



LA "LEGGE GADDA"
CONTRO GLI SPRECHI ALIMENTARI E FARMACEUTICI
**ALLA LUCE DELLE NORME ATTUATIVE
CONTENUTE NELLA
"LEGGE DI BILANCIO 2018"**

1



DONAZIONE E DISTRIBUZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE: ASPETTI GENERALI

2

LA LEGGE N.166/2016

PREMESSA

Al fine di contrastare lo spreco dei prodotti alimentari e farmaceutici il 14 settembre del 2016 entrava in vigore la **Legge n. 166/2016 (c.d. «Legge anti-sprechi» o «Legge Gadda»)** che ha dettato una disciplina unitaria sul recupero delle eccedenze, sulla donazione e distribuzione delle stesse a scopo di solidarietà e utilità sociale.

L'introduzione della Legge Gadda ha fornito al nostro ordinamento un nuovo ed efficace strumento per combattere gli “sprechi” e sostenere un'economia c.d. “circolare” incentivando le piccole e grandi imprese a donare ad enti senza fini di lucro generi alimentari, medicinali e altri prodotti di prima necessità, rimasti invenduti o inutilizzati, per destinarli a finalità di interesse generale.

Il Legislatore, nell'ottica di promuovere ulteriormente tali iniziative, è intervenuto nuovamente in materia apportando alcune modifiche alla Legge n. 166/2016 con la **Legge di Bilancio 2018**.

LA LEGGE N.166/2016

MODIFICHE INTRODOTTE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2018

La Legge di Bilancio 2018 ha introdotto, in sintesi, le seguenti modifiche:

- **Estensione del paniere e delle categorie di beni** che possono essere oggetto di cessione gratuita;
- **Precisazione delle definizioni giuridiche di fondo**, degli aspetti civilistici e sanitari legati alle modalità con cui le diverse tipologie di beni vanno trasferiti;
- Specificazione dei **soggetti donatori** dei beni;
- Specificazione dei **soggetti donatari** ammessi a ricevere le donazioni, in un'ottica di coordinamento con le disposizioni del Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017);
- **Razionalizzazione delle disposizioni fiscali** in materia di cessioni gratuite di beni di prima necessità a fini di solidarietà sociale e **semplificazione** dei relativi oneri documentali.

LA LEGGE N.166/2016

BENI DONABILI

Con la Legge di Bilancio 2018 sono state **ampliate le categorie di beni** rientrati nel campo di applicazione della disciplina in esame.

In particolare, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018, **i vantaggi di cui all'art. 16 Legge 166/2016** sono applicabili (alle condizioni ivi previste) alle donazioni di:

- **eccedenze alimentari;**
- **medicinali** (così come definiti dalla **nuova lettera g-bis**) dell'art. 2 della Legge n. 166/2016)
- **articoli di medicazione** (così come definiti dalla **nuova lettera g-quater**) dell'art. 2 della Legge n. 166/2016)
- 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;**
- **altri prodotti** che saranno individuati **con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.**

LA LEGGE N.166/2016

CHI PUÒ DONARE

Tra i soggetti donanti si collocano **tutte le imprese** - piccole o grandi che siano - che operano nella **filiera che va dalla produzione al consumo finale dei beni** che rientrano nel campo di applicazione della Legge 166/2016. in realtà non esiste un limite soggettivo con riferimento a donante ma si richiama in via indiretta attraverso il riferimento all'art. 2, c.1 lettera a).

Si pensi, ad esempio, alle imprese della grande distribuzione, ai punti vendita, ai piccoli esercizi commerciali, alla ristorazione organizzata e collettiva, ai produttori artigianali o industriali, ai mercati ortofrutticoli.

In conseguenza dell'ampliamento delle categorie di beni donabili, la legge n. 166/2016 elenca ora tra i **donatori** anche le **farmacie**, le **parafarmacie**, i **grossisti** e le **aziende titolari di autorizzazioni all'immissione in commercio di farmaci** (i c.d. "*soggetti donatori del farmaco*").

LA LEGGE N.166/2016

I SOGGETTI DONATARI

Le donazioni devono essere destinate ad **enti senza fini di lucro**, pubblici o privati, che perseguano **finalità civiche e solidaristiche** e che realizzino **attività d'interesse generale**.

Nell'ottica di favorire assicurare un migliore coordinamento con la c.d. Riforma del Terzo Settore, con la Legge di Bilancio 2018 sono stati espressamente ricompresi tra i soggetti donatari *«gli enti del Terzo settore di cui al codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117»*

Rispetto alla precedente formulazione della norma (d.lgs 117/2017) , con la legge di bilancio vengono espressamente menzionati tra i soggetti che possono ricevere le donazione **tutti gli enti del Terzo settore**, comprese quindi le cooperative sociali e le altre imprese sociali (il testo previgente faceva riferimento ai soli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5 del D.Lgs. n. 117/2017).

