

Normativa e prassi

Deducibili dal reddito anche le erogazioni liberali in natura

31 Luglio 2002

Una recente risoluzione ammette anche la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali in natura effettuate a favore di quei soggetti che perseguono finalità di pubblico interesse

Con la risoluzione n. 234 del luglio 2002, l'Agenzia delle Entrate risolve un problema interpretativo riguardante la deducibilità fiscale delle erogazioni liberali in natura effettuate da soggetti titolari di reddito d'impresa. Ma la deducibilità dell'erogazione è subordinata a due sole condizioni: il beneficiario deve essere una persona giuridica e perseguire scopi di rilevanza sociale.

Il problema

L'obiettivo è di capire la portata della disposizione agevolativa dell'articolo 65, comma 2, lettera a) del Tuir (oneri di utilità sociale) che prevede la deducibilità fiscale delle erogazioni liberali effettuate in favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, di ricerca scientifica, nonché delle donazioni e delle oblazioni di cui alla lettera g) dell'articolo 10.

In particolare, il dubbio riguardava la possibilità di dedurre l'onere sostenuto dalla società che ha presentato istanza di interpello per la donazione in natura a favore di una istituzione pubblica di assistenza e beneficenza (IPAB). Si trattava di un complesso immobiliare con un valore di carico irrisorio rispetto al suo attuale valore normale.

La soluzione dell'Agenzia

Nella risoluzione si afferma che sono deducibili dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 65, comma 2, lettera a) del Tuir, non solo le liberalità effettuate in denaro ma anche quelle in natura, purché rispettino le condizioni e rientrino nei limiti previsti, per ragioni di cautela fiscale, dalla norma in esame.

La deducibilità dell'erogazione, si legge nella risoluzione, prescinde dalla sua natura ed è invece

subordinata a due condizioni: il beneficiario deve essere una persona giuridica e perseguire esclusivamente una o più attività tra quelle tassativamente indicate dalla legge.

Secondo la norma, le liberalità che presentano tali requisiti sono deducibili per un ammontare complessivamente non superiore al due per cento del reddito dichiarato.

Al riguardo, l'Agenzia osserva che, sul piano letterale, la disposizione fa riferimento alle erogazioni liberali *tout court*, a differenza di altre ipotesi (cfr. comma c-quater; c-quinquies; c-sexies) in cui il legislatore tributario prevede espressamente, ai fini della deducibilità, che l'erogazione liberale sia in denaro. Ma la conclusione a cui perviene l'Agenzia è soprattutto coerente con la finalità della norma, concepita per stimolare le imprese a svolgere una funzione sociale, sia interna che esterna al loro sistema, favorendo le donazioni compiute in favore di quei soggetti che perseguono finalità di interesse pubblico.

Non vi è motivo, dunque, di escludere dall'ambito applicativo dell'articolo 65, comma 2, lettera a), del Tuir le erogazioni liberali in natura che spesso costituiscono, per le imprese donanti, beni e merci di scarso valore per la loro difficile collocazione sul mercato (a differenza del caso oggetto di interpello) ma che possono risultare di grande utilità per gli enti di assistenza e beneficenza che li ricevono.

Precisazioni in ordine alla modalità di deduzione.

Pur condividendo la soluzione interpretativa proposta dalla società istante, l'Agenzia ha ritenuto opportuno fornire ulteriori chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale della fattispecie prospettata.

Precisazioni rese necessarie dal fatto che nelle erogazioni liberali in natura non sempre sussiste la coincidenza di valori tra liberalità in capo al donante e liberalità ricevuta dal soggetto beneficiario, come per le donazioni in denaro. Tale coincidenza, tuttavia, deve essere garantita, per coerenza sistematica, anche nell'ipotesi in cui si verifica una differenza, positiva o negativa, tra il valore contabile del bene oggetto della donazione ed il suo valore effettivo.

Pertanto, ai fini della determinazione dell'ammontare delle erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa, si deve tener conto di quest'ultimo valore che risulta essere fiscalmente rilevante ai sensi degli articoli 53, comma 2, e 54, comma 1, del Tuir.

La risoluzione n. 234 ricorda che, secondo tali disposizioni, la donazione di un bene merce o di un bene strumentale, in quanto configura un'ipotesi di destinazione del bene stesso a finalità estranee all'esercizio d'impresa, fa emergere un ricavo o una plusvalenza imponibile. La *ratio* è che, per evitare salti d'imposta, tutte le volte che un bene esce dal regime d'impresa (quindi anche nel caso di cessione gratuita), questo bene deve essere assoggettato a tassazione: tassazione che, in caso di mancanza di un corrispettivo, è commisurata al valore normale del bene stesso.

Quando, al contrario, la legge fiscale deroga questo principio generale, la liberalità deve essere assunta al valore di carico.

In altri termini, chiarisce l'Agenzia, se la plusvalenza non concorre al reddito per espressa previsione normativa (come nel caso delle liberalità disciplinate dal comma 3 dell'articolo 13, del decreto legislativo n. 460/97), la liberalità è limitata al costo del bene donato; viceversa, in tutti gli altri casi, l'emersione del valore latente fa sì che la liberalità si dilati fino a ricomprendere tale maggior valore.

Si evidenzia, infine, che soltanto facendo riferimento al valore normale dei beni donati è possibile riservare lo stesso trattamento fiscale ad ipotesi alternative, ma equivalenti dal punto di vista economico: l'erogazione liberale in natura rispetto alla cessione del bene e successiva erogazione liberale in denaro del corrispettivo ricevuto.

Conclusioni.

In sede di dichiarazione dei redditi, il titolare di reddito d'impresa che ha effettuato una donazione rientrante in una dell'ipotesi dell'articolo 65, comma 2, lettera a) del TUIR dovrà indicare, come variazione in aumento, l'erogazione liberale pari al valore normale del bene donato, comprensivo sia del costo residuo del bene, sia del maggior valore latente. Non sarà necessario operare nessuna altra variazione in aumento con riferimento all'erogazione liberale effettuata. Naturalmente, il valore della liberalità, così determinato, sarà deducibile e, dunque, computato in diminuzione del reddito dichiarato fino a concorrenza di un ammontare pari al 2 per cento del reddito stesso, secondo quanto disposto dall'articolo 65, comma 2, lettera a) del TUIR.

Il principio enunciato è valido anche nell'ipotesi opposta, ma non meno frequente, in cui il valore normale del bene oggetto della donazione risulti inferiore al suo valore di carico.

In questo caso, la liberalità, dichiarata per un importo corrispondente al valore normale, sarà soggetta ai limiti di deducibilità della norma in esame e la differenza negativa tra valore di carico e valore normale del bene sarà comunque deducibile: per i beni di cui al comma 1 dell'articolo 53 del TUIR, come variazione delle rimanenze di merci; per tutti gli altri beni relativi all'impresa, ai sensi dell'articolo 67, comma 5, del TUIR.

di

Paola Bartoli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/deducibili-dal-reddito-anche-erogazioni-liberali-natura>