

In questo numero:	
1 – LE SEDIVA NEWS DAL 14 SETTEMBRE AD OGGI	
14/09/2015	Le prime "voci" sulla Legge di Stabilità 2016 (Studio Associato)
14/09/2015	Adeguamento Istat per luglio 2015 (Studio Associato)
15/09/2015	Un vincitore in forma associata che acquisisce la quota di una società titolare di farmacia urbana – QUESITO (stefano lucidi)
15/09/2015	Sul lavoro straordinario in farmacia – QUESITO (luisa santilli)
16/09/2015	Le dimissioni del farmacista dipendente in vista della costituzione della società con i co-vincitori – QUESITO (gustavo bacigalupo)
16/09/2015	Il decreto sulla fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi – L'avvio del nostro progetto (Sediva – Studio Associato)
17/09/2015	La liquidazione della quota del socio deceduto – QUESITO (gustavo bacigalupo)
17/09/2015	Adeguamento Istat per agosto 2015 (Studio Associato)
18/09/2015	Accertamento sintetico ed evasione totale – QUESITO (franco lucidi)
18/09/2015	I buoni pasto "elettronici" possono agevolare e accentuare i controlli (stefano civitareale)
21/09/2015	Codificato l'abuso del diritto in materia fiscale (stefano lucidi)
22/09/2015	Se vincono in forma associata due farmacisti già partecipi in altra società – QUESITO (gustavo bacigalupo)
23/09/2015	A agevolazioni prima casa: per l'immobile in comunione legale è sufficiente la coabitazione dei coniugi (stefano civitareale)
23/09/2015	Titolare rurale dal 2014 che vince un'altra sede in forma associata – QUESITO (stefano lucidi)
24/09/2015	Il testo del ddl. Concorrenza va in discussione alla Camera (gustavo bacigalupo)
25/09/2015	L'identikit del noleggino "full service" di autovetture – QUESITO (stefano civitareale)
28/09/2015	La tassazione della cessione dell'azienda gestita in impresa familiare (stefano lucidi)
29/09/2015	Normativa, ecc. (Studio Associato)
3 – NORMATIVA, GIURISPRUDENZA & PRASSI (in pillole)	
4 – SCADENZE DI DOMANI E DI OTTOBRE 2015	

1 – LE SEDIVA NEWS DAL 14 SETTEMBRE AD OGGI

14/09/2015 - Le prime "voci" sulla Legge di Stabilità 2016

Come tutti gli anni, subito dopo le ferie estive, si inizia a parlare della Legge di Stabilità dell'anno successivo e delle misure che il Governo intende proporre al Parlamento in ordine al bilancio dello Stato; anche quest'anno riteniamo di dover ripartire da qui.

Dunque le prime indiscrezioni in materia fiscale riferiscono di interventi di riduzione delle agevolazioni tributarie concesse a determinate categorie di contribuenti (ad es. in agricoltura e nel settore dei trasporti), ma anche degli oneri deducibili e detraibili in sede di dichiarazione dei redditi, un aspetto quest'ultimo peraltro già affrontato in leggi di stabilità degli anni precedenti (in tema, ad esempio, di detraibilità dell'ammontare dei premi pagati sull'assicurazione vita).

Verrà rivista anche la tassazione sugli immobili, con l'istituzione della *local tax* in luogo dell'Imu e della Tasi, con lo scopo di detassare completamente la *prima casa*, come stiamo tutti rilevando dall'ampio dibattito in corso a questo riguardo.

È prevista anche la proroga dei *bonus* sulla ristrutturazione degli immobili (il credito d'imposta del 50% della spesa sostenuta per interventi di manutenzione straordinaria sugli immobili abitativi) e sul risparmio energetico (il credito d'imposta del 65% della spesa sostenuta per il miglioramento del rendimento energetico delle unità immobiliari).

Dovrebbe inoltre essere rinnovato anche per il 2016 il *bonus* per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici destinati ad immobili oggetto di ristrutturazione, rappresentato da un credito d'imposta pari al 50% della spesa massima di Euro 10.000.

Altra ipotesi interessante è quella di estendere anche al 2016 la decontribuzione Inps triennale per i neoassunti a tempo indeterminato, ma probabilmente sarà una proroga selettiva dal punto di vista territoriale (sembra infatti che il Sud sia avvantaggiato in questo senso), come alle imprese meridionali sembra sia riservata una riduzione dell'aliquota IRES (l'imposta dovuta dalle società di capitali) per le PMI dall'attuale 27,5% al 20% (ma in tal caso l'agevolazione non coinvolgerebbe le farmacie gestite individualmente o da società di persone).

Si vociferava, infine, di concedere un *bonus* per gli investimenti in beni strumentali da parte delle imprese (questa volta collocate sull'intero territorio italiano), mediante la deduzione per quote di ammortamento del 140% della spesa sostenuta, una soluzione adottata recentemente anche dalla vicina Francia.

Naturalmente, vi saranno norme dirette alla riduzione della spesa, compresa quella sanitaria, con la previsione dell'obbligo di acquisti centralizzati da parte delle amministrazioni locali.

Esamineremo comunque il testo del ddl. che il Governo approverà e presenterà alle Camere tra breve, passando in rassegna e commentando le disposizioni di maggior rilievo.

(Studio Associato)

14/09/2015 - Adeguamento Istat per luglio 2015

È stato pubblicato nella G.U. l'indice di aggiornamento Istat relativo a *luglio 2015*; oltre alla variazione che torna leggermente negativa rispetto al mese precedente (-0,10%), è ancora *negativo* l'indice annuale essendo pari, come quello relativo a giugno 2015, allo -0,10%, mentre quello biennale è pari a *zero*, contro il precedente 0,20% *positivo*.

I canoni di locazione, pertanto, restano invariati sia su base *annua*, che anche, come qualche tempo fa, in ragione *biennale*.

(Studio Associato)

15/09/2015 - Un vincitore in forma associata che acquisisce la quota di una società titolare di farmacia urbana - QUESITO

Sono titolare di farmacia rurale sussidiata e ho partecipato a due concorsi in forma associata con altri due colleghi (uno disoccupato e l'altro, mio figlio, fa parte dell'impresa familiare con la mia farmacia).

Siamo rientrati in graduatoria in entrambe le regioni dove abbiamo presentato la nostra candidatura. Sono trascorsi quasi 3 anni dalla data in cui sono stati indetti i concorsi e per mio figlio si è presentata l'opportunità di acquisire delle quote societarie di una farmacia urbana.

Se questo avvenisse, noi perderemo forse la possibilità di assumere la titolarità della sede assegnataci?

Come abbiamo chiarito numerose volte, se un vincitore in forma associata acquisisce individualmente, *dopo la pubblicazione della graduatoria*, la quota di una società titolare di farmacia (urbana o rurale) - anche se nel Suo caso specifico comporterebbe la cessazione dell'impresa familiare in atto tra voi, essendo anch'essa incompatibile, ai sensi dell'art. 8 della l. 362/91, con la veste di socio - l'associazione di concorrenti vincitrice di cui fa parte non per questo viene esclusa dal concorso e/o dall'assegnazione, e dunque egli può legittimamente partecipare anche alla società formata con i covincitori.

Un impedimento all'acquisizione della quota deriverebbe per Suo figlio soltanto dall'accoglimento della tesi della "contitolarità", sostenuta dalla famosa nota ministeriale, che tuttavia - per quanto ci riguarda - riteniamo del tutto priva di fondamento, e ancor più in una vicenda come questa.

Piuttosto, è la Sua posizione di titolare di farmacia in forma individuale che Le precluderebbe evidentemente la partecipazione alla società costituita con gli altri due covincitori, e pertanto sarà Lei a dover rinunciare, prima di formare la società, alla titolarità dell'esercizio.