LA LEGGE N.166/2016

I SOGGETTI DONATARI

In sostanza, l'attuale versione della norma, tenuto conto dell'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, ha introdotto un nuovo riferimento **«esemplificativo»** agli enti del Terzo settore regolati dal relativo Codice, menzionandoli espressamente tra i soggetti donatari (il testo originario della Legge 166/2016, nella formulazione precedente all'entrata in vigore del Codice del Terzo settore, conteneva un analogo riferimento esemplificativo alle Onlus).

Resta invariata, in ogni caso, la **definizione generale** dei soggetti donatari: potranno dunque ricevere le donazioni gli enti **senza fini di lucro** che perseguano **finalità civiche e solidaristiche** e che realizzino **attività d'interesse generale** (a prescindere dall'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore).

Fino all'abrogazione della relativa qualifica possono senz'altro rientrare tra i soggetti donatari le Onlus di cui al D.Lgs. 460/1997 (in quanto rientranti nella definizione generale e, in ogni caso, in virtù di quanto disposto dall'art. 101, comma 3 del D.Lgs. 117/2017).

L'unico limite soggettivo riguarda la donazione di medicinali di cui all'art. 15 che richiamando l'art. 157 del dlgs 219 del 2006 fa espresso riferimento alle ONLUS **sostituite ora con gli enti del terzo settore** (prima solo non commerciali con il decreto legislativo 117)

18/5/2018 ACTA - tutti di diritti sono riservati



LE CATEGORIE DI BENI DONABILI

9

I BENI DONABILI

LE ECCEDENZE ALIMENTARI

Sin dalla formulazione originaria della Legge 166/2016, possono costituire oggetto di donazione le **eccedenze alimentari**.

Fermo restando il mantenimento dei requisiti di igiene e sicurezza, possono quindi essere donati dalle imprese agli enti *no profit* quei prodotti alimentari, agricoli e agro-alimentari che, **a titolo esemplificativo** e non esaustivo:

- sono rimasti invenduti o non somministrati per **carezza di domanda**;
- sono stati ritirati dalla vendita in quanto **non conformi ai requisiti aziendali** di vendita;
- costituiscono **rimanenze di attività promozionali**;
- sono **prossimi al raggiungimento della data di scadenza**;
- costituiscono **rimanenze di prove di immissione in commercio** di nuovi prodotti;
- sono invenduti a causa di **danni** provocati da eventi meteorologici;
- sono invenduti a causa di **errori nella programmazione** della produzione;
- non sono idonei alla commercializzazione per **alterazioni** dell'imballaggio secondario che non inficiano le idonee condizioni di conservazione.

I BENI DONABILI

CHI PUÒ DONARE LE ECCEDENZE ALIMENTARI

Le eccedenze alimentari possono essere cedute gratuitamente da tutti gli operatori del settore alimentare, vale a dire da tutti i soggetti, pubblici o privati, con o senza scopo di lucro, che operano **in una delle fasi della filiera produttiva o della catena distributiva di tale settore** (ossia in una delle fasi di produzione, trasformazione, confezionamento, distribuzione e somministrazione dei prodotti alimentari).

Gli operatori del settore possono cedere gratuitamente le eccedenze alimentari ai soggetti *no profit* donatari, i quali possono ritirarle direttamente o incaricandone altro soggetto donatario (art. 3, comma 1 della L. 166/2016). Il richiamo al soggetto donatario sembrerebbe escludere una delega a favore di soggetti privi dei requisiti per ricevere direttamente al donazione ai sensi dell'articolo 2 lettera b)

Per quanto riguarda la cessione a titolo gratuito di eccedenze di prodotti agricoli in campo o di prodotti di allevamento idonei al consumo umano o animale, l'art. 3, comma 5 della L. 166/2016 precisa che le operazioni di raccolta o ritiro dei prodotti effettuate direttamente dai soggetti donatari (o da loro incaricati) sono svolte sotto la responsabilità di chi effettua le attività medesime, nel rispetto delle norme di igiene e sicurezza alimentare.

I BENI DONABILI

MODALITÀ DI CESSIONE DELLE ECCEDENZE ALIMENTARI

Le cessioni gratuite di eccedenze alimentari sono consentite anche oltre il termine minimo di conservazione dei prodotti, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione.

Nel rispetto dei requisiti di igiene e sicurezza e della data di scadenza dei beni ceduti, inoltre, le eccedenze possono essere anche **trasformate** in prodotti destinati in via prioritaria all'alimentazione umana o quella animale.

L'art. 4 della Legge 166/2016 specifica, in particolare, che possono essere ceduti gratuitamente ai soggetti donatari anche i prodotti finiti della **panificazione** e i derivati degli impasti di farina prodotti negli impianti di panificazione (quindi, ad esempio, pane, taralli, biscotti, e simili) che **non necessitano di condizionamento termico** e che **non sono stati venduti o somministrati entro le 24 ore successive alla produzione.**

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

MEDICINALI

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, rientrano nel campo di applicazione della Legge 166/2016 anche i **medicinali**, così come definiti dall'art. 2, comma 1, lett. g-bis) della medesima legge.

Tale norma, in particolare, identifica come **“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 di medicinali soggetti a prescrizione, i medicinali senza obbligo di prescrizione, i medicinali da banco e i relativi campioni gratuiti.

