

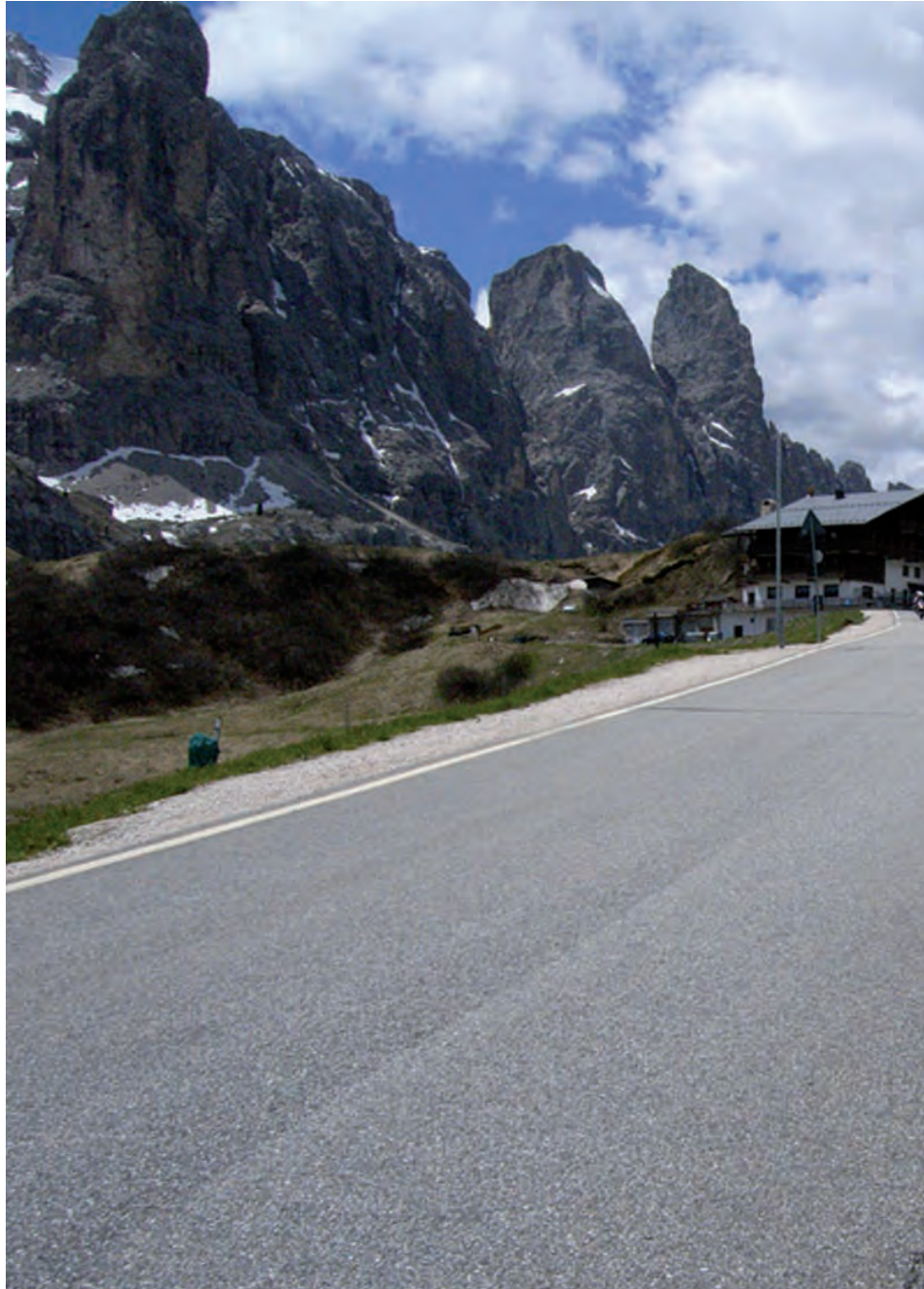
Rispetto a quanto previsto per gli altri esercizi commerciali, nel caso della cessione di farmaci in convenzione anche gli adempimenti fiscali sono del tutto originali. E originalità difficilmente fa il paio con semplicità...