(stefano lucidi)

15/09/2015 - Sul lavoro straordinario in farmacia - QUESITO

La nostra collaboratrice farmacista lavora nella farmacia da 3 anni con un orario settimanale di 39 ore suddivise in 5 giorni e mezzo lavorativi (sempre liberi sabato pomeriggio e domenica).

Avendo deciso con l'altro mio socio di alternarci tra noi nei turni di reperibilità settimanali (inclusa l'apertura domenicale) è molto probabile che sia necessaria la presenza della dipendente farmacista per qualche ora in un paio di giornate festive in cui spetterà a me la reperibilità (parliamo di una copertura dalle 3 alle 4 ore rispetto alle 7 ore di apertura giornaliera).

Vi chiedo:

- posso gestire io direttamente la richiesta alla dipendente di

rendersi disponibile per la copertura di tali ore nei giorni festivi o necessita anche il consenso dell'altro socio?

- ipotizzando mezza giornata, ovvero 4 ore di lavoro nel giorno festivo o domenicale (che sommate alle 39 ore settimanali farebbero 43 ore, quindi ben al di sotto del tetto massimo di 46 ore previste dal CCNL), la collaboratrice avrà comunque diritto ad una intera giornata di riposo nella settimana successiva o solo a mezza giornata (ovvero le stesse ore coperte dal turno straordinario)?

- avendo già accennato alla stessa dipendente la possibilità che necessiti in futuro una sua disponibilità in base a quanto sopra descritto e tenuto conto che l'interessata ha precisato che "preferirebbe non fare turni festivi", resta lei comunque obbligata a coprire la mia richiesta?

Queste le risposte alle tre domande.

➤ Il potere direttivo, di controllo e disciplinare è demandato al titolare dell'esercizio nel caso di impresa condotta individualmente, mentre - ove il titolare sia una società di persone, come nella vicenda da Lei descritta - spetta all'amministratore o agli amministratori (in forma disgiunta o congiunta tra loro, secondo le previsioni del vs. atto costitutivo/statuto).

A costoro, disgiuntamente o congiuntamente, compete dunque anche disporre l'effettuazione da parte del personale dipendente di ore di lavoro straordinario.

➤ Il CCNL prevede che "Quando nella giornata della domenica o nella giornata stabilita per il riposo settimanale la farmacia deve rimanere aperta al pubblico per turno stabilito dalle autorità, il lavoratore è tenuto, se richiesto, a prestare normale servizio ed ha diritto di godere del riposo compensativo in altra giornata della settimana per 24 ore consecutive".

Perciò, in sostanza, quando il dipendente deve coprire il turno domenicale o festivo di apertura della farmacia - laddove, beninteso, egli sia assunto con contratto *full-time* - l'impresa, secondo le esigenze aziendali, può modificare sia l'orario giornaliero che i turni di lavoro, provvedendo ragionevolmente a spostare o a riorganizzare questi ultimi.

Resta fermo che nelle ore di lavoro prestate nelle giornate festive spetta sempre, come noto, la maggiorazione sulla retribuzione.

➤ Il datore di lavoro, infine, può naturalmente chiedere prestazioni lavorative straordinarie, eccedenti quindi l'orario normale di lavoro, ma deve tuttavia sempre tener conto dei servizi per turno e il dipendente potrà esimersi solo per giustificati motivi.

La richiesta di lavoro straordinario deve peraltro in ogni caso avere natura non continuativa, anche se non necessariamente del tutto episodica o occasionale, e invece si possono stabilire straordinari fissi soltanto quando vi sia una specifica volontà delle parti in tal senso.

Nel caso specifico, in definitiva, la richiesta di ore straordinarie, proprio perché contemplata per evenienze sostanzialmente peculiari, sembra del tutto legittima e non eludibile dalla collaboratrice se non appunto per "giustificati motivi".

(luisa santilli)

16/09/2015 - Le dimissioni del farmacista dipendente in vista della costituzione della società con i co-vincitori - QUESITO

Siamo assegnatari di una sede avendola accettata qualche

giorno fa e dobbiamo quindi costituire la società tra noi, ma in questo momento io sono ancora un collaboratore dipendente di farmacia privata.

Ho letto recentemente che per dare il preavviso al titolare, di trenta giorni invece che novanta, posso attendere anche fino all'ultimo momento e del resto vorrei fare in modo di percepire uno stipendio il più a lungo possibile.

Come mi devo comportare?

Stando alla lettera dell'art. 8 della l. 362/91, come abbiamo già osservato, tutti i profili di incompatibilità ivi previsti per l'assunzione della quota sociale di una società di farmacisti dovrebbero essere rimossi già al momento della costituzione della società, che diventa praticamente necessario formare in un tempo ravvicinato rispetto all'assegnazione "definitiva" della sede, perché il rogito di costituzione è uno dei documenti che deve fatalmente essere prodotto unitamente all'istanza del rilascio a nome e favore della società del provvedimento di autorizzazione all'esercizio della farmacia. Le virgolette apposte a "definitiva" si spiegano in sostanza con la povertà del vocabolario utilizzato (sia dall'art. 11 del d.l. Crescitalia che da tutti i bandi di concorso straordinario) per lo sviluppo e il perfezionamento di questa fase post graduatoria – che virtualmente dovrebbe essere anche l'ultima di competenza della regione – dato che le assegnazioni trasmesse via PEC all'esito dello scrutinio regionale delle varie risposte, o mancate risposte, agli interPELLI sono evidentemente, per così dire, provvisorie, e d'altra parte, come stiamo vedendo, sembrano imprevedibilmente numerosi i casi in cui le assegnazioni, non essendo seguite dall'accettazione dell'assegnatario, finiscono per non acquisire l'ineludibile carattere della definitività.

Tornando all'art. 8, parrebbe invero sancire il principio secondo cui è la partecipazione alla società *in quanto tale* ad essere incompatibile, ad esempio, con "qualsiasi rapporto di lavoro pubblico o privato", che è appunto l'ipotesi che La riguarda.

Ma coniugando tra loro sul piano sistematico gli artt. 7 e 8 della l. 362/91, potrebbe invece dedursi che l'incompatibilità – qualsiasi ipotesi di incompatibilità – possa forse aver rilievo e quindi entrare in funzione soltanto al momento in cui la società diventi titolare di farmacia, tenuto conto che l'art. 8 richiama le società di cui al precedente art. 7, che a sua volta si rivolge a società di persone *titolari di farmacia*.

Questa, perciò, dovrebbe insomma essere una questione in realtà ancora aperta, quanto però in ogni caso molto delicata perché inerente agli aspetti strutturali delle società di farmacisti, e che la Regione e/o il Comune e/o l'ASL potrebbero anche risolvere in termini di puro formalismo, e netare pertanto il rilascio della titolarità laddove si ritenga illegittimamente formata la società proprio per l'incompatibilità di uno o più componenti la compagine sociale al momento della costituzione.

Nel concreto sarebbe dunque probabilmente preferibile acquisire anche in via breve il parere delle varie amministrazioni (soprattutto di Asl e Comune) prima di avventurarsi in un groviglio di vicende che, diversamente, si rivelerebbero forse eccessivamente gravose, sia per gli oneri connessi ad un eventuale ricorso al TAR, ma anche per la responsabilità che Lei – per restare al Suo caso - rischia di assumere nei confronti dei co-vincitori nell'eventualità di pregiudizi irreparabili loro derivanti da una scelta rivelatasi

sbagliata.

Dinanzi a un parere negativo, insomma, sarebbe naturalmente molto più pratico che Lei accelerasse la cessazione del rapporto di lavoro con la farmacia, pure accollandosi l'evenienza di dover subire una trattenuta per il mancato preavviso e/o di restare per un certo tempo privo di retribuzione in caso di eccessivo ritardo nell'attivazione dell'esercizio conseguito a seguito del concorso.