Possono altresì essere donati, nel rispetto dei principi stabiliti dal Decreto del Ministro della Sanità 11 febbraio 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.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

MEDICINALI

Per quanto riguarda le donazioni di medicinali, il **Decreto del Ministero della Salute del 13 febbraio 2018** ha individuato le modalità di donazione **di medicinali non utilizzati agli ETS** - Enti del Terzo Settore e della distribuzione gratuita da parte di questi a persone indigenti o bisognose anche dietro presentazione di prescrizione medica, nei casi in cui questa è necessaria (in attuazione dell'art. 15 della Legge n. 166/2016 come modificato dal comma 213 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017).

I medicinali devono essere in confezioni integre, correttamente conservati ed ancora nel periodo di validità, in modo tale da garantire la qualità, la sicurezza e l'efficacia originarie.

Sono esclusi da questa norma i medicinali da conservare in frigorifero a temperature controllate, quelli contenenti sostanze stupefacenti o psicotrope e quelli dispensabili solo in strutture ospedaliere.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

MEDICINALI

Gli ETS che ricevono donazioni di medicinale e si occupano della loro distribuzione devono disporre **di personale sanitario qualificato**, anche volontario, ai sensi della normativa vigente e di locali ed attrezzature idonei, come previsto dal Decreto del Ministero della Salute del 13 febbraio 2018, ad assicurare la corretta conservazione e la tracciabilità dei lotti dei medicinali ricevuti e distribuiti.

È vietata qualsiasi cessione a titolo oneroso dei medicinali oggetto di donazione agli ETS.

Fino a che non entrerà in vigore completamente il Codice del Terzo Settore e gli ETS non sostituiranno le ONLUS, le disposizioni in materia di cessioni gratuite di medicinali (art. 15 della Legge 166/2016) si applicheranno alle ONLUS per cui erano state originariamente emanate.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

ARTICOLI DI MEDICAZIONE

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, inoltre, rientrano tra i beni donabili ai sensi della Legge 166/2016 (in relazione ai quali le imprese possono fruire dei benefici di cui all'art. 16 della stessa legge) anche gli **articoli di medicazione** di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale, di cui al numero 114) della Parte III della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta nel dettaglio di medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, ad eccezione dei prodotti omeopatici e sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale. La Farmacopea Ufficiale (Fu) è il testo contenente i requisiti e le caratteristiche delle sostanze farmaceutiche definite secondo standard specifici dall'organismo di controllo ufficiale (ISS) della Repubblica Italiana.

Possono essere donati, in particolare, gli articoli di medicazione non commercializzati, purché siano **in confezioni integre, correttamente conservati e ancora nel periodo di validità**, in modo tale da garantire la qualità, la sicurezza e l'efficacia originaria (art. 16, co.1, lett. c) L. 166/2016).

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

ALTRI PRODOTTI

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, inoltre, rientrano tra i beni agevolabili all'art. 16 della Legge 166/2016.

- **I prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, 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. In questo caso i soggetti donatori non possono che essere le imprese di qualsiasi tipo che producono o commercializzano questi prodotti (art. 16, co.1, lett. d) L. 166/2016);
- **altri prodotti individuati con un Decreto del Ministro dell'Economia** 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 (art. 16, co.1, lett. e) L. 166/2016) .

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE

La legge n. 166/2016 prevede per le imprese che donano i beni fin qui descritti apposite **agevolazioni fiscali**, applicabili a condizione che vengano assicurate:

1. l'assenza di scopo di lucro delle cessioni;
2. la destinazione dei beni ceduti a finalità di interesse generale;
3. il rispetto di specifici oneri documentali e comunicativi.

In sostanza, le cessioni gratuite dei prodotti menzionati non generano un ricavo imponibile ai fini delle imposte dirette, ferma restando la deducibilità dei costi sostenuti dal cedente. Similmente, ai fini IVA, le donazioni dei suddetti beni sono equiparate alla loro distruzione. Pertanto, non viene applicata l'imposta sulle merci in uscita e viene riconosciuta all'impresa la detrazione dell'IVA assolta a monte.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – MODIFICHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

L'art. 1, co. 208, della Legge di Bilancio 2018 ha **riordinato** il regime fiscale agevolato delle cessioni gratuite di merci **reformulando** l'art. 16 della L. n. 166/2016.

In tal modo, l'intera disciplina fiscale delle cessioni gratuite di merci è stata trasfusa nell'attuale art.16 della L. n. 166/2016.

In tale opera di razionalizzazione il Legislatore ha abrogato i commi 2, 3 e 4 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997 (recanti le disciplina fiscale delle erogazioni liberali effettuate a favore delle ONLUS) e il comma 4 dell'art. 16 della L. n. 166/2016. Inoltre, sono stati sostituiti i commi 2, 3 e 4 dell'art. 16 con l'attuale disciplina.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – IVA

Ai fini **IVA** l'art. 16, comma 1, della Legge n. 166/2016 (nella sua attuale formulazione) **assimila la cessione gratuita** a favore degli enti donatari dei beni individuati dal medesimo art. 16 (ossia le eccedenze alimentari, i medicinali e gli articoli di medicazione, i prodotti per l'igiene e la cura della persona e della casa, gli integratori alimentari, i biocidi gli articoli di cartoleria e cancelleria e gli altri prodotti che saranno individuate con D.M.) **alla loro distruzione**, stabilendo che per queste operazioni non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del d.P.R. n. 441/1997.

