

## IVA

### **Farmacie: dal 2023 servizi covid a rischio pro-rata**

di Alessandro Bonuzzi

The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione" and a large blue banner below it with the text "LABORATORIO IVA 2023". Below the banner is a blue button with the text "Scopri di più >". The background has abstract white and blue geometric shapes.

Sono giorni contraddistinti da innumerevoli **notizie** sulle possibili **novità** e **modifiche** che saranno o che al contrario non saranno introdotte dalla prossima **Legge di Stabilità**. Tra gli addetti ai lavori, tuttavia, non si parla della scadenza del **regime di esenzione con diritto alla detrazione**, introdotto dall'[articolo 124 D.L. 34/2020](#) e in parte prorogato **fino al 31 dicembre 2022** dall'[articolo 1, comma 452, L. 178/2020](#), per le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi Covid-19**.

Per quanto attiene al mondo delle **farmacie**, si tratta, in sostanza, delle **cessioni di strumentazione per diagnostica Covid-19** (cosiddetti **tamponi "fai da te"**, **tamponi rapidi**, eccetera) e delle prestazioni di servizio **strettamente connesse** e, quindi, consistenti nell'esecuzione dei **tamponi e vaccini Covid-19**.

Queste operazioni, **fino** alla data del **31 dicembre 2022**, beneficiano dello speciale regime di esenzione Iva che **non limita il diritto alla detrazione** dell'imposta e, dunque, le **esclude** dal calcolo del **pro rata ex articoli 19, comma 5, e 19-bis D.P.R. 633/1972**.

In assenza di proroghe dell'ultima ora, il regime di esenzione con diritto alla detrazione **spirerà** con la chiusura del presente anno, sicché **dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2023** troverà applicazione il seguente trattamento:

- per le **cessioni di strumentazione diagnostica Covid-19**, l'applicazione dell'Iva con **l'aliquota del 5% ex numero 1-ter, Tabella A**, parte II-bis, allegata al D.P.R. 633/1972;
- per il **servizio tamponi e vaccini Covid-19** (servizi strettamente connessi alle cessioni di strumentazione diagnostica Covid-19), l'applicazione del regime di **esenzione "ordinaria"** Iva ex [articolo 10, comma 1, numero 18, D.P.R. 633/1972](#), trattandosi di **prestazioni sanitarie** al pari, ad esempio, del servizio **vaccino antinfluenzale**.

Ne consegue che le prestazioni di servizi Covid-19 che saranno effettuate **dal 1° gennaio**

**2023**, essendo attratte al regime di esenzione ordinario, **concorreranno al calcolo del pro-rata**. Ciò si tradurrà per diverse farmacie in una riduzione della **marginalità** del servizio tamponi e vaccini Covid-19. Si veda il seguente **esempio** semplificato che rende bene l'idea dell'effetto che potrà avere il cambio di regime.

Anno	2022	2023
Operazioni attive con Iva	715.431,00	
Servizi covid esenti	56.194,00	
Operazioni attive totali	771.625,00	
Iva sugli acquisti annua	58.456,00	
Pro-rata detraibilità	100,00%	92,72%
Pro-rata indetraibilità	0,00%	7,28%
Iva detraibile	58.456,00	54.198,91
Iva indetraibile	0,00	4.257,09

Dalla tabella si evince che, a parità di operazioni attive totali, di servizi covid esenti e di Iva sugli acquisti annua, nel 2023 la farmacia sarà **penalizzata** rispetto al 2022, scontando un **pro-rata di detraibilità** del 92,72%, con **conseguente Iva indetraibile** per 4.257,09 euro.

Consola in parte il fatto che l'Iva indetraibile da pro-rata rappresenta un **costo deducibile** ai fini delle imposte sui redditi. A parere della **norma di comportamento AIDC n. 152/2003**, nonché della sentenza della **Corte di Cassazione n. 20435/2021**, si tratterebbe di una **spesa generale dell'impresa**, poiché deriva da un calcolo complessivo della totalità delle operazioni. La stessa Agenzia delle Entrate, nella [circolare n. 9/E/2021](#) (§ 4.2), ha affermato che “*l'Iva parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata, non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto, ma è una massa globale che si qualifica come costo generale*”.

Tuttavia, è doveroso segnalare che, secondo un **risalente orientamento** dell'Amministrazione finanziaria, nel caso di **pro-rata di indetraibilità del 100%**, l'Iva relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene cui afferisce; pertanto, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa, l'Iva **segue il medesimo trattamento del bene** ([circolare 154/E/1995](#), § 4.3, e [risoluzione n. 297/E/2002](#)). Sulla scorta di questa presa di posizione, peraltro, Assonime nelle circolari n. 60/1997 e n. 30/2002 ha rilevato che la riconducibilità dell'Iva fra gli **oneri accessori di diretta imputazione** dovrebbe ritenersi **principio generale**.

Anche con riferimento al corretto **criterio di imputazione temporale** constano **orientamenti ondivaghi**. Sulla base della risoluzione 9/869/1880 e della **norma comportamento AIDC n. 210/2020**, l'Iva indetraibile, se non imputata ad incremento del costo del bene, è deducibile secondo il **criterio di competenza**. Invece, sempre secondo la sentenza della Corte di Cassazione 20435/2021, l'Iva indetraibile per effetto del pro rata generale è **deducibile per cassa**.