(gustavo bacigalupo)

16/09/2015 - Il decreto sulla fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi – L'avvio del nostro progetto

In attuazione della delega fiscale conferita dalla legge n. 23/2014, il Governo ha approvato il d.lgs. n. 127 del 5 agosto 2015 (in G.U. del 18 agosto 2015), con il quale ha introdotto norme dirette ad incentivare la fatturazione elettronica anche *tra privati* (è nota invece la sua obbligatorietà già da tempo nei rapporti con la P.A.) e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

In particolare, a decorrere dal 1 luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate fornirà gratuitamente ai contribuenti un servizio per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture in formato elettronico anche nei confronti di soggetti diversi dalla P.A., mentre dal 1 gennaio 2017 il Ministero dell'economia e delle finanze metterà a disposizione il sistema di interscambio (sdi) ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Sempre a decorrere dal 1 gennaio 2017 i contribuenti possono optare (dunque, non è un obbligo) per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute per il tramite dello SDI per un periodo di cinque anni, rinnovabile per ulteriori cinque anni se non revocata.

E se il contribuente, ancora a decorrere dal 1 gennaio 2017, opta (sempre per un quinquennio) anche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (*con contestuale esonero dall'emissione degli scontrini fiscali e/o delle ricevute fiscali*), egli potrà godere di alcuni benefici ed esattamente: a) la riduzione di un anno del termine di decadenza per gli accertamenti da parte del Fisco (sempreché venga garantita la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati con le modalità fissate da un apposito decreto del Ministero delle finanze); b) l'eliminazione dell'obbligo di presentare lo "spesometro" e/o la comunicazione degli acquisti intracomunitari; c) la priorità nei rimborsi Iva, che infatti dovranno essere eseguiti entro tre mesi dalla presentazione della relativa dichiarazione annuale.

Resta comunque l'obbligo, si badi bene, e senza godere di alcun beneficio, di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente – dal 1 gennaio 2017 – i dati dei corrispettivi relativi alla cessione di beni effettuati *tramite distributori automatici*.

Per la concreta attuazione di questo provvedimento dovranno però, come al solito, essere emanati alcuni decreti ministeriali, ma questa è la strada che, come le farmacie assistite ben sanno, lo Studio e la Sediva hanno intrapreso "ante litteram".

È infatti ormai iniziata la trasformazione delle fatture - in qualunque formato vengano emesse dai fornitori - in quello elettronico (xml), la loro trasmissione telematica (dai

fornitori stessi) direttamente nella casella elettronica dedicata dalla Sediva a ciascun cliente e il loro immediato invio all'indirizzo email indicato dalla farmacia (quello generale o, preferibilmente, quello prescelto *ad hoc*) per consentire a quest'ultima di prenderne immediatamente cognizione ai vari fini di gestione.

Il documento, in particolare, viene subito "rimbalzato" alla farmacia con una specifica sovrascritta utile a indicare che si tratta di un documento preso definitivamente in carico ai fini della registrazione dalla Sediva e perciò, in ogni caso, da non inviare né in forma cartacea né in pdf unitamente alla diversa documentazione contabile dello stesso mese (in alcune circostanze, è vero, in questa prima fase di attuazione del sistema alcune fatture sono pervenute alla Sediva sia in pdf - dal fornitore - che in cartaceo - dalla farmacia - ma questo non ha comportato alcuna conseguenza di ordine pratico, per la presenza nel sistema stesso di uno strumento di controllo diretto a evitare appunto duplicità di registrazioni).

Si tratta dunque di un processo - molto delicato quanto articolato - che è inevitabilmente a "formazione progressiva", nel senso che stiamo coinvolgendo i fornitori delle farmacie assistite un po' alla volta, incrementando di giorno in giorno il loro numero, in modo da avere nel più breve tempo possibile la maggior quantità dei grossisti e delle industrie interessate al progetto.

Anche il provvedimento normativo cui si è fatto cenno poco fa sembra quindi corroborare la scelta da noi operata di anticipare la "fatturazione elettronica", in grado evidentemente, come già ricordato in altre circostanze, di arrecare soltanto benefici alle farmacie sotto i vari aspetti (ovviamente l'eliminazione della "carta" è uno di questi...) e comunque senza alcun aggravio per loro.

(Sediva - Studio Associato)

17/09/2015 - La liquidazione della quota del socio deceduto - QUESITO

Complimentandomi innanzitutto per l'altissima qualità e specializzazione delle vostre News, sempre chiare e dirette, e avendo presente una vs. recente pubblicazione sul recesso, Vi chiedo, anche se la domanda può sembrare banale e la risposta scontata: chi è il soggetto obbligato alla liquidazione della quota degli eredi del socio deceduto? Il socio superstite o la farmacia con il proprio patrimonio (che con atto del notaio è stato ridotto della corrispondente quota del socio deceduto in occasione della dichiarazione di non continuazione)?

La questione che Lei pone non è né banale né scontata, perché differentemente dall'ipotesi di recesso e da quella di esclusione, in caso di morte del socio - che è la terza ipotesi prevista dal codice civile di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un socio, e quindi non di scioglimento della società come tale - "gli altri (soci) devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società, ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano" (art. 2284 cod.civ.).

Sono pertanto i soci superstiti a dover provvedere - "a meno che ecc.", come abbiamo appena visto - alla liquidazione, osservando i criteri previsti al riguardo dall'art. 2289.

E' tuttavia fatta salva, come premette l'art. 2284, una "contraria disposizione del contratto sociale".

Se quindi il vostro atto costitutivo/statuto non prevede la continuazione della società con gli eredi del socio premorto (ovvero costoro rifiutano la continuazione), l'onere di

liquidarli fa carico non già alla società, ma interamente agli altri soci la cui quota di partecipazione, perciò, si eleverà corrispondentemente.

Di per sé, insomma, il capitale sociale non si riduce in dipendenza della liquidazione degli eredi del socio premorto, come invece sembra aver operato il notaio nel caso da Lei descritto, anche se allo stesso risultato (riduzione del capitale sociale) può egualmente pervenirsi, ma per altre strade.

Naturalmente, la diversità delle due soluzioni (liquidazione a carico della società, o a carico dei soci superstiti) produce effetti tra loro molto diversi anche sul piano fiscale.

(gustavo bacigalupo)

17/09/2015 - Adeguamento Istat per agosto 2015

È stato pubblicato nella G.U. l'indice di aggiornamento Istat relativo a agosto 2015.

La variazione torna positiva rispetto al mese precedente (0,20%), ma è sempre *negativo* l'indice annuale perché è pari, esattamente come quello relativo a luglio 2015, allo -0,10%, mentre quello biennale è negativo perché pari allo -0,20%, contro il precedente valore pari a zero.

I canoni di locazione restano quindi ancora invariati sia su base *annua*, che anche in ragione *biennale*.

(Studio Associato)

18/09/2015 - Accertamento sintetico ed evasione totale - QUESITO

Si parla tanto di controlli fiscali da redditometro, ma siamo alle solite: gli accertamenti colpiscono sempre chi le dichiarazioni le fa e non invece chi rimane completamente nell'ombra...

Non è esattamente vero, perché il c.d. "redditometro" può essere utilizzato anche nei confronti degli evasori totali.

Infatti, anche se questi soggetti non presentano dichiarazioni fiscali potrebbero sempre essere intestatari di beni (non è facile del resto conservare il denaro sotto il materasso...), o se non altro aver sostenuto spese tra quelle rilevanti ai fini dell'accertamento redditometrico, che l'Ufficio utilizzerebbe quindi per quantificare i redditi evasi secondo la metodologia propria di questo tipo di verifiche.

D'altronde anche la Cassazione è orientata in tal senso (sentenza 12/07/2002 n. 10157 Sez. V): "Nel caso di omessa dichiarazione, il conseguente accertamento d'ufficio, disciplinato dall'art. 41 del D.P.R. n. 600/1973, prevede che l'ufficio proceda sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di ricorrere a presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; ecco quindi che "l'accertamento induttivo potrà essere, a discrezione dell'ufficio impositore, analitico o sintetico, dal momento che il potere di accertamento non è in alcun modo inficiato dal metodo adottato."

