



"Cura Italia": gli incentivi fiscali alle erogazioni liberali

a cura degli avv.ti degli avvocati Francesco Zondini e Marco Novara - Pirola Pennuto Zei & Associati

Al fine di promuovere le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica in Italia causata da COVID-19, l'art. 66 del DL n. 18 del 17 marzo 2020 (c.d. DL "Cura Italia") introduce degli incentivi fiscali in relazione alle liberalità, sia in denaro che in natura, devolute nell'anno 2020, da parte di persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa.

In particolare il comma 1 del citato articolo prevede che per le erogazioni liberali, in denaro o in natura, effettuate dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito nella misura del 30%, per un importo non superiore a Euro 30.000,00.

Perseguendo le medesime finalità, inoltre, il comma 2 dell'articolo in commento estende alle anzidette erogazioni liberali effettuate dai soggetti titolari di reddito d'impresa quanto previsto dall'art. 27 della Legge n. 133/1999 in materia di erogazioni liberali in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari. Pertanto, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, è ammessa la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro nonché la non tassazione del valore delle erogazioni liberali in natura, che non determinano plusvalenze o ricavi fiscalmente rilevanti (cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 8/E/2020). Inoltre, ai fini IRAP è prevista l'integrale deducibilità delle donazioni nell'esercizio in cui le stesse sono effettuate, così come è prevista, altresì, l'esclusione dall'imposta sulle donazioni.

Con riferimento alle donazioni in denaro è necessario l'impiego di mezzi che assicurino la tracciabilità ed esplicitino la finalità delle erogazioni (i.e. donazioni finalizzate a far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19); sul punto, facciamo presente che all'art. 99 del DL "Cura Italia" è previsto che gli enti pubblici si dotino di conti correnti dedicati in modo che venga assicurata la massima trasparenza.

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle liberalità in natura, inoltre, il successivo comma 3 dell'art. 66 rimanda a quanto disposto dagli artt. 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro del 28/11/2019, che, rispettivamente, individuano i) i criteri per la valorizzazione dei beni oggetto di liberalità e ii) la documentazione necessaria per accedere alle agevolazioni previste.

Per completezza segnaliamo che con Circolare n. 8/E del 3/04/2020 l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che rientrano nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi dell'art. 66 del DL Cura Italia anche le donazioni eseguite da persone fisiche, enti non commerciali, soggetti titolari di reddito di impresa, direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19, ancorché queste ultime non risulterebbero tra gli enti destinatari espressamente richiamati dalla norma.

Trattamento IVA delle erogazioni liberali in natura

Con particolare riferimento alle erogazioni liberali in natura, in assenza di specifica previsione normativa contenuta nel DL "Cura Italia", il trattamento IVA delle cessioni gratuite dovrà essere valutato secondo le regole generali previste dal DPR 633/72 e secondo quanto disciplinato dalle disposizioni ad hoc già previste dal legislatore nazionale, distinguendo le fattispecie ed il relativo trattamento fiscale in relazione alla riconducibilità del bene all'attività dell'impresa, alla tipologia dello stesso nonché al profilo del donatario.

Sulla base di quanto sopra, pertanto, appare opportuno rammentare che, in via generale, ai fini iva

per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (i.e. beni non comunemente prodotti o commercializzati), la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72. In queste ipotesi, l'imposta assolta a monte risulta detraibile soltanto se il costo (o valore) unitario del bene non è superiore a 50 euro (cfr. art. 19-bis1, lett. h) del DPR 633/72 e C.M. 16/07/98 n. 188/E).

Con riferimento invece alle cessioni gratuite di prodotti rientranti nell'attività di impresa (i.e. comunemente prodotti o commercializzati), le stesse rientrano nel campo di applicazione dell'imposta a prescindere dal costo (o valore) unitario del bene oggetto di omaggio, con la conseguente applicazione dell'iva all'operazione di cessione gratuita. La certificazione di tali operazioni in generale deve avvenire mediante emissione di fattura (con rivalsa dell'iva) ovvero mediante emissione di autofattura (senza rivalsa dell'iva).

Ai fini della determinazione della base imponibile Iva delle cessioni gratuite (art. 2, co. 2, n. 4), l'art. 13, co. 2, lett. c) del DPR n. 633/72 dispone che la stessa è costituita "[...] dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni [...]". Sul punto secondo Assonime (cfr. Circ. 42/2009) risulterebbe opportuno tener conto anche delle eventuali spese sostenute successivamente all'acquisto del bene (ad esempio per migliorie, riparazioni o completamento) nonché del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.

