

Risposta n. 137/2023

OGGETTO: Erogazioni liberali – Erogazioni liberali in natura in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari – Articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (in breve, "ALFA", "Società" o "Istante") ha presentato istanza d'interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, chiedendo chiarimenti in merito alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito di impresa per il periodo d'imposta 2021, delle spese sostenute per la donazione del servizio di connettività in favore degli studenti delle scuole pubbliche primarie e secondarie di primo grado della Città di ..., nell'ambito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, mediante concessione in comodato d'uso ai singoli Istituti di "SIM M2M SMART" (cd. Carte SIM).

In particolare, a parere dell'Istante, permangono dubbi circa la deducibilità, ai sensi dell'art. 27 della Legge 13 maggio 1999, n. 133, delle spese sostenute nel 2021, a titolo di erogazione liberale in natura, a favore degli studenti delle famiglie più fragili per garantire loro il servizio di connettività Internet nell'ambito della Didattica a Distanza (D.A.D.), attraverso la concessione in comodato d'uso gratuito ai singoli Istituti di Carte SIM di proprietà del donante/comodante.

Il gruppo ALFA, in conseguenza della crisi sanitaria dovuta al Covid-19, che ha reso necessaria l'adozione di provvedimenti normativi che hanno riconosciuto la possibilità di svolgere "a distanza" le attività didattiche delle scuole di ogni grado, su tutto il territorio nazionale, ha ritenuto di offrire il proprio contributo al Comune di ..., al fine di garantire le pari opportunità di accesso alla formazione on-line a tutti i ragazzi delle scuole primarie e secondarie di primo grado della Città di

Pertanto, nel mese di dicembre 2020, ALFA aderiva all'"Avviso esplorativo per raccogliere offerte di attrezzature informatiche gratuite per gli studenti degli istituti comprensivi della Città di ..." indetto dallo stesso Comune di ..., il quale, in data ... 2020, formalizzava la partecipazione al bando.

Successivamente veniva comunicata al Comune la volontà dell'Istante di donare: (i) nr. ... personal computer; (ii) nr. ... modem Wi-Fi; (iii) nr. ... Tablet. Tale donazione è stata formalizzata in data ..., così come certificato anche dal Notaio ..., puntualizzando l'onere per il Comune di ... di destinare tutti i beni ricevuti in donazione al progetto di supporto alle scuole primarie e secondarie di primo grado frequentanti gli Istituti Comprensivi Statali della città di

A completamento della donazione delle descritte attrezzature informatiche, per assicurare l'effettivo impiego delle stesse da parte degli studenti, ALFA, nel corso del mese di febbraio 2021, ha provveduto a consegnare in comodato d'uso agli Istituti di ... n. ... SIM "M2M" con traffico dati nazionale disponibile incluso (2 TByte) da utilizzare entro 18 mesi (540 giorni) decorrenti dalla data di attivazione della SIM.

A tal fine, infatti, la Società in data 29 dicembre 2020 aveva sottoscritto con BETA S.p.A. il contratto per la fornitura del Servizio "ALFA DAD", ossia un servizio di connettività per la didattica personalizzato per la società istante.

BETA S.p.A. ha quindi emesso nei confronti di ALFA la fattura n. ... del ... e il documento ad integrazione alla stessa per complessivi Euro ..., in conformità al prezzo pattuito di Euro ... i.e. per ciascuna SIM "M2M".

L'Istante precisa inoltre che nr. ... SIM "M2M" di quelle complessivamente acquistate sono state consegnate a Scuole Paritarie, ancorché primarie e secondarie di primo grado della Città di ..., per un valore di Euro Tale quota di erogazione liberale in natura esula dal dubbio interpretativo di cui alla presente istanza e viene prudenzialmente resa indeducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta 2021.

Le restanti SIM "M2M" sono state invece consegnate agli Istituti Comprensivi Statali della Città di ... per un valore complessivo di Euro

Le suddette schede SIM "M2M", come previsto dall'art. 14 delle Condizioni generali servizio - M2M SMART, devono essere *"intestate al Cliente, e dovranno essere restituite, a richiesta di BETA, in caso di sostituzione per ragioni tecniche o operative"*

e nel caso di recesso, risoluzione contrattuale e/o comunque nel caso di cessazione definitiva della prestazione del Servizio oggetto del Contratto da parte di BETA".