Dunque, laddove il contribuente non soddisfi le richieste di chiarimenti da parte dell'Ufficio, ovvero non sia in grado di dimostrare che quei beni erano nella disponibilità di altri soggetti, o che, ancora, nel periodo di imposta ha conseguito redditi per i quali non vi era obbligo di presentare la dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria è pienamente legittimata a determinare *sinteticamente* il reddito complessivo netto proprio nell'ammontare corrispondente a quello imputabile (sempre secondo la ricostruzione "redditometrica") al contribuente "accertato", indipendentemente perciò dall'esistenza o meno di una dichiarazione validamente presentata.

(franco lucidi)

18/09/2015 - I buoni pasto “elettronici” possono agevolare e accentuare i controlli

Dallo scorso primo luglio – come stabilisce l’art. 1 comma 16 della legge di stabilità 2015 - il valore facciale-limite di esenzione da tasse e contributi per i buoni pasto *elettronici* è salito a 7 euro, contro i 5,29 di quelli *cartacei*.

L’intento del legislatore, intuibilmente, è quello di agevolare la diffusione dello strumento elettronico e perciò ridurre (e con il tempo eliminare) i *voucher* “cartacei”.

Tuttavia, per realizzare quest’obiettivo bisognerebbe prima risolvere alcuni problemi operativi di cui, del resto, abbiamo già avuto occasione di parlare ([v. Sediva News del 04/03/2015](#)).

In questo contesto, invece, ci preme rilevare un altro aspetto della novità, e cioè che la tracciatura dei *ticket-restaurant* comporterà senza dubbio la possibilità di effettuare un controllo capillare del concreto utilizzo, dalla loro emissione alla loro assegnazione al singolo dipendente, fino alla presentazione dei *ticket* presso un esercizio convenzionato per il consumo.

Potrebbe (dovrebbe...) essere una buona occasione per contrastare gli abusi che a tutt’oggi sono possibili con i buoni cartacei diventati praticamente – in perfetta collisione con la loro funzione originaria, d’altra parte ben delineata dal D.P.C.M. del 18/11/2005 – “denaro contante”.

I buoni pasto, infatti, essendo un *servizio sostitutivo di mensa aziendale*, come chiaramente dispone il citato provvedimento (*cf. art. 2, comma 1, lett. a e 5, comma 1, lett. a*), devono/dovrebbero essere usati quotidianamente dal dipendente e solo al loro fine “edittale”; inoltre, non soltanto non sono *cedibili, commerciabili* e (men che meno) *convertibili in denaro* (art. 5, comma 1, lett. *d*) ma non sono, a rigore, neppure *cumulabili*.

Sarebbe perciò contraria alla norma anche la prassi (diffusissima) di raccogliarli per utilizzarli in un colpo solo al supermercato per le spese alimentari della famiglia.

Ci auguriamo però che, se controlli ci saranno, vengano perlomeno indirizzati verso gli abusi più gravi, senza pertanto incattivirsi per violazioni più lievi come quella da ultimo descritta, specie in tempi di crisi come sono quelli attuali.

(*stefano civitareale*)

21/09/2015 - Codificato l’abuso del diritto in materia fiscale

Con d. lgs. 5 agosto 2015 n. 128 (in G.U. del 18/08/2015), nel quadro della delega conferita dalla legge n. 23/2014 di riforma del sistema fiscale, il Governo ha approvato le disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, disciplinando, tra l’altro, l’*abuso del diritto* e l’*elusione* fiscale.

Si tratta di un provvedimento di cui si auspicava da più parti e da lungo tempo l’emanazione, dato che l’assenza della relativa disciplina aveva sostanzialmente lasciato in mano ai giudici la soluzione delle vicende portate al loro esame, contestando direttamente l’*abuso del diritto* da parte di contribuenti particolarmente “fantasiosi” nel cercare di ridurre il carico fiscale.

Il decreto introduce un nuovo articolo (il 10 bis) nello *Statuto dei diritti del contribuente* (approvato con legge 212/2000), precisando in primo luogo che *abuso* ed *elusione* esprimono lo stesso concetto e non sono perciò distinguibili ed enunciando al quarto comma la “*libertà di scelta del*

contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”.

La *ratio* di tale principio, che evidentemente assume grande importanza ed è per certi versi “rivoluzionario”, sta nella ricerca di un sistema fiscale più equo ed orientato alla *crescita* che non obblighi più il contribuente a individuare, tra diverse scelte tutte giuridicamente valide, quella fiscalmente più onerosa, sempreché peraltro i diversi regimi opzionali più vantaggiosi siano previsti espressamente dalla legge.

Non si deve quindi ricadere nell’“*evasione*”, che per definizione rappresenta infatti l’esito di un comportamento contrario a legge, e che pertanto resta ben distinto da quello di *abuso* e/o *elusione*, i quali ultimi non possono per di più essere sanzionati penalmente per espressa previsione normativa, ma soltanto sul piano amministrativo.

Il decreto configura l’*abuso del diritto* in una o più operazioni prive di “sostanza economica” che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Rappresentano operazioni prive di sostanza economica “*i fatti, gli atti e in contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*” e “*sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*”.

Inoltre, sono vantaggi fiscali indebiti “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario*”.

Da un punto di vista formale, contrariamente a quanto avvenuto sino ad oggi (la contestazione di *abuso del diritto* poteva avvenire sia da parte dell’Agenzia che autonomamente da parte dei giudici tributari, per giunta in ogni stato e grado di giudizio, e con evidente difficoltà di difesa da parte del contribuente), l’*abuso* deve essere accertato con apposito atto preceduto, *a pena di nullità*, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro sessanta giorni e l’atto impositivo deve essere notificato oltre i successivi sessanta giorni dalla prima scadenza, talché nel caso in cui questo secondo termine cada oltre quello di decadenza previsto dalla legge ordinaria (il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione del Mod. Unico) il predetto termine è automaticamente prorogato.

Queste disposizioni hanno “curiosamente” efficacia a decorrere “*dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto*” e perciò dal 1 ottobre 2015 (la *vacatio legis* di 15 giorni successivi alla pubblicazione in G.U. avrebbe dovuto infatti comportare l’entrata in vigore della norma il 2 settembre), forse allo scopo di salvaguardare gli atti dell’Agenzia che verranno notificati entro il corrente mese di settembre e che non aderiscano perfettamente ai nuovi principi, anche se sembra davvero difficile che questi ultimi non possano porsi come riferimento per un giudizio di legittimità dell’operato dell’amministrazione finanziaria.

Più difficile è la risposta alla domanda se questa codificazione possa essere estesa anche all’*imposta di registro*, tenuto conto che il decreto non ha abrogato l’art. 20 del T.U. dell’imposta di registro, secondo cui “*l’imposta è applicata secondo l’intrinseca natura e gli effetti giuridici*

degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”.

È il caso, ad esempio, della tassazione - appunto ai fini dell'imposta di registro - della cessione dell'intero pacchetto di quote sociali (vicenda non infrequente anche nelle cessioni di quote di società titolari di farmacia), normalmente tassato a tassa fissa (€ 200,00 per ogni cessione), che da qualche tempo infatti, come forse è noto, le Agenzie delle Entrate considerano *tout court* cessione di azienda, richiedendo dunque alle parti l'imposta proporzionale del 3% sul valore delle quote stesse.

Ove si aderisca alla tesi dell'applicabilità della nuova disciplina dell'*abuso del diritto* a qualunque tributo (essendo questa innestata nel più generale *Statuto dei diritti del contribuente*), la contestazione non sarebbe fondata, dato che con la cessione delle quote non si realizza nessun vantaggio fiscale indebito perché del resto così disposto direttamente dalla normativa vigente in tema di imposte dirette.

Quindi, autentici passi in avanti in pratica se ne vedono pochi..., e saranno comunque i giudici tributari, e da ultimo la Cassazione, a dover porre la parola “fine” anche su questo specifico aspetto dell'*abuso del diritto*.