DI STEFANO DE CARLI
STUDIO GUANDALINI, BOLOGNA

Non viene alla mente altro caso come quello della farmacia in cui l'acquirente di un prodotto non abbia rapporto di alcun tipo, né di dipendenza né di qualsiasi forma di collaborazione o interesse, rispetto al soggetto (l'Asl) sul quale incombe l'obbligo di pagamento. Ci si riferisce, ovviamente, alla cessione di farmaci in convenzione, per la quale anche gli adempimenti fiscali sono del tutto originali rispetto a quanto previsto per gli altri esercizi commerciali. E, come spesso avviene, originalità difficilmente fa il paio con semplicità.

La particolarità delle incombenze si riscontra:

- ◆ nella *tipologia documentale*: la farmacia non emette una fattura ma una "distinta riepilogativa" contenente il riassunto di tutte le forniture convenzionate esitate nel mese alla Unità sanitaria locale (distinta Asl) e che costituisce la base per tutte le obbligazioni fiscali per Iva e imposte dirette di seguito illustrate;
- ◆ sul *quando* registrare la distinta Asl.



Impegni



in salita

La situazione si è notevolmente complicata con l'entrata in vigore del Dlgs 2 settembre 1997 n. 313, che ha introdotto una differenziazione tra il momento della "effettuazione" della prestazione, che coincide con la consegna del bene, e la "esigibilità" dell'imposta, che rimane ancorata al pagamento. Mentre, sino all'esercizio 1997, il "vecchio" articolo 6, comma 5 della Legge Iva (Dpr 633/72) indicava il momento del pagamento come quello rilevante per la imponibilità e per tutti gli adempimenti relativi, l'usuale prassi delle farmacie italiane di emettere scontrino e registrare il corrispettivo solo al momento del saldo della distinta poggia su una interpretazione (prospettata in un articolo dell'autore su un quotidiano specializzato e recepito dalla riunione dei consulenti fiscali di Federfarma) per la quale il rapporto intercorrente tra le farmacie e le Asl può essere a pieno titolo qualificabile come di "somministrazione" di beni, avendone tutti i requisiti previsti dal Codice civile (articolo 1559 e seguenti). Si applica, pertanto, a tale regime, quanto previsto dall'attuale articolo 6, comma 2, lettera a, del Dpr 633, per il quale l'operazione si considera "effettuata" all'atto del pagamento.

La farmacia emetterà quindi scontrino fiscale "ordinario" e registrerà il corrispettivo al momento in cui avrà conoscenza del mandato di pagamento ricevuto;

- ◆ *sul quanto* registrare ai fini dell'Iva rispetto ai contenuti della distinta. In quest'ultima, si trova un po' di tutto: valori dei medicinali ceduti, sconti, trattenute, addebiti e accrediti per errori contenuti in distinte precedenti. Dal momento che ognuna di queste voci ha un suo proprio trattamento specifico, non è sufficiente contabilizzare la sola somma incassata, ma occorre ricercare il corretto valore sul quale verranno calcolati, per scorporo, i due componenti: l'imponibile e l'imposta. L'articolo 13 del Dpr 633/72 prevede che «*la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corri-*



spettivi dovuti dal cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente».

Ne consegue che l'importo da prendere in considerazione sarà quello normalmente denominato "importo lordo", cioè il totale del prezzo al pubblico "pieno" dei farmaci esitati da cui dovranno essere sottratti le riduzioni di prezzo stabilite nei vari provvedimenti che si sono succeduti. Ci si riferisce in particolar modo alle trattenute previste dall'articolo 1 della Legge 662/96 e agli sconti Aifa. Tutti questi abbattimenti hanno la prerogativa di ridurre direttamente il corrispettivo erogato alla farmacia. Eventuali rettifiche in addebito o in accredito andranno ugualmente sottratte o aggiunte in quanto costituiscono integrazioni negative o positive di quanto riconosciuto dalla Asl. Del tutto diverso è il trattamento da riservare alle tre trattenute (Enpaf, sindacali e convenzionali) che, pur diminuendo l'importo che "entra in tasca" al farmacista, sono componenti estranee alla formazione del corrispettivo, rientrando senza dubbio nella previsione del citato articolo 13 come «*debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente*» e, pertanto, da non sottrarre dall'imponibile.

