni sopra descritti non si considera erogazione liberale ai fini del limite di cui all'art. 65, comma 2, lettera c-sexies) (ora art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR);
- d) i beni ceduti si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Rimane invariata, in via generale, salvo il limite di importo indicato al punto b), la disciplina ai fini delle imposte sui redditi dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, i quali non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

L'agevolazione recata dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 neutralizza, infatti, ai fini delle imposte sui redditi, gli effetti dell'art. 85, comma 2, del TUIR, il quale considera ricavi, tra l'altro, il valore normale dei beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

1. Natura dei beni ceduti gratuitamente

Nella precedente formulazione, in vigore fino al 31 dicembre 2007, il comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 agevolava la cessione di tutti i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, senza alcuna limitazione in merito alla natura e alle caratteristiche dei beni.

La norma introdotta dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, limita l'applicazione del regime agevolato solo alla cessione di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa che abbiano i seguenti requisiti:

- 1) deve trattarsi di beni "non di lusso";

- 2) detti beni devono presentare particolari anomalie consistenti in imperfezioni, alterazioni, danni o vizi;
- 3) dette anomalie devono essere tali da non modificare l'idoneità di utilizzo degli stessi beni;
- 4) le imperfezioni, le alterazioni, i danni o i vizi devono essere tali, tuttavia, da non consentire la commercializzazione o la vendita dei beni, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione.

In sostanza il legislatore ha circoscritto l'agevolazione alle cessioni gratuite, in favore delle ONLUS, di beni non di lusso, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che, sebbene ancora idonei all'uso, presentino difetti originari o sopravvenuti che ne rendano necessaria l'eliminazione dal circuito commerciale.

Si segnala che i beni eliminati dal circuito commerciale e ceduti gratuitamente alla ONLUS non possono più in alcun modo essere commercializzati o ceduti dalla ONLUS beneficiaria che li deve utilizzare esclusivamente per lo svolgimento delle attività istituzionali.

La ONLUS beneficiaria, in base a quanto previsto dal comma 4 dello stesso articolo 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 (vedasi in proposito il paragrafo 5) deve, infatti, attestare, in una apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

Lo stesso comma 4 stabilisce, inoltre, a pena di decadenza dei benefici fiscali, l'obbligo per la ONLUS beneficiaria dell'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti.

2. Limite di importo delle cessioni gratuite agevolate

Nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2007 le cessioni gratuite dei beni alle ONLUS non erano considerate ricavi per un importo corrispondente al costo specifico complessivamente non superiore a due milioni di lire sostenuto per la produzione o l'acquisto degli stessi beni.

Nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2008, sono destinatarie del regime fiscale agevolato le cessioni gratuite dei beni che presentino le caratteristiche descritte nei precedenti paragrafi fino ad un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Pertanto, il limite di fruibilità del beneficio non è più stabilito in un importo fisso, ma varia in proporzione all'entità del reddito d'impresa dichiarato.

Si ricorda che per costo specifico di un bene, come precisato nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, deve intendersi quello nel quale rientrano tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione del bene stesso e che concorrono, quindi, a comporre il valore di quest'ultimo, quali, ad esempio, il costo delle materie prime, dei semilavorati, dei prodotti finiti, degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati, etc..

3. Non computabilità delle cessioni gratuite ai fini del limite di deducibilità delle erogazioni liberali

Il testo dell'art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 460 del 1997, in vigore fino al 31 dicembre 2007, prevedeva che il costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS, complessivamente non superiore a due milioni di lire, si considerava erogazione liberale ai fini del limite previsto dall'art. 100, comma 2, lettera h) [già art. 65, comma 2, lettera c-sexies)] del TUIR.

In sostanza, il costo specifico dei beni ceduti concorreva con le eventuali erogazioni liberali in denaro effettuate dallo stesso soggetto cedente alla determinazione del limite di deducibilità (fino a 2.065,83 euro o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato) previsto dal citato art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR.