(stefano lucidi)

22/09/2015 - Se vincono in forma associata due farmacisti già partecipi in altra società - QUESITO

Abbiamo partecipato in forma associata al concorso straordinario e alla presentazione della domanda eravamo entrambi dipendenti. Visto il protrarsi dei concorsi e presentatasi l'occasione, poco tempo fa abbiamo acquistato in società una farmacia rurale sussidiata. Dopo tre mesi è stata pubblicata la graduatoria e siamo risultati tra i vincitori. Nell'eventualità accettassimo la sede assegnata, cosa succederebbe alla farmacia che abbiamo attualmente?

Anche se fosse stata effettuata nelle more della procedura concorsuale e ancor prima della pubblicazione della graduatoria, l'avvenuta acquisizione in forma sociale dell'esercizio - trattandosi di una *farmacia rurale sussidiata* - non avrebbe comunque potuto incidere minimamente sulla vs. partecipazione al concorso.

Perciò la compagine associativa - almeno per tale aspetto - non può essere esclusa dalla graduatoria né ovviamente dalla procedura.

Se poi, come sembra, acquisirete congiuntamente una delle sedi a concorso, è largamente preferibile per varie ragioni - se addirittura non imposto dall'art. 11 - che formiate tra voi una seconda società a nome e a favore della quale sia riconosciuta la titolarità della farmacia.

Avremmo in sostanza due diverse società di persone, titolari di due diverse farmacie, partecipate dagli stessi soci.

L'unico ostacolo a questo scenario finale potrebbe derivare dalla condivisione - da parte della Regione e/o del Comune e/o dell'ASL - della tesi della *contitolarità*, un'eventualità che, per noi ma non solo, non è purtroppo da escludere nonostante l'infondatezza dell'idea ministeriale.

Vorrà dire che in tale denegatissima eventualità, le vs. ragioni dovranno evidentemente essere riconosciute dal giudice amministrativo.

È forse possibile, ma soltanto possibile, che all'esito conclusivo dei vari ricorsi - che verosimilmente saranno proposti da più fronti, da concorrenti cioè che invocano l'applicazione di questa tesi a carico di chi li precede in

graduatoria e/o da concorrenti che sostengano invece quella contraria pretendendo la duplice assegnazione - il Consiglio di Stato finisca per impedire l'acquisizione (individualmente ma anche) in forma sociale di due sedi in due diversi concorsi da parte della stessa compagine associativa, ovvero da due compagini solo parzialmente diverse.

Ma questo, se sarà davvero così, non già perché il CdS avrà accolto - questo è il convincimento da noi espresso ripetutamente - la fantasiosa costruzione di una “*contitolarità*” da parte dei soci, ma piuttosto perché il Supremo Consesso avrà ritenuto che la *ratio* desumibile dall'*incipit* dell'art. 11 del d.l. Cresci Italia (“...*favorire l'accesso alla titolarità... da parte di un più ampio numero di aspiranti...*”) si frapponga come un ostacolo insuperabile alla duplice assegnazione concorsuale.

A noi pare invece, lo ribadiamo anche qui, che l'*incipit* possa di per sé essere spiegato, e al tempo stesso esaurirsi, con l'espresso divieto imposto a “ciascun candidato” di partecipare a più di due concorsi straordinari, senza dunque necessariamente poter/dover andare oltre nella configurazione del suo ambito di operatività.

Ma, ripetiamo, sia nella specifica vicenda descritta nel quesito (vincitori in forma associata che abbiano assunto nella fase post-graduatoria la veste di soci in un'altra farmacia), come anche nel caso in cui uno o più co-vincitori abbiano partecipato già quali soci di società titolari di farmacie rurali sussidiate o soprannumerarie, questo problema non si pone affatto, perché a seguito di concorso i vincitori in forma associata - nell'una come nell'altra evenienza - hanno conseguito una sola sede farmaceutica.

(gustavo bacigalupo)

23/09/2015 - Agevolazioni prima casa: per l'immobile in comunione legale è sufficiente la coabitazione dei coniugi

In caso di acquisto di una “prima casa” operato in comunione legale, l'agevolazione spetta anche se uno dei coniugi non risiede nell'immobile: lo ha affermato recentemente la Suprema Corte (n. 16026 del 29/07/2015 Sez. IV) confermando, del resto, una sua precedente pronuncia.

Quel che conta in ipotesi del genere - affermano gli Ermellini - è infatti la destinazione dell'immobile a *residenza della famiglia*, non avendo alcun rilievo che uno dei due coniugi non abbia fissato la sua residenza anagrafica nello stesso comune, e questo vale in tutti i casi in cui il bene sia diventato oggetto della comunione ex art. 177 c.c., quindi sia per acquisto *separato* che *congiunto* dell'immobile.

Ai coniugi, infatti, non è imposto l'obbligo della comune residenza, bensì della *coabitazione* (art. 143 c.c.).

Conseguentemente, secondo un'interpretazione della legge tributaria in linea con questo principio, la coabitazione con il coniuge è sufficiente per soddisfare il requisito della *residenza*, a fini tributari rilevando - ancora una volta - non quella dei singoli coniugi ma la *residenza della famiglia*.

(stefano civitareale)

23/09/2015 - Titolare rurale dal 2014 che vince un'altra sede in forma associata - QUESITO

Ho vinto per concorso nel 2014 una sede rurale sussidiata e giorni fa è stata pubblicata la graduatoria del concorso lombardo, cui ho partecipato in forma associata con mia

figlia, collocandoci al... posto.

Nel caso in cui accettassimo la sede assegnata, che cosa succederebbe a quella rurale di cui attualmente sono titolare?

Partecipare alla società da formare con Sua figlia, alla quale verrebbe rilasciata la titolarità della farmacia conseguita nel concorso lombardo, La costringerebbe alla *previa* rinuncia alla titolarità in forma individuale della farmacia rurale oggi posseduta.

Lo impone, senza rimedio alcuno, l'art. 8 della l. 362/91.

Quindi, si tratterà per Lei di valutare convenientemente, d'accordo con Sua figlia, l'importanza della farmacia conseguita in Lombardia, confrontandola con quella di cui Lei è ora titolare e dunque operare a quel momento la scelta se accettare o meno la sede assegnatavi.

(stefano lucidi)

24/09/2015 - Il testo del ddl. Concorrenza va in discussione alla Camera

Come avrete rilevato anche dalla stampa di categoria e dai puntuali siti del settore, l'art. 32 del ddl. Concorrenza ha subito in dirittura finale ulteriori manipolazioni, e alcune del tutto inattese, anche se inspiegabilmente le disposizioni aggiunte al testo originario sono state numerate come se si trattasse di un decreto legge in fase di conversione, ricorrendo cioè a inutili "bis" (con addirittura due commi *1-bis*...).

Esaminiamone comunque il testo, che è stato presentato lunedì scorso (unitamente agli immancabili numerosi emendamenti) all'Aula di Montecitorio, che dovrebbe avviarne la discussione martedì 29 settembre, frazionandolo per comodità nei quattro segmenti di cui in sostanza – per quanto riguarda le farmacie - si compone e che riguardano:

- a) le modifiche ai commi 1, 2, 3 e 4-bis dell'art. 7 della l. 362/91 [comma 1 dell'art. 32];
- b) le modifiche al comma 1 lett. a) e al comma 2 dell'art. 8 della l. 362/91 [comma 1-bis dell'art. 32];
- c) l'aggiunta del comma 2-bis all'art. 2 della l. 475/68 [comma 1-bis (?) dell'art. 32];
- d) le modifiche al comma 8 dell'art. 11 del d.l. Cresci Italia su "orari e turni delle farmacie convenzionate con il SSN" [art. 32-bis].

