



PUBBLICI ESERCIZI

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE DONAZIONI ALIMENTARI

SCHEMA TECNICA

L. n. 166/2016 “Gadda” e D.Lgs n. 117/2017 c.d. “Codice del Terzo settore”

PREMESSA

La Legge n. 166/2016 (d’ora in avanti “L. Gadda”) è ispirata da finalità di solidarietà sociale volte a limitare gli sprechi alimentari e la riduzione di produzione dei rifiuti. A tal fine, vengono disposte alcune agevolazioni di carattere tributario dirette a incentivare gli esercenti a donare le eccedenze alimentari o beni alimentari per i quali è prossima la scadenza o il deperimento. Esiste, inoltre, un ulteriore regime di agevolazioni applicabile alle erogazioni liberali in natura, comprendenti anche i prodotti alimentari, previsto dal D.Lgs n. 117/2017, c.d. “Codice del Terzo settore”.

SOGGETTI CHE POSSONO DONARE

Tutti gli **operatori del settore alimentare**¹. A titolo esemplificativo (e non esaustivo) sono ricompresi tutti i Pubblici Esercizi, quali bar, ristoranti, catering, gelaterie, pasticcerie, mense, ecc.².

CHI PUÒ RICEVERE LE DONAZIONI

Le donazioni devono essere effettuate in favore di enti pubblici e privati, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche, compresi gli enti del Terzo settore non commerciali (di cui al D.Lgs n. 117/2017)³.
Questi soggetti devono destinare in forma gratuita i beni alimentari ricevuti, idonei al consumo umano, prioritariamente in favore di persone indigenti⁴.

CHE COSA PUÒ ESSERE DONATO

Possono essere donate le “eccedenze alimentari”, vale a dire i prodotti alimentari, agricoli e agroalimentari⁵:

- **inventuti o non somministrati per carenza di domanda;**
- **prossimi** al raggiungimento della **data di scadenza** ovvero **oltre il termine minimo di conservazione**⁶, purché siano garantite l’integrità dell’imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione⁷;
- **inventuti per altre cause**, tra cui alterazioni dell’imballaggio che non ne inficiano le idonee condizioni di sicurezza.

Sono altresì da considerare eccedenti – e possono quindi essere oggetto di donazione – i prodotti finiti della panificazione e i derivati dagli impasti di farina prodotti negli impianti di

¹ Ai sensi dell’art. 2, comma 1, lett. a) della L. Gadda gli operatori del settore alimentare sono i soggetti pubblici o privati, operanti con o senza fine di lucro, che svolgano attività connessa ad una delle fasi di produzione, confezionamento, trasformazione, distribuzione e somministrazione degli alimenti.

² Sono ricomprese le imprese individuali, le società a scopo di lucro, le società cooperative a scopo mutualistico ed imprese sociali, tra cui le cooperative sociali, nonché altri enti senza scopo di lucro. Rimangono escluse le persone fisiche.

³ Per cui, tra i soggetti beneficiari, oltre agli enti pubblici, si comprendono altresì gli enti non commerciali, gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale, nonché le cooperative sociali e le imprese sociali in forma societaria.

⁴ Le eccedenze alimentari non idonee al consumo umano possono essere cedute per il sostegno vitale di animali e per la destinazione ad auto-compostaggio o a compostaggio di comunità con metodo aerobico (art. 3, comma 3, L. Gadda).

⁵ Art. 2, comma 1, lett. c) della L. Gadda.

⁶ Vale a dire, ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. f), la data fino alla quale un prodotto alimentare conserva le sue proprietà specifiche in adeguate condizioni di conservazione.

⁷ Art. 4, comma 1, L. Gadda.

panificazione che non necessitano di condizionamento termico, se invenduti o non somministrati entro le 24 ore successive alla produzione⁸.

Gli alimenti oggetto della cessione gratuita possono presentare irregolarità di etichettatura, purché tali irregolarità non concernano la data di scadenza o le sostanze che provocano allergie e intolleranze⁹.

ASPETTI IGIENICO- SANITARI

I donatori sono responsabili del mantenimento dei requisiti igienico-sanitari dei prodotti alimentari fino al momento della cessione¹⁰, conseguentemente, devono prevedere corrette prassi operative¹¹ ad es. in ordine al corretto stato di conservazione, trasporto, deposito e utilizzo di quanto viene ceduto.