COME PROCEDERE ALLA REGISTRAZIONE

Ciò premesso, vediamo in che modo registrare correttamente la distinta Asl. Bisogna anzitutto premettere che molte Unità sanitarie locali richiedono ancora l'emissione dello "scontrino a credito". Si tratta di un adempimento inutile, arcaico, i cui presupposti sono decaduti già da più di dieci anni (per una disamina più ap-

profondità della questione, vedi *Punto Effe* n. 14/2004), e il cui mancato adempimento non è, comunque, sanzionabile. Chi volesse in ogni caso ancora "coltivare la tradizione", anche per evitare discussioni per i funzionari del servizio farmaceutico che difficilmente accettano variazioni su prassi consolidate (mi sia permesso di spendere, al contrario, una parola di elogio per l'ufficio di Parma, da sempre ammirevole per cortesia e duttilità), dovrà battere sul misuratore fiscale, al momento della presentazione della distinta, all'apposito tasto "corrispettivo non riscosso", la stessa somma di seguito indicata per lo scontrino "normale". Riassumendo, al momento dell'arrivo del mandato, o comunque quando il farmacista ha conoscenza del pagamento, dovrà essere battuto sul misuratore fiscale e riportato sul registro dei corrispettivi il seguente dato ripreso dal riepilogativo:

importo lordo - sconti - rettifiche in addebito + rettifiche in accredito;

il che si traduce, più semplicemente, in:

importo netto da liquidare alla farmacia + somma delle trattenute.

L'insieme delle trattenute, se non aiuta ad abbassare la base imponibile per l'Iva, costituisce comunque un componente negativo che andrà a diminuire il reddito della farmacia.

Non si tratta infatti di "oneri deducibili" (come farebbe pensare il fatto che siano in parte di spettanza dell'Enpaf), che, come è noto, si sottraggono dal reddito personale, ma costi deducibili dal reddito d'impresa.

Dovranno pertanto essere posti in evidenza nella prima nota finanziaria che il farmacista consegna mensilmente al proprio consulente.

LA DISTRIBUZIONE PER CONTO

Occorre altresì rendere conto di una nuova componente ultimamente sempre più presente in distinta.

Trova infatti spesso spazio (in relazione, ovviamente, agli accordi con le singole realtà amministrative) il riassunto della cosiddetta "distribuzione per conto", la dispensazione, cioè, che le farmacie effettuano su prodotti che sono detenuti solo in "deposito" per conto della stessa Asl, con l'obbligo di consegnarli ai pazienti che ne hanno titolo, a fronte di un compenso, variabile a seconda delle varie convenzioni regionali, per il servizio svolto.

Trattandosi di una "prestazione di servizi" e non di una "cessione di beni", ben più semplice è l'individuazione del *quando* registrare: l'articolo 6, comma 3, della Legge Iva prevede espressamente che «*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*»; due presupposti differenti ma stessa conclusione, quindi, per determinare il momento in cui effettuare la contabilizzazione. Qualche differenziazione, invece, esiste per quanto riguarda il *come* registrare. Si tratterà sempre di emettere lo scontrino fiscale e riportare l'importo nei corrispettivi, ma la rendicontazione andrà effettuata su una apposita casella del registro che accoglierà tutte le prestazioni di servizi e che avrà un trattamento del tutto differente. Mentre, infatti, le cessioni dei beni entreranno a fare parte del processo contabile definito "ventilazione", adottato dalla stragrande maggioranza delle farmacie, le prestazioni di servizi ne debbono restare obbligatoriamente escluse.

Sulle prime, si calcolerà una aliquota Iva media derivante da un complesso calcolo basato sull'incidenza proporzionale dell'imposta che grava sugli acquisti di beni destinati alla rivendita, sulle seconde, lo scorporo sarà semplicemente del 20 per cento, che è l'aliquota prevista per la prestazione di servizi.

La conclusione di quanto sopra è in linea con i commenti ai bilanci degli ultimi tempi: fatturati Asl in discesa ma lavoro e impegni in salita...

Chi volesse "coltivare la tradizione" dovrà battere sul misuratore fiscale, al momento della presentazione della distinta, all'apposito tasto "corrispettivo non riscosso", la stessa somma indicata per lo scontrino normale