Le modifiche ai commi 1, 2, 3 e 4-bis dell'art. 7 della l. 362/91 (comma 1 dell'art. 32)

Questo il confronto del testo oggi vigente dei commi 1, 2, 3 e 4-bis dell'art. 7 della l. 362/91 (intitolato "Titolarietà e gestione della farmacia") con quello licenziato dalla Commissione Finanze e Attività produttive della Camera.

Testo in vigore dei commi 1, 2, 3 e 4-bis dell'art. 7 della l. 362/91	Nuovo testo secondo il comma 1 dell'attuale art. 32 ddl. Concorrenza
1. La titolarità dell'esercizio della farmacia privata è riservata a persone fisiche, in conformità alle disposizioni vigenti, a società di persone ed a società cooperative a responsabilità limitata.	1. <u>Sono titolari</u> dell'esercizio della farmacia privata le persone fisiche, in conformità alle disposizioni vigenti, le società di persone, <u>le società di capitali</u> e le società cooperative a responsabilità limitata.
2. Le società di cui al comma 1 hanno come oggetto esclusivo la gestione di una farmacia. Sono soci della società farmacisti iscritti all'albo in possesso del	2. Le società di cui al comma 1 hanno come oggetto esclusivo la gestione di una farmacia. <u>La partecipazione alle società di cui al comma 1 è incompatibile con</u>

requisito dell'idoneità previsto dall'articolo 12 della legge 2 aprile 1968, n. 475 e successive modificazioni.	qualsiasi altra attività svolta nel settore della produzione e informazione scientifica del farmaco, nonché con l'esercizio della professione medica. Alle società di cui al comma 1 si applicano, per quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 8.
3. La direzione della farmacia gestita dalla società è affidata ad uno dei soci che ne è responsabile.	3. La direzione della farmacia gestita dalla società è affidata a un <u>farmacista in possesso del requisito dell'idoneità previsto dall'articolo 12 della legge 2 aprile 1968, n. 475, e successive modificazioni</u> che ne è responsabile.
4-bis. Ciascuna delle società di cui al comma 1 può essere titolare dell'esercizio di non più di quattro farmacie ubicate nella provincia dove ha sede legale.	ABROGATO

Sulle modifiche ai commi 1 e 3 e sull'abrogazione del comma 4-bis ci siamo soffermati nella [Sediva news del 24/02/2015: "L'art. 32 del ddl. Concorrenza"](#), e invece dell'importante riscrittura *in itinere* del secondo periodo del comma 2 si è trattato diffusamente nella [Sediva news del 23/07/2015: "L' "emendamento" all'art. 32 del ddl. concorrenza"](#), criticando come merita il gigantesco omaggio ai distributori all'ingrosso.

Anzi, questa modifica è stata ancor "meglio" riformulata con la soppressione del sostantivo "intermediazione", che avrebbe forse potuto – chissà? - ingenerare pur modestissimi dubbi interpretativi e magari incidere in qualche modo sull'enormità del regalo..., e quindi ora è sicuro che aver praticamente replicato nell'art. 7 (e nell'art. 8) della l. 362/91, per giunta con gli interessi, il testo-Bersani del 2006 con il gentile cadeau ivi contenuto, non è stato per nulla un refuso dei proponenti, ma ha rispecchiato perfettamente la volontà di aprire ai distributori l'accesso alla titolarità delle farmacie, con tanti saluti al "divieto di integrazione verticale" che i relatori dell'emendamento avevano dichiarato di voler introdurre senza equivoci nel provvedimento.

Ancora un *vulnus*, perciò, inferto biecamente ad altri capisaldi (storici ma tuttora preziosi) del generale assetto normativo del servizio farmaceutico, perché oggi – lo ripetiamo a beneficio dei meno accorti - ai grossisti è appunto dal 2006 consentito soltanto partecipare a società di gestione di farmacie comunali (e allora già questo apparve di per sé censurabile) che però non possono assumerne la titolarità perché pertiene soltanto al comune, mentre verrebbe in tal modo permesso ad un altro dei componenti la "filiera del farmaco", con tutto quel che comporta, di partecipare a società, che saranno ovviamente società di capitali, legittimate invece ad assumere ora e con pienezza dei ruoli la titolarità di farmacie.

Ma il dado purtroppo sembra ormai tratto e ha quindi forse ragione da vendere chi - come qualche giorno fa Vittorio Contarina – invita la categoria dei titolari di farmacia a "mettere da parte i personalismi e fare massa critica ed economia di scala attraverso l'aggregazione dei farmacisti", fino ad "arrivare a un unico grande gruppo che metta in rete le farmacie e metta i farmacisti in grado di competere nel

mercato che verrà”.

D'altra parte, come abbiamo già sottolineato, il rischio di una parziale ma chirurgica “cannibalizzazione” della distribuzione al dettaglio del farmaco (abbiamo letto tutti che il Gruppo Alleanza ha preannunciato di voler investire 1 miliardo di euro nell'acquisto di 1000 farmacie!) può pesare molto di più di qualche rilevante vantaggio personale che in alcune circostanze i titolari di farmacia e le loro famiglie possono trarre dall'art. 32.

Ricordavamo infatti che ne guadagnerà il padre con due figli, uno farmacista e l'altro no, che - in vita o in sede successoria - potrà vedere finalmente risolti (ma il figlio farmacista sarà d'accordo?) i suoi problemi di cambio generazionale, e potrà trarne profitto anche il titolare di farmacia che ha progettato la vendita dell'esercizio e ragionevolmente vedrebbe pertanto almeno nell'immediato lievitare la domanda e per ciò stesso il prezzo offerto, ovvero la farmacia che, per ubicazione o per altro, può sembrare al riparo da qualsiasi appetito di matrice capitalistica, come pure potranno cogliere l'occasione della piena personalità giuridica della società di capitale quei pochi farmacisti-imprenditori - che oggi partecipano in grande stile e con grandi mezzi, ma pur sempre faticosamente, a parecchie società di persone - per avviare processi di concentrazione di più farmacie sotto un'unica ragione sociale e assumere tante altre iniziative per irrobustire la loro posizione

Inoltre, si può dare praticamente per scontata la trasformazione in srl della gran parte delle farmacie oggi condotte individualmente o mediante società di persone, facilitando così sotto alcuni aspetti - giuridici, fiscali ma anche gestionali - la conduzione degli esercizi.

Ma non possiamo non pensare anche e soprattutto a quelle circa 3000 farmacie in grave difficoltà, molte delle quali straordinariamente indebitate proprio verso i fornitori, che potrebbero dunque in numerose vicende sfruttare la circostanza per costringere i rispettivi debitori a venire a patti, in qualche caso forse salvandoli dal fallimento, ma a quali condizioni?

E poi non ci sono solo i grossisti di farmaci, visto che grandi “capitali” - intesi ovviamente come potenziali “soci” - interessati a un settore nuovo di zecca per il nostro Paese possono muoversi da ogni parte del mondo, incluso quello criminale (vi dice niente il novello “autoriciclaggio”?), anche se forse non saranno i vari Auchan e/o le varie Coop a ingolosirsi più di tanto, considerati i problemi che attualmente attanagliano buona parte della grande distribuzione al dettaglio che quindi si accontenterà probabilmente di veder promossi i loro corner in “farmacie non convenzionate” (di cui diremo più in là), se mai il sistema dovesse disgraziatamente assorbire anche questa iattura.

In definitiva, però, anche tenuto conto che all'auspicata *golden share* a favore dei farmacisti nelle società di capitali che assumeranno la titolarità di farmacie il ddl. continua a non fare il minimo cenno, e pur non trascurando evidentemente la grandissima importanza per la categoria dell'assoluto suo silenzio sulla fascia C (ma si ha la netta sensazione che qui la partita non sia affatto chiusa del tutto..., come sembra certificare anche l'“indizio” che vedremo tra un momento), a noi pare difficile che - tra i “più” e i “meno” rilevabili anche indirettamente dal provvedimento - il saldo algebrico per l'intero sistema farmacia possa alla fine rivelarsi di segno positivo, come

invece sembra credere qualche commentatore disegnando un futuro ricco di soluzioni alternative e di scatole cinesi ma dimenticando quali siano le realtà che caratterizzano buona parte delle 17mila (prossime 19mila) farmacie private.