Come chiarito anche dalla Commissione Europea con la [Comunicazione 2017/C 361/01 del 25.10.2017](#), i donatori di alimenti sono tenuti a rispettare le norme UE in materia di igiene alimentare e quindi, *inter alia*, devono:

- applicare le corrette prassi igieniche di cui all'allegato II del Regolamento (CE) n. 852/2004;
- attuare le procedure basate sui principi del sistema HACCP, tra cui l'adozione di un sistema di rintracciabilità degli alimenti.

Per favorire una redistribuzione sicura delle eccedenze alimentari provenienti dal settore della ristorazione, alcuni Stati Membri dell'Unione Europea e diverse organizzazioni di settore hanno elaborato degli orientamenti specifici¹².

ADEMPIMENTI

Occorre premettere che, al fine di incentivare le cessioni a titolo gratuito sopra illustrate, l'art. 18 della L. Gadda dispone l'esclusione dal campo di applicazione del Titolo V, Libro II del Codice civile (rubricato "Delle donazioni") e per tale ragione, non è richiesta la forma scritta per la loro validità.

È necessario che l'**impresa cedente predisponga un documento di trasporto** (DDT – [scarica il fac-simile](#)) per ogni cessione o un documento equipollente, indicando¹³:

- data;
- generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto;
- quantità dei beni trasportati suddivisa per voce/articolo;
- numero di colli;
- peso dei beni da trasportare;

⁸ Art. 4, comma 3, L. Gadda.

⁹ Art. 19 D.Lgs. n. 231/2017 e allegato II del Reg. (UE) 1169/2011.

¹⁰ Art. 5, comma 1, L. Gadda. Inoltre, ai sensi dei successivi commi, gli alimenti da donare devono essere selezionati in base ai requisiti di qualità e igienico-sanitari, nel rispetto delle norme vigenti e, a titolo esemplificativo, deve essere evitata la commistione tra gli impieghi per l'alimentazione umana e quelli per l'alimentazione animale.

¹¹ In conformità con quanto stabilito dal Regolamento (CE) 852/2004 e dall'art. 1, comma 236 della L. n. 147/2013.

¹² Detti orientamenti sono riportati nella sezione "*Guidelines for Food Donation*" della [pagina dedicata](#) del sito della Commissione Europea. Per quel che concerne l'Italia sono riportati il [documento realizzato dalla Caritas e dalla Fondazione Banco Alimentare Onlus](#) nel marzo del 2016 e le [linee guida della Regione Emilia Romagna](#). In queste ultime, in particolare, si prevede che le eccedenze della ristorazione debbano essere:

- preventivamente sottoposte ad abbattimento della temperatura fino a -10°C presso il luogo di produzione o di vendita e conservate a tale temperatura fino al momento del consumo;
- trasportate e conservate in contenitori chiusi in materiale idoneo per alimenti con indicazioni che consentano l'identificazione dell'OSA donatore del prodotto, la data di consegna e di congelamento (durante il trasporto la temperatura non deve superare i 10°C per i prodotti da consumare nell'arco delle 12 ore e i -7° per trasporti di breve durata dei prodotti congelati).

¹³ Il DDT deve avere le caratteristiche indicate dal Regolamento di cui al [D.P.R. n. 472/1996](#).

- aspetto esteriore dei beni (cassoni, scatole, sfuso, vassoi, bobine, ecc. oppure “a vista”);
- descrizione dei beni trasportati con l’indicazione della natura, qualità e quantità degli stessi.

Inoltre, l’ esercente dovrà trasmettere telematicamente¹⁴, entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni, una comunicazione riepilogativa, agli uffici dell’Agenzia delle Entrate e ai comandi della Guardia di finanza competenti¹⁵. **Sul punto è bene precisare che tale adempimento difficilmente riguarda i Pubblici Esercizi atteso che per espressa previsione di legge tale comunicazione non è dovuta:**

- nei casi di cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili (qualsiasi sia il valore economico delle stesse);
- per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro.

Il valore dei beni alimentari ceduti deve essere calcolato sulla base dell’ultimo prezzo di vendita¹⁶.

In ogni caso, va sottolineato che l’Agenzia delle Entrate non ha mai adottato il Provvedimento che, ai sensi dell’art. 16, comma 3, lett. b), avrebbe dovuto esplicitare le modalità di effettuazione di tale comunicazione¹⁷.

L’ente che riceve la donazione dovrà a sua volta rilasciare all’ esercente, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, **apposita dichiarazione** riportante:

- gli estremi dei DDT o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute;
- l’impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali.