Pertanto al Soggetto Donante, da una parte, **non viene applicata l'IVA sulle merci in uscita** e, da un'altra, **viene riconosciuta la detrazione dell'IVA assolta a monte**.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – IVA

A tal fine viene prevista, come vedremo, una specifica **procedura di dismissione** (art. 16, comma 3 della Legge 166/2016) che comprende:

- l'emissione di un documento di trasporto ai sensi del D.P.R. n. 472/1996 o atto equipollente;
- la predisposizione da parte del donatore di una comunicazione riepilogativa telematica delle cessioni effettuate in ciascun mese solare;
- il rilascio da parte del soggetto donatario di una dichiarazione trimestrale con l'indicazione analitica dei beni ricevuti e l'attestazione dell'impegno ad utilizzarli in conformità agli scopi istituzionali.

In parallelo, vengono abrogate le procedure di dismissione di cui all'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997 ed all'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 460/1997 (alle quali si faceva rinvio nel testo previgente della norma).

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – IMPOSTE SUL REDDITO

Ai fini delle imposte dirette, il nuovo comma 2 dell'art. 16 della L. n. 166/2016 stabilisce che le cessioni gratuite delle categorie merceologiche individuate dalla Legge **non si considerano operazioni destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2 del TUIR**, escludendo che il valore normale dei beni ceduti gratuitamente con queste procedure sia tassato come ricavo.

Tali cessioni, pertanto, **non generano ricavi** per l'impresa, **ferma restando la deducibilità dei costi** sostenuti in relazione ai beni oggetto di donazione.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

REGIME FISCALE – MODIFICHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

Con le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio viene dunque confermato, nella sostanza, l'impianto della disciplina fiscale già prevista in base al testo previgente della Legge 166/2016.

Viene tuttavia **reformulato** l'art. 16 della Legge 166/2016, che contiene ora una **disciplina tributaria completa delle cessioni gratuite** (con contestuale abrogazione delle disposizioni contenute in altre leggi o atti equipollenti, alle quali la Legge 166/2016 faceva in precedenza rinvio).

In particolare vengono abrogati:

- L'art. 13 comma 2 del D.Lgs. 460/1997, che conteneva la disciplina fiscale delle cessioni gratuite a fini di solidarietà sociale di derrate alimentari, prodotti farmaceutici e altri prodotti da individuare con decreto ministeriale;
- L'art. 13 comma 3 del D.Lgs. 460/1997, che conteneva la disciplina fiscale delle cessioni gratuite alle Onlus a fini di solidarietà sociale di altri beni «non di lusso»

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

REGIME FISCALE – MODIFICHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

La nuova disciplina sostituisce il precedente generico riferimento alle cessioni gratuite di «*beni non di lusso*» di cui all'art. 13, comma 3 del D.Lgs. 460/1997.

In un'ottica di **maggiore certezza interpretativa**, vengono ora richiamate nel testo dell'art. 16 della Legge 166/2016 le categorie di beni (diverse dalle eccedenze alimentari e dai prodotti farmaceutici) che possono essere ceduti gratuitamente agli enti *no profit* perché non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per **imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo**, o per motivi simili (beneficiando del regime fiscale previsto dalla dal medesimo art. 16)

Tale elenco potrà essere ampliato, in ogni caso, attraverso l'emanazione del decreto attuativo previsto dalla norma in esame.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

REGIME FISCALE – MODIFICHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

Sul punto va evidenziato che, attraverso il rinvio al successivo decreto ministeriale, viene di fatto ampliato l'ambito applicativo delle agevolazioni in esame.

A differenza della previgente disposizione di cui all'art. 13, comma 3 del D.Lgs. 460/1997, infatti, le previsioni di cui all'art. 16 della L. 166/2016:

- non ripropongono, in relazione alla disapplicazione dell'art. 85, comma 2 TUIR, il limite del 5 % del reddito d'impresa dichiarato (limite che tendeva favorire gli enti di maggiori dimensioni);
- non fanno più riferimento ai soli beni non commercializzati per danni o vizi che **«non ne consentono la commercializzazione o la vendita»** ma ai beni **«non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione»**.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE - TARI

In tema di Tassa sui rifiuti (**TARI**) l'art. 17 della Legge n. 166/2016 ha introdotto la facoltà per i Comuni di praticare una riduzione della tassa alle utenze non domestiche relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere che producono e distribuiscono beni alimentari e che a titolo gratuito cedono, direttamente o indirettamente, tali beni alimentari agli indigenti, alle persone in maggiori condizioni di bisogno ovvero per l'alimentazione animale.

