

La cessione gratuita di “beni merce” alle Onlus

1. Regime agevolato ex art 13, c. 3 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 (come novellato dalla Finanziaria 2008)

Il comma 130 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha sostituito il comma 3 dell'art. 13 del D.Lgs. 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 art. 13.

Il testo del comma 3 dell'art. 13 del D.Lgs. 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 D.Lgs. n. 460/1997, nel testo introdotto dal comma 130 dell'art. 1 della legge n. 244/2007, 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, lett. c-sexies) (ora art. 100, comma 2, lett. h), del T.U.I.R.);
- d) i beni ceduti si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Il novellato comma 3 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997 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.

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 D.Lgs. n. 460/1997 sono stabilite dal comma 4 dello stesso art. 13 nonché dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. 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 D.P.R. n. 441/1997, 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; Aggiornato a 15.000 euro**
- 2) l'impresa cedente deve predisporre il documento, progressivamente numerato, previsto dall'art. 1, comma 3, del D.P.R. 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 D.Lgs. n. 460/1997, realizzare l'effettivo utilizzo diretto dei beni ricevuti.

2. Regime ex art. 10, n. 12), del D.P.R. n. 633/1972

Le cessioni gratuite che non soddisfano i presupposti stabiliti dal comma 3 dell'art. 13 in esame, sono ricondotte nel regime di esenzione previsto in via generale dall'art. 10, n. 12), del D.P.R. 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 consente la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, l'impresa donante ha l'obbligo della rettifica della detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione.

L'esenzione appena richiamata è però condizionata al rispetto di tutte le seguenti modalità:

- l'impresa cedente deve comunicare per iscritto, entro cinque giorni dalla consegna dei beni, all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate ed al Comando della Guardia di Finanza, competente in relazione al domicilio fiscale, i dati relativi al giorno e l'ora in cui avrà inizio il trasporto, la destinazione finale, nonché l'ammontare complessivo, sulla scorta del prezzo di acquisto o di produzione, dei beni gratuitamente devoluti. La comunicazione non è obbligatoria se l'ammontare del costo dei beni stessi non è superiore a € 5.164,57;
- emissione di un documento di trasporto (D.D.T.) progressivamente numerato;
- dichiarazione sostitutiva di atto notorio con la quale l'Ente che riceve i beni attesti la natura, la qualità e la quantità dei medesimi che devono trovare esatta corrispondenza con i quelli indicati nel citato documento di trasporto.

3. Adempimenti formali

In entrambi i casi è possibile optare per l'emissione, in un unico esemplare, di una autofattura **singola** per ogni cessione, ovvero **mensile e globale** per le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione:

- del valore normale dei beni;
- che si tratta di “autofattura per omaggi”;
- e, in luogo dell'imposta, che si tratta rispettivamente di **operazione fuori campo ex art. 13, c. 3 del D.Lgs. n. 460/1997, oppure esente ex art. 10, n. 12), del D.P.R. n.633/1972.**

In alternativa all'emissione di autofattura è possibile istituire un apposito **registro degli omaggi**, su cui deve essere riportato l'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate

in ciascun giorno, e indicato, come prima, che si tratta rispettivamente di operazioni fuori campo ex art. 13, c. 3 del D.Lgs. n. 460/1997, oppure esenti ex art. 10, n. 12), del D.P.R. n.633/1972.