RIEPILOGO ADEMPIMENTI	
Eccedenze facilmente deperibili e/o inferiori a 15.000 euro	<ul style="list-style-type: none"> • Il P.E. che dona deve emettere il DDT o un documento equipollente • L’ente che riceve la donazione deve rilasciare apposita dichiarazione
Eccedenze superiori a 15.000 euro	<ul style="list-style-type: none"> • Il P.E. che dona deve: <ol style="list-style-type: none"> a) emettere il DDT o un documento equipollente b) trasmettere una comunicazione in via telematica all’AdE e ai comandi della GdF competenti • L’ente che riceve la donazione deve rilasciare apposita dichiarazione

¹⁴.

¹⁵ Più precisamente, ai sensi dell’art. 16, comma 3, lett. b) della L. Gadda, si tratta di “una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare con l’indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto 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”.

¹⁶ Come disposto dall’art. 16, comma 3, lett. b), L. n. 166 del 2016.

¹⁷ Più in particolare, la normativa originaria prevedeva che entro sessanta giorni dall’entrata in vigore della L. n. 166 del 2016, l’Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto emanare un provvedimento direttoriale che avrebbe definito le modalità telematiche riepilogative delle suddette comunicazioni. **Tuttavia, il termine è spirato senza che il provvedimento sia stato pubblicato.**

AGEVOLAZIONI FISCALI

Laddove gli adempimenti di cui al punto precedente siano stati correttamente eseguiti, si applica il seguente regime fiscale:

➤ **IVA (art. 16, comma 1 L. Gadda)**

L'impresa donante non dovrà applicare l'IVA sulla merce in uscita e potrà detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto dei beni. In altri termini le eccedenze alimentari cedute a titolo gratuito sono considerate operazioni fuori campo IVA¹⁸ e assimilate alla "distruzione di beni", con la conseguente continuità del diritto alla detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto o dell'importazione delle merci o delle materie prime da parte del donante¹⁹.

➤ **IRES/IRPEF (art. 16, comma 2, L. Gadda) e IRAP**

Le eccedenze alimentari cedute gratuitamente non si considerano destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con ciò intendendosi che **non si considerano produttive di ricavi ai fini IRES e IRPEF**. Si configura dunque un regime del tutto peculiare in quanto se, da un lato, tali cessioni non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa (come già detto), dall'altro lato è comunque salvaguardata la deducibilità dei costi sostenuti (direttamente e indirettamente) per la produzione di tali beni.

RIDUZIONE TARI

L'art. 17, della L. Gadda, inoltre, prevede la **facoltà per i Comuni di applicare un coefficiente di riduzione della tariffa sui rifiuti (TARI)** alle utenze non domestiche relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere, che producono o distribuiscono beni alimentari e che cedono a titolo gratuito, direttamente o indirettamente, tali beni alimentari agli indigenti e alle persone in maggiori condizioni di bisogno, o anche per l'alimentazione animale. Si tratta, in particolare, di *"un coefficiente di riduzione della tariffa proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita e oggetto di donazione"*²⁰.

¹⁸In sostanza non verrà applicata la presunzione di cui all'art. 1, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, in base alla quale, normalmente, si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa.

¹⁹ Sul punto, l'art. 16 della L. Gadda – modificando l'art. 6, comma 15, della L. 13 maggio 1999, n. 133 – considera "distrutti", agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, altresì i prodotti alimentari già scaduti ma ancora integri e utilizzabili, purché destinati a fini di solidarietà sociale poiché ceduti gratuitamente ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS (cfr. art. 10, numero 12), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), nonché agli enti pubblici e 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 generale, deve ad ogni modo trattarsi di prodotti che non siano più commercializzabili o che, per difetto di confezionamento, di etichettatura, di peso, per prossimità alla data di scadenza o altri motivi simili, non siano più idonei alla commercializzazione. L'Agenzia delle Entrate, nella Risposta ad interpello del 22 giugno 2021, n. 8, ha chiarito che l'espressione *"per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili nonché per prossimità della data di scadenza"* si riferisce solo alla locuzione *"non idonei alla commercializzazione"* e non a quella *"non più commercializzati"*. Invece, per ciò che riguarda gli *"altri motivi simili"*, l'Agenzia ritiene che questi debbano riguardare circostanze oggettive che siano legate alle caratteristiche del prodotto.

²⁰ Occorre quindi verificare se il proprio Comune di appartenenza abbia o meno esercitato tale facoltà.