La riduzione della TARI viene determinata dal Comune attraverso l'applicazione di un coefficiente di riduzione della tariffa proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita e oggetto di donazione.

La formula utilizzata dall'art. 17 induce a ritenere che la riduzione non si rivolge solo ai soggetti che effettuano queste cessioni gratuite di beni alimentari, cioè i "soggetti donatori", ma anche gli enti senza scopo di lucro che le ricevono e le distribuiscono gratuitamente, vale a dire i "soggetti donatari" identificati dalla Legge n. 166/2016. In quest'ultimo caso, ad esempio, il beneficio potrebbe duplicarsi con vantaggi per l'ente no profit solo nei limiti in cui svolga attività produttiva(si pensi ad una cooperativa sociale o ad un ente che trasforma gli alimenti e vende i relativi prodotti)

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

L'ATTUAZIONE DELLA TARI DA PARTE DEI COMUNI

Il Comune di Milano è il primo ente locale di grandi dimensioni ad applicare concretamente una norma introdotta dalla legge “Gadda” 166/2016 per contrastare lo spreco alimentare.

Il Consiglio Comunale di Milano, infatti, ha approvato le modifiche all'art. 22-bis del Regolamento della Tassa sui rifiuti (TARI) introducendo agevolazioni per le imprese che donano le eccedenze alimentari:

«le attività commerciali, industriali e professionali che producono e distribuiscono beni alimentari potranno ottenere riduzioni fino al 50 per cento sulla parte variabile della TARI. Altri incentivi saranno cumulabili nei limiti della parte variabile. La percentuale di riduzione legata alla donazioni di cibo sarà stabilita ogni anno nella delibera di giunta che fissa le tariffe TARI (per il 2018 è pari al 20 per cento)».

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

L'ATTUAZIONE DELLA TARI DA PARTE DEI COMUNI

Nel Comune di Milano, per poterne usufruire le imprese dovranno presentare entro il mese di aprile una dichiarazione contenente la stima delle quantità che intendono donare e l'indicazione delle organizzazioni alla quale le eccedenze saranno consegnate, insieme alle autocertificazioni rese dai soggetti che ricevono i prodotti, attestanti la loro qualifica di Onlus. Lo sconto sarà applicato a conguaglio nell'anno successivo.

Alcune stime elaborate dall'Agenzia Mobilità Ambiente e Territorio (AMAT) e direzione Entrate dell'assessorato al bilancio prevedono un risparmio sulla TARI pari a 1,8 milioni di euro. I potenziali donatori possono essere negozi, bar, supermercati, laboratori, ristoranti, banchi dei mercati; per un totale di oltre 10 mila attività in città.



ONERI DOCUMENTALI E PROCEDURALI

29

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

Come anticipato, l'art. 16, comma 3, della L.166/2016 subordina l'accesso al regime fiscale agevolato previsto dai commi 1 e 2 e del medesimo art. 16 (ai fini delle imposte dirette e ai fini IVA):

- all'assenza di scopo di lucro delle cessioni e alla destinazione dei beni ceduti a **finalità di interesse generale**;
- al rispetto di **specifici adempimenti documentali e procedurali**.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

La Legge 166/2016 ha abrogato l'art. 13, comma 4, della Legge 460/1997 che imponeva in tema di adempimenti documentali relativi ad erogazioni liberali effettuate in favore di ONLUS:

- Una comunicazione preventiva, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al competente ufficio delle entrate delle erogazioni effettuate;
- Una dichiarazione rilasciata dall'ONLUS beneficiaria, da conservare agli atti dell'impresa cedente, attestante il proprio impegno ad utilizzare direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

Il nuovo art. 16, co. 3, L.166/2016 precisa ulteriormente gli oneri in capo ai soggetti donatori e donatari, richiedendo l'adempimento (sia ai fini dell'applicazione delle agevolazioni IVA sia ai fini dell'applicazione delle agevolazioni in materia di imposte dirette) dei seguenti oneri documentali:

- specifica procedura di dismissione, che comprende l'emissione di un documento di trasporto ai sensi del D.P.R. n. 472/1996 o atto equipollente;
- la predisposizione da parte del donatore di una comunicazione riepilogativa telematica delle cessioni effettuate in ciascun mese solare;
- ed il rilascio da parte del soggetto donatario di una dichiarazione trimestrale con l'indicazione analitica dei beni ricevuti e l'attestazione dell'impegno ad utilizzarli in conformità agli scopi istituzionali

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

ONERI DOCUMENTALI – DISCIPLINA PREVIGENTE

Viene chiarito, in tal modo, qualsiasi dubbio in merito agli adempimenti necessari per beneficiare delle agevolazioni fiscali connesse alle cessioni gratuite di beni a fini di solidarietà sociale, eliminando il **difetto di coordinamento** presente nella previgente disciplina, che sembrava prevedere oneri differenti, subordinando:

- Le agevolazioni IVA alla presentazione della comunicazione da parte del donante (previgente testo dell'art. 16, comma 1 L. 166/2016);
- Le agevolazioni in materia di imposte dirette alla predisposizione del documento di trasporto e al rilascio della dichiarazione da parte del donatario sull'effettivo impiego dei beni a fini di solidarietà sociale (art. 13 del D.Lgs. 460/1997).