La Società ha, dunque, provveduto a comunicare a ciascuna scuola pubblica la propria volontà di consegnare a ciascun istituto in comodato d'uso gratuito un numero predeterminato di SIM dati prepagate affinché le stesse fossero messe a disposizione degli studenti più bisognosi colpiti dall'evento straordinario dell'epidemia da COVID-19, puntualizzando nella comunicazione afferente la consegna delle SIM che *"nei 30 giorni successivi alla scadenza di tale periodo (vale a dire entro 18 mesi dalla data di attivazione) o all'esaurimento del credito presente nelle stesse, le SIM dovranno, a richiesta della scrivente, essere restituite ovvero distrutte. Si invita l'Istituto a sensibilizzare gli studenti in merito alla corretta custodia e all'appropriato utilizzo delle SIM, che dovrà avvenire nel rispetto della legge e delle finalità per le quali sono state concesse in comodato d'uso".*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il servizio di connettività per la didattica a distanza oggetto di erogazione liberale da parte della Società istante a favore degli Istituti comprensivi statali del Comune di ... viene erogato per mezzo della fornitura di Carte SIM "M2M SMART" che la Società concede in comodato d'uso gratuito alle scuole pubbliche primarie e secondarie di primo grado della Città di ..., ma nella sostanza sempre per il tramite del Comune di

In particolare, a parere dell'Istante, le oggettive condizioni di incertezza riguardano la possibilità di applicare al caso di specie il comma 2 dell'articolo 27, legge n. 133/1999, che ammette la deduzione dal reddito d'impresa dei beni ceduti gratuitamente

alle popolazioni colpite da eventi straordinari per il tramite di "amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali".

Ciò in quanto nel caso di specie - in cui le schede SIM sono concesse ai soggetti beneficiari in comodato d'uso gratuito - non si è in presenza della cessione delle singole schede SIM, ma del traffico dati nazionale in esse contenuto.

L'Istante ritiene che ci siano i presupposti per considerare deducibile, ai fini della determinazione del reddito d'impresa 2021, il costo relativo al "servizio di connettività / SIM M2M con bundle dati di 2 Terabyte da utilizzare entro 18 mesi" sostenuto con il fine di favorire lo svolgimento dell'attività didattica a distanza delle scuole pubbliche primarie e secondarie di primo grado della Città di ... per i motivi che seguono.

E' noto che la didattica a distanza (cd. "DAD") è una metodologia didattica attuata come conseguenza diretta della gestione epidemiologica decretata dall'International Health Regulations, IHR; in quanto avvenuta in costanza di un'emergenza di sanità pubblica di rilevanza internazionale non vi sono dubbi circa il fatto che l'erogazione in natura, oggetto della presente istanza, è stata effettuata in favore della popolazione "studenti delle famiglie più fragili", colpiti dalla predetta pandemia.

La norma agevolativa sancisce altresì che le donazioni debbano avvenire per il tramite degli enti richiamati dal DPCM del 20 giugno 2000.

Nel caso di specie, l'Istante ha provveduto a consegnare agli Istituti comprensivi statali della Città di ..., in comodato d'uso gratuito, le singole Carte SIM, per il tramite del Comune di ... e, pertanto, risulta soddisfatto anche l'ulteriore presupposto di cui al comma 4, legge n. 133/1999, in quanto sia il Comune di ... che gli istituti e scuole di ogni

ordine e grado rientrano tra le "amministrazioni pubbliche", come definite dall'articolo 1, comma secondo del D.lgs 30 marzo 2001, n. 165 (cd. Testo Unico Impiego pubblico).

Ad avviso dell'Istante, la messa a disposizione agli Istituti delle singole Carte SIM per la navigazione protetta in Internet nella forma del comodato d'uso rappresenta solo il mezzo che ha consentito agli studenti di fruire della donazione in natura rappresentata, per l'appunto, dal "Traffico dati nazionale (2 TByte)" che necessitava del supporto materiale delle Carte SIM.