AGEVOLAZIONI CTS

L'art. 83, del D.Lgs. n. 117/2017 (c.d. "Codice del Terzo Settore", d'ora in avanti anche solo "CTS") prevede **due agevolazioni** in base alle quali le erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore²¹, possono essere detratte dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e/o portate in deduzione dal reddito delle persone fisiche e giuridiche:

- **detrazione dall'imposta per le persone fisiche (art. 83, comma 1 CTS)**
La norma prevede la possibilità per le sole persone fisiche di detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente, nel limite di 30.000 euro per ciascun periodo di imposta, per le donazioni in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 82, comma 1, del CTS²². Tale importo viene elevato al 35% degli oneri sostenuti dal contribuente qualora il destinatario dell'erogazione liberale sia un'organizzazione di volontariato.
- **deduzioni previste per le persone fisiche e giuridiche (art. 83, comma 2 CTS)**
Le liberalità in natura effettuate da persone fisiche, enti e società a beneficio degli enti del Terzo settore, sono deducibili dal reddito complessivo netto, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. In caso di eccedenza, questa può essere computata in diminuzione dal reddito complessivo entro il IV° periodo di imposta successivo e fino a concorrenza del suo ammontare.

I donanti, al fine di fruire delle sopra indicate agevolazioni, dovranno accompagnare l'erogazione con un atto scritto, in cui sono descritti analiticamente i beni donati, indicando i relativi valori²³.

Qualora il valore normale della cessione singolarmente considerata sia superiore a 30.000 euro, ovvero, nel caso in cui, per la natura dei beni, non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi, è fatto obbligo per l'esercente di acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati²⁴, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene.

A ciò deve altresì aggiungersi l'ulteriore condizione, posta in capo al ricevente la donazione, di emettere una dichiarazione contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Giova, da ultimo, precisare che all'interno del CTS non è presente una norma che disciplini il trattamento tributario dei beni donati agli enti del Terzo Settore, tanto ai fini dell'iva quanto delle imposte dirette (a differenza della L. Gadda).

Da ciò se ne deduce che in materia di IVA troveranno applicazione le ordinarie regole che disciplinano le cessioni gratuite. In tal contesto, la norma di riferimento è l'art. 10, n. 12), del d.P.R. n. 633/1972, secondo cui sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni

²¹ In relazione alla valutazione delle erogazioni liberali l'art. 3, comma 1, del Decreto interministeriale del 28 novembre 2019, ha stabilito che l'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato in base al loro valore normale, ai sensi dell'art. 9, del TUIR. Inoltre, qualora l'erogazione liberale abbia ad oggetto la cessione di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ovvero cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato secondo i criteri di valorizzazione delle rimanenze finali, validati all'interno dello stesso TUIR (artt. 92 e ss., del TUIR).

²² Vale a dire gli enti del Terzo settore di cui all'art. 4, comma 1, del Codice stesso, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

²³ Cfr. art. 4, del Decreto interministeriale del 28 novembre 2019, del Ministero dello Sviluppo Economico e del Lavoro e delle Politiche Sociali.

²⁴ Cfr. art. 3, comma 4, del Decreto interministeriale del 28 novembre 2019, del Ministero dello Sviluppo Economico e del Lavoro e delle Politiche Sociali.

gratuite fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS.

Sul fronte delle imposte dirette, invece, tali cessioni potrebbero concorrere a generare ricavi imponibili, attesa la mancanza di una disposizione volta ad escludere l'applicazione dell'art. 85, comma 2, del TUIR, sui beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

CUMULABILITÀ AGEVOLAZIONI

L'art. 83, comma 4, del CTS, prevede una **preclusione sia al cumulo tra la detrazione e la deduzione di cui ai citati commi 1 e 2 del medesimo articolo, sia tra queste e le agevolazioni fiscali che si sostanziano in detrazioni e deduzioni accordate da altre leggi a fronte delle medesime erogazioni**. Pertanto, già all'interno del solo CTS, viene espresso un regime di alternatività tra agevolazioni aventi ad oggetto forme di detrazioni dall'imposta ovvero di deduzioni dal reddito.

DIFFERENZE L. GADDA E CTS

La L. Gadda e il CTS presentano alcune differenze in ordine al loro perimetro applicativo. Da un punto di vista soggettivo e, precisamente dal lato degli esercenti, le agevolazioni per le erogazioni liberali di cui alla L. Gadda possono essere usufruite, infatti, solo dalle imprese, mentre il CTS si applica tanto alle persone fisiche quanto alle persone giuridiche. Tuttavia, giova precisare che queste ultime potranno accedere alla sola L. Gadda qualora i destinatari delle donazioni siano le imprese sociali in forma societaria e gli enti pubblici.

Sotto il profilo oggettivo, infine, le agevolazioni di cui al CTS comprendono un maggior numero di erogazioni liberali in natura di prodotti alimentari e, dunque, non sono limitate alle donazioni delle sole "eccedenze" degli alimenti *"non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione"*.