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

1° onere documentale previsto dall'art. 16, co. 3, lett. a), L.166/2016:

L'attuale testo dell'art. 16 prevede che per ogni cessione gratuita debba essere emesso un **documento di trasporto** (c.d. DDT) avente le caratteristiche determinate con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, ovvero un documento equipollente.

Il Documento di trasporto o il documento equipollente deve essere compilato in duplice esemplare e contenere ai sensi dell'art. 16, co. 3, lett. a) l. 166/2016 e dell'art. 1 D.p.r. n. 472/1996 i seguenti elementi essenziali:

- a) L'indicazione della data;
- b) Le generalità del cedente;
- c) L'indicazione del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto;
- d) la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE - IVA

2° onere documentale previsto dall'art. 16, co. 3, lett. b), L.166/2016:

Il donatore deve trasmettere 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 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.

Il donatore è esonerato dall'obbligo di comunicazione di cui alla presente lettera per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

In merito a tale comunicazione è opportuno evidenziare quanto segue:

- Sono facoltative per i beni facilmente deperibili (senza limiti di valore), come ribadito dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 18.5.2016, n. 20/E), e per i beni di valore inferiore a € 15.000,00;
- Il valore dei beni è determinato sulla base dell’ultimo prezzo di vendita e non sulla base del costo dei beni come originariamente previsto dall’abrogato art. 2, co. 2 del D.p.r. 441/1997;
- Non sono richieste per considerare distrutti i beni di cui all’art. 3 della Legge in esame ossia le c.d. “eccedenze alimentari” cedute gratuitamente ai fini di solidarietà sociale;
- Le modalità telematiche di presentazione, inoltre, saranno definite da un apposito Provvedimento dell’Agenzia;
- Le comunicazioni rilevano ai fini IVA per poter considerare “distrutti” i beni donati.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

DISCIPLINA FISCALE – ONERI DOCUMENTALI

3° onere documentale dell' art. 16, co. 3, lett. a), L.166/2016:

L'ente donatario deve rilasciare al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita **dichiarazione trimestrale, recante:**
gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute;

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.

ESEMPIO DI DICHIARAZIONE TRIMESTRALE EX ART. 16, CO. 3, LETT. A), L.166/2016:

DICHIARAZIONE TRIMESTRALE EX ART. 16, CO. 3 LETT. c), L.166/2017

Il sottoscritto _____, nato a e residente in, in qualità di legale rappresentante *pro tempore* della _____, con sede legale in (C.F.), ai sensi dell'art. 16, co. 3, lett. c), L.166/2016

DICHIARA

Di aver ricevuto dalla Società _____, con sede legale in (C.F./P.IVA), in forza di cessione gratuita ai sensi dell'art. 16, co. 1, L. 166/2016, i seguenti beni:

1. quantità e descrizione dei beni;
2. quantità e descrizione dei beni;
3. quantità e descrizione dei beni;
4. quantità e descrizione dei beni;

Di essere in possesso, relativamente alle predette cessioni gratuite ricevute, dei seguenti documenti di trasporto ex D.p.r. 14 agosto 1996 n. 472 o documenti equipollenti:

1. D.d.t. n. del – Trasporto a mezzo – luogo di destinazione – Causale;
2. D.d.t. n. del – Trasporto a mezzo – luogo di destinazione – Causale;
3. D.d.t. n. del – Trasporto a mezzo – luogo di destinazione – Causale;
4. D.d.t. n. del – Trasporto a mezzo – luogo di destinazione – Causale;

Di impegnarsi ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Data e Luogo,

Firma del Legale rappresentante

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

ESEMPIO PRATICO

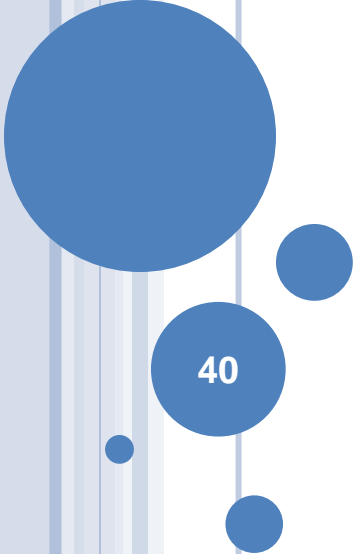
Si consideri un **supermercato** che disponga di prodotti alimentari (ad esempio, 100 confezioni di conserve di pomodoro) che sono rimasti invenduti o che hanno superato il c.d. «termine minimo di conservazione», ma presentano comunque un imballaggio integro e idonee condizioni di conservazione.