A meno che, s'intende, la categoria non riesca davvero, ad esempio, a formare quasi magicamente quell'“*unico grande gruppo che ecc.*” invocato dal Presidente dell'Assiprofar, o a organizzare adeguate e massicce iniziative del genere, rimedi però di tutt'altro che agevole realizzazione pratica per l'estrema eterogeneità tra loro delle farmacie, destinata per di più ben presto ad ampliarsi ulteriormente.

Nessuno deve necessariamente distinguersi per ottimismo a ogni costo o pessimismo a oltranza, ma tutti noi siamo tenuti nelle nostre analisi a disegnare un quadro il più fedele possibile - naturalmente secondo la visione e la scienza di ognuno - di quel che sta avvenendo e di quel che può derivarne, per le singole farmacie come per l'intera categoria.

Comunque andrà, il lavoro da svolgere è e sarà notevole, in primo luogo per le rappresentanze professionali e sindacali dei titolari di farmacia e poi per tutti coloro, e sono tanti, che sono chiamati ad assisterli.

■ **Le modifiche al comma 1 lett. a) e al comma 2 dell'art. 8 della l. 362/91 (comma 1-bis dell'art. 32)**

Qui di seguito un confronto anche tra i due testi ora in esame.

<i>Testo in vigore del comma 1, lett. a), e del comma 2 dell'art. 8 della l. 362/91</i>	<i>Nuovo testo secondo il comma 1-bis dell'attuale art. 32 ddl. Concorrenza</i>
1. La partecipazione alle società di cui all'articolo 7, salvo il caso di cui ai commi 9 e 10 di tale articolo, è incompatibile: a) con qualsiasi altra attività esplicita nel settore della produzione, intermediazione e informazione scientifica del farmaco;	1. La partecipazione alle società di cui all'articolo 7, salvo il caso di cui ai commi 9 e 10 di tale articolo, è incompatibile: a) <u>nei casi di cui all'articolo 7, comma 2, secondo periodo;</u>
2. Lo statuto delle società di cui all'articolo 7 ed ogni successiva variazione sono comunicati alla Federazione degli ordini dei farmacisti italiani, nonché all'assessore alla sanità della competente regione o provincia autonoma, all'ordine provinciale dei farmacisti e alla unità sanitaria locale competente per territorio, entro 60 gg. dalla data dell'autorizzazione alla gestione della farmacia.	2. Lo statuto delle società di cui all'articolo 7 e ogni successiva variazione, <u>ivi incluse quelle relative alla compagine sociale,</u> sono comunicate, <u>entro sessanta giorni,</u> alla Federazione degli ordini dei farmacisti italiani, nonché all'assessore alla sanità della competente regione o provincia autonoma, all'ordine provinciale dei farmacisti e all'unità sanitaria locale competente per territorio.

A parte qualche errore grammaticale imputabile alla fretta e ai vari tira e molla di frangenti come questo, l'intervento sulla lett. a) del comma 1 non necessita certamente di commenti, richiamando giustamente il nuovo testo del secondo periodo del comma 2 dell'art. 7 di cui si è appena parlato.

E tutto sommato è condivisibile anche quello sul comma 2 dell'art. 8, sia perché l'inciso “*ivi incluse quelle relative alla compagine sociale*” sgombra il campo da qualche equivoco (non sempre infatti la modifica della compagine sociale si traduce - anche se non dovrebbe essere così - in una modifica statutaria), e sia perché l'attuale decorrenza dei 60

giorni dalla “data dell’autorizzazione alla gestione della farmacia” ha ingenerato talvolta questioni pratiche di soluzione incerta, che invece non si porranno nel futuro visto che il termine decorrerà comunque dalla data di stipula del rogito notarile di “variazione” statutaria ovvero del rogito modificativo della compagine sociale, pur quando (per un errore del notaio) esso non contenga anche una formale variazione dello statuto.

▪ **L’aggiunta del comma 2-bis all’art. 2 della l. 475/68 (comma 1-bis [?] dell’art. 32)**

Così infatti recita al momento il “secondo” [?] *comma 1-bis* dell’art. 32.

“1-bis. All’articolo 2 della legge 2 aprile 1968, n. 475, come modificato dall’articolo 11 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente:

«2-bis. Nei comuni fino a 6.600 abitanti, alle farmacie che risultano essere soprannumerarie per decremento della popolazione è consentita la possibilità di trasferimento in ambito regionale, previo pagamento di una tassa di concessione governativa una tantum pari a 5.000 euro».”.

Questo comma 2-bis dell’art. 2 della l. 475/68 andrebbe quindi in coda a quest’ultimo, che – come noto - è stato interamente riscritto dal comma 1 lett. c) dell’art. 11 del dl. Cresci Italia, e che così dispone:

“Art. 2. – 1. Ogni comune deve avere un numero di farmacie in rapporto a quanto disposto dall’articolo 1. Al fine di assicurare una maggiore accessibilità al servizio farmaceutico, il comune, sentiti l’azienda sanitaria e l’Ordine provinciale dei farmacisti competente per territorio, identifica le zone nelle quali collocare le nuove farmacie, al fine di assicurare un’equa distribuzione sul territorio, tenendo altresì conto dell’esigenza di garantire l’accessibilità del servizio farmaceutico anche a quei cittadini residenti in aree scarsamente abitate.

2. Il numero di farmacie spettanti a ciascun comune e’ sottoposto a revisione entro il mese di dicembre di ogni anno pari, in base alle rilevazioni della popolazione residente nel comune, pubblicate dall’Istituto nazionale di statistica»”.

Il perché della collocazione della norma di seguito all’art. 2 ora riportato è presto detto: si tratterebbe di una disposizione in deroga sotto molteplici aspetti ai nuovi principi dettati dal dl. Cresci Italia in tema di organizzazione territoriale dell’assistenza farmaceutica come (tuttora) autoritativamente pianificata e programmata in funzione di un preciso rapporto limite farmacie-abitanti (oggi pari a 1:3300), essendo in particolare ivi contemplati, da un lato, spostamenti “ultracomunali” di farmacie del tutto inediti e, dall’altro, l’inevitabile – anche in ossequio al principio di “sussidiarietà verticale” enunciato nell’art. 118 della Cost. – sottrazione ai comuni, e affidamento alla regione, della competenza a disporli.

Saremmo allora sempre all’interno dell’ambito di operatività del *criterio demografico*, dato che una farmacia trasferita sul territorio regionale – in applicazione di una norma pur scritta così lapidariamente – da “soprannumeraria” nel comune A diventerebbe fatalmente “numeraria” nel comune B, non essendo neppure lontanamente immaginabile una soluzione diversa e non è necessario spiegarne il perché.

Le farmacie istituibili per la prima volta in soprannumero resterebbero quindi quelle innestate nella p.o. ex art. 104,

primo comma, TU (come tali *riassorbibili* si sensi del secondo comma di tale articolo e, al pari di qualsiasi altro esercizio soprannumerario, in applicazione dell’art. 380 dello stesso TU) e quelle istituite “extra ordinem” nei porti, aeroporti, ecc. (invece *non riassorbibili* per incrementi della popolazione residente nel comune ma semmai solo sopprimibili per ragioni inerenti alle specifiche aree di ubicazione).

Tornando al novello comma 2-bis dell’art. 2 della l. 475/68 proposto dal ddl., non è proprio infrequente il caso di farmacie originariamente “numerarie” (perché istituite con il *criterio demografico*, previsto d’altra parte nel sistema da oltre cent’anni) e/o di farmacie di “antico diritto” (aperte con ben altri “criteri” ma poi riconosciute come “legittime” o “privilegiate”), le quali siano nel tempo risultate o in ogni caso risultino oggi “*soprannumerarie per decremento della popolazione*”.