Il testo modificato dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007 non reca più tale previsione.

Da ciò consegue che il costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS non deve essere più computato al fine della formazione del limite di deducibilità stabilito dalla lettera h) dell'art. 100 del TUIR per le erogazioni liberali ivi previste.

Il beneficio della non rilevanza fiscale delle cessioni di beni non di lusso, ai sensi del novellato art. 13, comma 3, del decreto legislativo n. 460 del 1997, viene, pertanto, a costituire una agevolazione autonoma la quale non esplica effetti sulle disposizioni relative al limite di deducibilità delle erogazioni liberali previste dal citato art. 100, comma 2, lettera h) del TUIR.

4. Trattamento ai fini IVA dei beni ceduti

Il comma 3 dell'art. 13, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2007, non conteneva alcuna disposizione agevolativa ai fini IVA delle cessioni gratuite di beni alle ONLUS da esso disciplinate, limitandosi a prevedere unicamente il trattamento fiscale di dette cessioni ai fini delle imposte sui redditi.

Pertanto, ai fini IVA, le cessioni gratuite del comma 3 dell'art. 13 in esame, venivano ricondotte nel regime di esenzione previsto in via generale dall'art. 10, n. 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le cessioni gratuite di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa effettuate in favore, tra l'altro, delle ONLUS.

Il regime di esenzione non consentiva la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti ai sensi dell'art. 19, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, l'impresa donante aveva l'obbligo della rettifica della detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione.

Il novellato comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 ha previsto espressamente che i beni oggetto di cessione gratuita alle ONLUS si considerano, alle condizioni e limiti ivi espressamente indicati, distrutti agli effetti dell'IVA.

Ciò comporta che l'impresa donante può, dal 1° gennaio 2008, cedere i beni senza applicazione dell'IVA e senza subire limitazioni del diritto alla detrazione.

5. Procedure per l'applicazione del regime agevolato

Le procedure da seguire per l'applicazione alle cessioni gratuite dei beni in argomento del regime agevolato recato dal comma 3 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 460 del 1997 sono stabilite dal comma 4 dello stesso art. 13 nonché dall'art. 2, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 441, considerato che i beni ceduti si considerano distrutti agli effetti dell'IVA.

Sulla base delle richiamate disposizioni, gli adempimenti gravanti complessivamente sul cedente e sulla ONLUS beneficiaria sono i seguenti:

- 1) l'impresa cedente deve effettuare una preventiva comunicazione scritta delle singole cessioni di beni al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Detta comunicazione può essere resa unitariamente a quella prevista dall'art. 2, comma 2, del DPR n. 441 del 1997, inviandola anche ai comandi della Guardia di finanza di competenza, completa dell'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto,

della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. La comunicazione deve, quindi, pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna. L'anzidetta comunicazione può non essere inviata qualora le cessioni abbiano per oggetto beni facilmente deperibili e di modico valore unitario e qualora il costo complessivo di ciascuna cessione non sia superiore a euro 5.164,57;

- 2) l'impresa cedente deve predisporre il documento, progressivamente numerato, previsto dall'art. 1, comma 3, del DPR 14 agosto 1996, n. 472, contenente l'indicazione della data, della generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti;
- 3) l'impresa cedente deve annotare, entro il quindicesimo giorno del mese successivo alla cessione, nei registri previsti ai fini IVA o in apposito prospetto, che tiene luogo degli stessi, della quantità e qualità dei beni ceduti gratuitamente in ciascun mese;
- 4) la ONLUS cessionaria deve predisporre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale deve attestare natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento indicato sub 2);
- 5) la ONLUS cessionaria deve attestare, in apposita dichiarazione da conservare agli atti dell'impresa cedente, l'impegno ad utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali.

Come già chiarito nel paragrafo 1, la ONLUS beneficiaria dovrà, inoltre, a pena di decadenza dei benefici fiscali previsti dal decreto legislativo n. 460 del 1997, realizzare l'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti.

oooooo

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.