Il supermercato potrà scegliere di cedere gratuitamente le eccedenze rimaste invendute **a un ente non profit**, affinché lo stesso le destini **a finalità di interesse generale**. In questa ipotesi, supponendo che le confezioni siano state acquistate per complessivi 100 euro + Iva al 4%:

- ai fini delle imposte dirette, l'impresa donante potrà dedurre il costo di acquisto della conserva, mentre il valore normale delle merci non costituirà ricavo dell'impresa né concorrerà ai fini IRAP;
- ai fini IVA, l'impresa donante non dovrà applicare l'imposta sulla merce in uscita, mentre potrà detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto della conserva di pomodoro .

In questa ipotesi, trattandosi di una cessione gratuita a fini di solidarietà sociale di valore inferiore a 15.000 euro, l'impresa donante potrà limitarsi a certificare l'operazione con documento di trasporto o titolo equipollente (mentre non sarà dovuta, in relazione a questa operazione, la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate).

In ogni caso, l'ente non profit destinatario della cessione dovrà consegnare all'impresa donante l'apposita dichiarazione attestante il proprio impegno ad utilizzare i beni direttamente in conformità ai propri fini istituzionali.



LA DISCIPLINA DELLE EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DEGLI ENTI NON PROFIT E I RAPPORTI CON LE AGEVOLAZIONI FISCALI PREVISTI DALLA LEGGE ANTISPRECHI

40

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

L'art. 83 del Codice del Terzo settore ha riordinato e razionalizzato la disciplina dei vantaggi fiscali connessi alle erogazioni liberali a favore degli enti *no profit*.

La nuova disciplina si caratterizza:

- Per una maggiore **organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi
- Per un più vasto ambito di applicazione **soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a favore di tutti gli ETS e delle imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali)
- Per un rafforzamento degli incentivi anche dal punto di vista **oggettivo**

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Sotto il profilo soggettivo, le nuove disposizioni in materia di deducibilità o detrazione troverà applicazione (a regime) nei confronti delle erogazioni effettuate a favore degli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, incluse le cooperative sociali e le imprese sociali costituite in forma non societaria (restano escluse le imprese sociali costituite in forma societaria), a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo **svolgimento dell'attività statutaria**, ai fini dell'esclusivo perseguimento di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale** (art. 83 del D.Lgs. n. 117 del 2017).

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Per il **periodo transitorio**, intercorrente fra il **1° gennaio 2018** e il momento di operatività del Registro unico del Terzo Settore (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea) le introdotte agevolazioni per erogazioni liberali trovano applicazione nei confronti delle erogazioni effettuate a favore dei seguenti soggetti:

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- Organizzazioni di Volontariato iscritte nei registri di cui alla legge n. 266 del 1991;
- Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'articolo 7 della legge n. 383 del 2000.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

SEGUE

- Donatori PF: detrazione dall'IRPEF pari al 30% (35% se il destinatario è ODV) delle erogazioni in denaro o in natura, per un importo complessivo della donazione non superiore a 30.000,00 Euro annui
- In alternativa deduzione dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del dichiarato (conveniente in caso di aliquote marginali più elevate)

Persona fisica - Reddito annuo 15mila Euro - Erogazione 100 Euro			
Beneficiario	Onlus	Onlus	ETS
Norma	Art. 15, c. 1.1. TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005	Art. 83 CTS
Vantaggio	Detrazione 26% dall'IRPEF risparmia 26 €	Deduzione dall'imponibile risparmia circa 24 €	Detrazione 30% dall'IRPEF (35% OdV) Risparmia 30 € (35 € per erogazioni a OdV)

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

SEGUE

- Donatori enti e società: deduzione delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato

Società di capitali - Reddito 2 milioni Euro			
Beneficiario	Onlus	Onlus	ETS
Norma	Art. 100, c. 1., lett. g) TUIR	Art. 14 D.L. 35/2005	Art. 83 CTS
Vantaggio	Deduzione per erogazioni fino a 40mila € Risparmia fino a 9.600 €	Deduzione per erogazioni fino a 70mila € Risparmia fino a 16.800 €	Deduzione per erogazioni fino a 200mila € Risparmia fino a 48mila €

- Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere computata dal donante in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

SOCIAL BONUS (ART. 81)

L'art. 81 del Codice del Terzo settore introduce anche il *social bonus*, ossia un nuovo credito d'imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli ETS che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata dei quali siano assegnatari

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che l'immobile sia dedicato in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale di natura non commerciale

L'agevolazione può quindi spettare anche per erogazioni a favore di enti commerciali del Terzo settore e di imprese sociali

E', comunque, prevista l'emanazione di un decreto ministeriale per regolare le modalità di attuazione e le procedure per l'approvazione dei progetti di recupero finanziabili

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

SEGUE. ADEMPIMENTI PUBBLICITARI

I soggetti beneficiari delle erogazioni sono tenuti a

- comunicare trimestralmente al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali l'importo delle erogazioni liberali ricevute nel trimestre di riferimento
- Pubblicare su proprio sito internet e su un portale gestito dal Ministero informazioni relative agli importi ricevuti e dei relativi impieghi

Il portale gestito dal Ministero, in particolare, dovrà fornire i seguenti dati comunicati dai beneficiari

- stato di conservazione dei beni
- interventi di ristrutturazione e riqualificazione in atto
- fondi pubblici assegnati
- ente responsabile del bene
- modalità di fruizione del bene