La determinazione del valore unitario

In primo luogo si rileva che il riferimento della disposizione al costo unitario porta a ritenere che lo stesso debba comprendere oltre al costo di acquisto anche gli oneri accessori di diretta imputazione quali ad esempio il trasporto. Inoltre l'Agenzia delle Entrate con la circolare 34/2009 ha precisato che "Nel caso di un omaggio composto di più beni, il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono. Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno, dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro e, come tale, sarà soggetto - ai fini della deducibilità - alla disciplina di cui al comma 2 del decreto". Da tale chiarimento operato dall'Agenzia sembra potersi dedurre che nella determinazione del valore o costo dell'omaggio si debba fare riferimento all'omaggio unitariamente considerato come potrebbe essere appunto il caso del cesto natalizio, nel quale i beni perdono la loro individualità a fronte della formazione di un bene diverso di natura collettiva capace di esprimere per l'acquirente/utilizzatore una utilità diversa rispetto al singolo bene, prescindendo in tal caso dal valore dei beni di cui lo stesso si compone. Quanto appena affermato trova conferma, ragionando a contraris, laddove vi siano una pluralità di omaggi che mantengano una propria individualità: in tal caso i beni esprimono per l'acquirente/utilizzatore ognuno la medesima utilità "uti singoli" così che la verifica del valore unitario deve essere operata sui singoli beni e non cumulativamente.

Ciò pare confermato dall'interpretazione fornita da Assonime (cfr. Circ. Assonime 1.8.96 n. 89, § 1) secondo la quale la cessione in omaggio di più beni, il cui complessivo costo d'acquisto superi i 50,00 euro, dovrebbe essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, essendo sufficiente che il costo unitario di ciascun bene non ecceda tale importo. A tal fine viene riportato l'esempio ai beni - agende, oggetti di cancelleria, portafogli, e così via - di costo unitario inferiore alle cinquantamila lire [n.d.r. 50,00 euro] ceduti gratuitamente dalle imprese ai propri grossisti od agenti perché questi ne possano fare omaggio alla clientela. Secondo Assonime, in tal caso, il riferimento al costo unitario eviterebbe l'irragionevole conseguenza dell'applicazione di due diverse discipline alle cessioni gratuite nei confronti dei grossisti e degli agenti, che diversamente risulterebbero imponibili, e quelle nei confronti della clientela, che rimarrebbero escluse.

Ulteriori disposizioni

L'art. 10, del DPR n. 633/72 prevede il regime di esenzione dall'imposta qualora le cessioni gratuite di beni di cui all'art. 2, co. 2, n.4 siano effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

i) enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS (cfr. art. 10, n. 12); ovvero,

ii) popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi (cfr. art. 10, n. 13); lo stato di calamità naturale o catastrofe deve essere dichiarato ai sensi della L. 8/12/1970, n. 996 o della legge 24/02/1992, n. 225 (sul punto si veda anche Ris. 328 del 16 ottobre 2002)

L'effettuazione delle citate operazioni in regime di esenzione comporta la conseguente necessità per l'impresa di provvedere alla rettifica della detrazione operata in sede di acquisto. Tale adempimento di rettifica dell'IVA rende di fatto la disposizione scarsamente utilizzata in considerazione della possibilità per il contribuente di non operare la detrazione dell'IVA in acquisto e beneficiare dell'esonero da ogni ulteriore adempimento per la cessione gratuita.

L'art. 6 co. 15 della L. 133/1999 prevede per alcuni beni aventi particolari caratteristiche .ceduti gratuitamente, che l'operazione venga assimilata ad una distruzione di beni con la conseguenza che non sussistono obblighi iva derivanti dalla cessione gratuita. Sul punto l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. n. 8/E del 3/04/2020), in relazione al trattamento IVA "agevolato" delle donazioni in natura di cui all'art. 6, co. 15, della Legge n. 133/1999 (norma quest'ultima che assimila le cessioni gratuite di taluni beni alla "distruzione" ai fini dell'IVA), ha chiarito che il regime agevolato previsto dalla citata norma non è applicabile a tutte le donazioni previste dall'articolo 66 del DL Cura Italia, essendo l'ambito applicativo circoscritto sia in termini soggettivi che oggettivi. Pertanto, l'Agenzia ritiene che "[...] alle donazioni in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID 19 siano applicabili le previsioni dell'articolo 6 citato esclusivamente in relazione a quelle che rispondono ai requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni in esso previste [...]".

In particolare, la norma riconosce la detrazione dell'iva assolta a monte allorché le cessioni gratuite hanno ad oggetto "[...] prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e di 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 [...]".

L'agevolazione normativa in commento risulta applicabile qualora i beni richiamati siano ceduti gratuitamente ai seguenti beneficiari:

- ai soggetti indicati nell'art. 10, numero 12), del DPR n. 633/1972;
- 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

In aggiunta alla disposizione sopracitata, il legislatore ha previsto un'ulteriore norma nell'ordinamento che "agevola" le cessioni gratuite di beni assimilandone, anche in questo caso, la "distruzione" ai fini iva. Ci si riferisce nello specifico all'art. 16 co. 1 della Legge n. 166/2016, recante disposizioni concernenti la donazione e la distribuzione di prodotti alimentari e farmaceutici a finalità di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi.

Tale norma prevede la non operatività della presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR n. 441/1997 per determinate tipologie di beni (meglio descritte nel seguito), qualora la "distruzione" si realizzi attraverso la loro cessione gratuita ai seguenti "soggetti donatari":

- enti pubblici nonché 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;
- alle ONLUS (ovvero agli enti del Terzo settore quando saranno operative le disposizioni relative al codice del Terzo settore).