Pertanto, a parere dell'Istante, non rileva il fatto che non sia perfezionata anche la cessione (gratuita) in senso giuridico delle singole Carte SIM, considerando anche che vi è anche in capo ad ALFA l'obbligo contrattuale alla restituzione delle stesse a BETA S.p.A. alla scadenza del termine pattuito per l'utilizzo del Servizio "ALFA DAD".

Nella sostanza, la modalità con la quale ALFA ha erogato gratuitamente alle scuole primarie e secondarie statali di primo grado della Città di ... la connessione ad Internet è stata la diretta conseguenza della formulazione delle "Condizioni generali servizio -M2M SMART" sottoscritte con BETA S.p.A. per attivare il Servizio "ALFA DAD".

Tutto ciò premesso, la Società chiede di voler confermare la soluzione interpretativa prospettata, riconoscendo la deducibilità ai fini della determinazione del reddito d'impresa per il periodo d'imposta 2021 delle spese sostenute per Euro ..., afferenti il servizio di connettività necessario allo svolgimento dell'attività didattica a distanza nell'ambito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai sensi dell'articolo 27 della Legge 133/1999, a prescindere dal negozio giuridico ("comodato d'uso") con il

quale sono state consegnate le singole Carte SIM agli Istituti Statali Comprensivi della Città di

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133, al comma 1, prevede che *"sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti"*.

Il comma 2 del medesimo articolo prevede letteralmente che *"Non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi degli articoli 53, comma 2, e 54, comma 1, lettera d), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i beni ceduti gratuitamente ai sensi del comma 1"*.

La deducibilità delle erogazioni che rientrano nell'ambito applicativo del citato articolo 27 è collegata alla circostanza che i beni, oltre a essere concessi a titolo non oneroso, non possano mai rientrare nella disponibilità del donante; in tal senso, quindi, coerentemente alla predetta *ratio*, si deve ritenere che il legislatore, col riferimento, contenuto nel comma 2, alla "cessione gratuita" del bene, più che individuare un particolare negozio giuridico attraverso cui si perfeziona la dazione del bene, abbia inteso ricomprendere tutte le fattispecie in il bene è trasferito gratuitamente ed è destinato a non rientrare nella disponibilità dell'erogante.

In riferimento alla fattispecie concreta, si osserva che, come indicato dalla stessa Società nell'istanza presentata, aderendo all' "Avviso esplorativo per raccogliere offerte di attrezzature informatiche gratuite per gli studenti degli istituti comprensivi della Città di ...", la Società ha provveduto a dotare i beneficiari di personal computer, tablet e modem e, "*a completamento della donazione delle descritte attrezzature informatiche, per assicurare l'effettivo impiego delle stesse da parte degli studenti*", mediante consegna delle schede SIM concesse in comodato d'uso, anche del "Traffico dati nazionale (2 TByte)"

In tale fattispecie, quindi, le schede rappresentano non l'oggetto della cessione in sé (che è, invece, il servizio in esse incorporato) ma unicamente il supporto fisico per mezzo del quale detto servizio è veicolato ai destinatari.

Considerando, quindi, che oggetto della cessione gratuita è il "servizio" e che questo, invece, non è destinato a rientrare nella disponibilità dell'erogante (essendo peraltro previsto che le schede, anche prima del termine di 18 mesi dall'attivazione contrattualmente previsto tra BETA e l'Istante, debbano essere restituite o distrutte al momento *dell'esaurimento del credito*), si ritiene di condividere la soluzione interpretativa prospettata dall'interpellante.

In conclusione, una volta definito l'oggetto dell'erogazione (il servizio e non le schede), non assume rilievo la circostanza che queste ultime, concesse in comodato l'uso, siano oggetto di restituzione o di distruzione; poiché il servizio erogato non è destinato a rientrare mai nella disponibilità dell'erogante, alla sua "cessione" a titolo gratuito si applicano le previsioni di cui al comma 2 del citato articolo 27 della legge 133 del 1999.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**