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

ESEMPI APPLICATIVI

Il credito in questione

E' pari al 65% (persone fisiche) o al 50% (enti e società) dell'importo erogato, nei limiti del 15 % del reddito imponibile (persone fisiche ed enti non commerciali) o del 5 per mille dei ricavi annui (titolari di reddito d'impresa)

Social Bonus – Art. 81 CTS	
Soggetto erogatore	Vantaggio
Persona fisica Reddito 100mila €	Può erogare fino a 15mila € Credito d'imposta fino a 9.750 € In tre quote annuali di 3.250 €
Società di Capitali Ricavi 5 milioni €	Può erogare fino a 25mila € Credito d'imposta fino a 12.500 € In tre quote annuali di 4.161,67 €

- viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e può essere utilizzato in compensazione senza i limiti ordinari
- non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP
- non è cumulabile, in relazione ai medesimi importi, con le erogazioni liberali dell'art. 83 o altre agevolazioni fiscali previste dalla legge

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LA L. 166/2016 E LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Un aspetto significativo riguarda la possibilità (o meno) di applicare gli **incentivi** previsti dall'art. 83 del Codice del Terzo settore alle cessioni gratuite di beni effettuate in base all'art. 16 della Legge antisprechi.

La norma del CTS, infatti, prevede la possibilità di beneficiare delle detrazioni e deduzioni ivi previste anche alle **erogazioni in natura** (demandando ad un successivo Decreto ministeriale attuativo l'individuazione dei i beni che possono essere ceduti e i relativi criteri di valorizzazione).

La risposta sembra affermativa, posto che l'art. 83 del CTS si limita ad escludere, per le stesse erogazioni, il **cumulo tra le detrazioni o deduzioni** ivi accordate e le altra **detrazioni o deduzioni** previste dalla legge.

L'art. 16 della Legge 166/2016, infatti, prevede una diversa tipologia di incentivo a favore delle imprese donanti (ossia la **non imponibilità del valore normale** associabile ai beni trasferiti).

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LA L. 166/2016 E LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Sembra quindi ammissibile, ad esempio, che un'impresa doni ad una ONLUS (o, una volta entrata a regime la riforma del Terzo settore, ad un ETS) eccedenze alimentari o altri beni rientranti tra le tipologie indicate nell'art. 16:

- senza tassare i corrispondenti ricavi figurativi;
- beneficiando della deduzione prevista dall'art. 83 del CTS (in base ai criteri di valorizzazione che saranno individuati dal decreto attuativo e nei limiti del 10% del reddito dichiarato).

Va evidenziato che questo aspetto è stato affrontato dalla prassi nella **Risoluzione n. 234/E/2002**, nella quale l'Agenzia delle entrate (al fine di assicurare la continuità dei valori fiscali tra donante e donatario ed evitare salti d'imposta) ha indicato come soluzione quella di tassare il valore normale dei beni ceduti gratuitamente (eseguendo apposite variazioni fiscali in dichiarazione) e di procedere alla sua deduzione nei limiti ammessi ai fini dell'erogazione liberale. Se una norma di legge esclude la tassazione del bene ceduto al valore normale, occorre assumere il valore di carico: laddove la deduzione applicabile consenta di assorbire (rispettivamente) il valore normale o di carico del bene ceduto, non emergeranno redditi figurativi per il donante.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

LA L. 166/2016 E LE LIBERALITÀ DI CUI ALL'ART. 83 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

L'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997, nella sua originaria versione, prevedeva la non imponibilità del valore normale per le cessioni gratuite dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa e, altresì, la concorrenza di detti beni alle erogazioni liberali, nei limiti del loro costo specifico di produzione e di acquisto e, comunque, di un'apposita soglia prestabilita.

In base alla stessa logica, se una norma di legge esclude la tassazione del bene ceduto al valore normale, occorre assumere (e, ai fini dell'erogazione liberale, dedurre) il valore di carico. Qualora la deduzione applicabile consenta di assorbire (rispettivamente) il valore normale o di carico del bene ceduto, non emergeranno redditi figurativi per il donante.

DONAZIONE DI PRODOTTI A FINI DI SOLIDARIETÀ SOCIALE

IN CONCLUSIONE

I molteplici interventi di riforma alla Legge n.166/2016 nonché alla disciplina degli ETS costituiscono un'importante occasione per riflettere su questi aspetti e valutare se i beni ceduti in base all'art. 16 concorrano alle erogazioni liberali, nei limiti del costo fiscalmente riconosciuto e nel rispetto delle regole previste dall'art. 83 del CTS.

Ciò permetterebbe di valorizzare in modo più adeguato il principio di continuità tra valori fiscali ed incentivare chi esegue erogazioni liberali, obiettivi che rientrano tra le linee di fondo alla base di queste norme.

Sul punto sono attesi i decreti di attuazione relativi alle erogazioni liberali in natura, dai quali è auspicabile attendersi nuovi sviluppi in merito a questa fattispecie di coordinamento normativo.