L'agevolazione sopra menzionata deve avere ad oggetto la cessione gratuita, in alternativa all'usuale eliminazione dal mercato, dei seguenti beni:

a) eccedenze alimentari richiamate all'art. 2, co. 1, lett. c) della Legge n. 166/2016: prodotti alimentari, agricoli e agro-alimentari che, fermo restando il mantenimento dei requisiti di igiene e sicurezza del prodotto, sono a titolo esemplificativo e non esaustivo, invenduti o non somministrati per carenza di domanda; ritirati dalla vendita in quanto non conformi ai requisiti aziendali di vendita; rimanenze di attività promozionali; prossimi al raggiungimento della data di scadenza; rimanenze di prove di immissione in commercio di nuovi prodotti; invenduti a causa di danni provocati da eventi meteorologici; invenduti a causa di errori nella programmazione della produzione; non idonei alla commercializzazione per alterazioni dell'imballaggio secondario che non inficiano le idonee condizioni di conservazione;

b) medicinali richiamati all'art. 2, co. 1, lett. g-bis) della Legge n. 166/2016: "medicinali destinati alla donazione": i medicinali inutilizzati dotati di autorizzazione all'immissione in commercio (AIC), legittimamente in possesso del donatore, con confezionamento primario e secondario integro, in corso di validità, correttamente conservati secondo le indicazioni del produttore riportate negli stampati autorizzati del medicinale. Rientrano in questa categoria i medicinali soggetti a prescrizione, i medicinali senza obbligo di prescrizione, i medicinali da banco e i relativi campioni gratuiti. I farmaci che non sono commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili, tali in ogni caso da non compromettere l'idoneità all'utilizzo con riguardo alla qualità, tracciabilità, sicurezza ed efficacia per il consumatore finale, possono essere donati alle associazioni che possono garantire, attraverso medici o farmacisti presso le stesse associazioni, l'efficacia dei medesimi medicinali. Possono altresì essere donati, nel rispetto dei principi stabiliti dal decreto del Ministro della sanità 11 febbraio 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 72 del 27 marzo 1997, e con le modalità previste dalla circolare del Ministro della salute del 23 marzo 2017, i medicinali per i quali non è ancora stata autorizzata l'immissione in commercio in Italia;

c) articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale, di cui al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972, non più commercializzati, purché in confezioni integre, correttamente conservati e ancora nel periodo di validità, in modo tale da garantire la qualità, la sicurezza e l'efficacia originarie;

d) prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, integratori alimentari, biocidi, presidi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancelleria, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili

e) prodotti tessili, prodotti per l'abbigliamento e per l'arredamento, giocattoli, materiali per l'edilizia ed elettrodomestici, nonché personal computer, tablet, e-reader e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili (lettera aggiunta dall'art. 31 del DL n. 9/2020);

f) altri prodotti che saranno individuati con apposito decreto.

Le condizioni affinché la disposizione agevolativa risulti applicabile risultano essere le seguenti:

a) per ogni cessione gratuita sia emesso un DDT ovvero un documento equipollente;

b) il donatore trasmetta agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di finanza competenti, per via telematica, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l'indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo DDT (o nel documento equipollente), nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione è trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il donatore è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro, nonché per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili (a prescindere dall'importo);

c) l'ente donatario rilasci al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei DDT (o dei documenti equipollenti) relativi alle cessioni ricevute, nonché l'impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nell'esercizio di un'attività commerciale.

Da ultimo, appare opportuno precisare altresì che l'art. 31 del DL n. 9/2020, introducendo il nuovo comma 3.bis) all'art. 16, ha previsto la possibilità per il donatore o l'ente donatario di incaricare un terzo di adempiere per loro conto agli obblighi di cui alle lettere b) e c) sopra richiamati, ferma restando la responsabilità del donatore o dell'ente donatario.

Erogazioni liberali di farmaci ad "uso compassionevole"

L'art. 27 del DL n. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) da ultimo emanato, ha previsto agevolazioni fiscali allo scopo di incentivare la cessione gratuita da parte delle aziende farmaceutiche di farmaci nell'ambito di programmi ad "uso compassionevole". In particolare, analogamente a quanto già sperimentato dalle leggi sopra menzionate, il DL in commento equipara "ai fini IVA la cessione di detti farmaci alla loro distruzione ed escludendo la concorrenza del loro valore normale alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte dirette" (cfr. Relazione illustrativa al Decreto). In estrema sintesi, le agevolazioni scattano solo per le cessioni gratuite di medicinali indicati nel DM della Salute 7/09/2017 (ossia medicinali non autorizzati sottoposti a sperimentazione clinica o autorizzati per indicazioni terapeutiche diverse da quelle autorizzate o non ancora disponibili sul territorio) nel rispetto delle autorizzazioni da parte del competente Comitato Etico ed effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 3 del medesimo Decreto.