Perciò, questo è il punto, nel concreto il problema esiste ed in qualche circostanza è molto grave per gli esercizi che si trovano in quella situazione.

Ora, questa misura individuata per risolverlo non parrebbe di per sé del tutto censurabile, se non fosse che sia il momento della sua introduzione (unitamente alla sua grandiosa estraneità all’oggetto e al titolo del provvedimento) che alcune grossolanità della formulazione (si pensi, ad esempio, al “*previo pagamento di una tassa di concessione governativa una tantum pari a 5000 euro*”, quando le “concessioni” in materia sono da anni regionali e per di più abolite già da tempo da alcune regioni, come la Toscana...) potrebbero instillare perlomeno qualche sospetto, e sembra comunque sin d’ora certo che, tanto più se il testo resterà questo, potrà generare contenziosi molto cospicui tanto per il loro numero che per i grovigli da sciogliere sul piano giuridico.

Senonché, alcune – se non tutte – le criticità che affiorano nella disposizione potrà/dovrà darsi da fare per risolverle sollecitamente il legislatore regionale, perché dobbiamo tener presente che questo nuovo principio statale lascerebbe indubbiamente ampio spazio a norme di dettaglio, d’altronde imprescindibili se si vuole rendere seriamente operativa questa misura.

Il vero guaio però è che si tratta di una disposizione – sbrigativa e farraginoso finché vogliamo – che purtroppo è già da sola immediatamente prescrittiva, quindi immediatamente applicabile.

Nell’attesa pertanto che il legislatore regionale integri la norma con i tanti “dettagli” necessari (anche se qualche regione più solerte potrebbe colmare le lacune persino in tempi brevissimi), non si può certo escludere che alcuni dei titolari di “*farmacie che risultano essere soprannumerarie per decremento della popolazione*”, e che sono ubicate in comuni con non oltre 6.600 abitanti residenti, tentino quanto prima di avvalersene.

Il tema è molto vasto e numerosi i profili da approfondire, e dovremo quindi riparlarne quando tempo e spazio ce lo permetteranno e soprattutto se e quando questa disposizione – peraltro contestata anche in seno alla stessa Commissione affari sociali della Camera – sarà stata definitivamente approvata, quel che non sembra per nulla scontato.

Prima di chiudere queste prime notazioni, vogliamo tuttavia rispondere a quei partecipanti ai concorsi straordinari che ci hanno scritto esprimendo il dubbio che si tratti dell’ennesima norma *ad personam*, perché diretta sfacciatamente a sottrarre

alcune – magari le migliori – delle sedi a concorso ai potenziali loro legittimi destinatari per “assegnarle” ai titolari di quelle farmacie che eventualmente ne facciano richiesta.

Può darsi che sia esattamente questo l'intendimento di chi ha proposto improvvisamente una disposizione così dirompente, ma a noi pare che quando la graduatoria sia stata ormai pubblicata (che siano stati o meno avviati gli interpellati) l'interesse legittimo dei concorrenti, compresi quelli collocati oltre il numero utile alla ricezione del primo interpello, diventi intensamente *pretensivo* e meritevole di tutela assai più ampia dell'interesse del titolare di farmacia che si trovi nelle condizioni per richiedere un trasferimento dell'esercizio “ultracomunale”, che è infatti un interesse bensì anch'esso protetto (proprio da questa disposizione) ma che sembra *recessivo* nel bilanciamento con quello dei concorrenti.

Diversamente potrebbe almeno in astratto essere inquadrata la vicenda se il concorso versasse ancora in una delle fasi pregraduatoria, ma personalmente faticiamo a credere nello “stralcio” (ne abbiamo visti infatti sin troppi e altri sono sciaguratamente in arrivo) di ulteriori sedi dai concorsi in atto per realizzare il “trasferimento ultracomunale” di una farmacia, se non altro per il clamore che già accompagna i concorsi straordinari e che diventerebbe assordante in un'evenienza del genere, quasi “costringendo” il giudice amministrativo ad accogliere l'inevitabile ricorso di qualche concorrente.

Ma anche questo è un aspetto che vedremo meglio in seguito.

■ **Le modifiche al comma 8 dell'art. 11 del d.l. Cresci Italia: “Orari e turni delle farmacie convenzionate con l'SSN” (art. 32-bis).**

“1. Gli orari e i turni di apertura e di chiusura delle farmacie convenzionate con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) stabiliti dalle autorità competenti costituiscono il livello minimo di servizio che deve essere assicurato da ciascuna farmacia. È facoltà di chi ha la titolarità o la gestione della farmacia di prestare servizio in orari e in periodi aggiuntivi rispetto a quelli obbligatori, purché ne dia preventiva comunicazione all'autorità sanitaria competente e informi la clientela mediante cartelli affissi all'esterno dell'esercizio.”

L'“indizio”, cui accennavamo, di una persistente riserva mentale del “legislatore” di introdurre *in extremis* la liberalizzazione della fascia C lo si ricava sia dal titolo che dal testo della disposizione, in cui infatti a “farmacie” – fino ad oggi sufficiente di per sé a definire i destinatari delle norme di settore – viene di seguito aggiunta per la prima volta l'ulteriore indicazione di “convenzionate con il Servizio Sanitario Nazionale”.

Sembrirebbe insomma che si intenda così aprire un varco non solo di puro vocabolario per l'introduzione nell'ordinamento in un giorno non lontano della figura – come si diceva - di “farmacia non convenzionata”, quella d'altronde recentemente invocata in più occasioni dai rappresentanti delle parafarmacie o rinvenibile in qualche disegno di legge rimasto sinora nel cassetto.

Scendendo ora nel merito della disposizione, configurerebbe con tutta evidenza una rilevante modifica in “attenuazione” del principio fondamentale di assoluta liberalizzazione di orari e turni delle farmacie affermato nel comma 8 dell'art. 11 del dl. Cresci Italia.

È un tema che abbiamo qui esaminato molte volte (da ultimo v. [Sediva news del 22/7/15](#): “La P.A. non può “delegare” alle farmacie la distribuzione dell'orario settimanale di apertura obbligatoria degli esercizi”), dando anche conto del massimo rigore con cui il principio sancito nel comma 8 è stato interpretato sia dal Consiglio di Stato (ord. dell'1/09/2012) che dalla Cassazione (sent. n. 3080 dell'8/2/2013: v. [Sediva news 22-25/02/2013](#): “Gli orari delle farmacie dopo le sentenze della Consulta sui negozi e della Cassazione sulle intese tra farmacie”).

Lo stato dell'arte odierno, allora, è il seguente: salvo il rispetto degli orari (e dei turni) d'apertura obbligatoria giornaliera e settimanale (che, come osservavamo, sono diventati quelli “minimi”), le farmacie hanno *facoltà* di tener aperto l'esercizio (anche) *in un qualsiasi orario ulteriore*, senza spazio alcuno per la regione – né legislativo, né provvedimentale - di limitarne anche indirettamente il concreto esercizio.

È pertanto consentito alla farmacia – sempre ben ferma l'osservanza dell'orario e/o turno obbligatorio – prolungare *ad libitum* l'apertura oltre gli orari di chiusura stabiliti dai comuni, prolungandolo perciò, ad esempio, dalle ore 20.00 alle ore 21.00 il martedì, dalle ore 20.00 alle ore 22.00 il mercoledì, ovvero chiudere puntualmente alle ore 20.00 il martedì e mercoledì successivi, e così via, e per di più senza l'apposizione obbligatoria di cartelli o simili.

Anche se nei fatti un certo equilibrio si è generalmente poi stabilito quasi dappertutto, la questione dell'estrema incertezza - che nella vita di tutti i giorni ne scaturisce per i cittadini-consumatori circa l'apertura “prolungata” di una o l'altra farmacia, con tutti i disagi che possono derivarne – doveva e deve sicuramente essere risolta e l'art. 32-bis del ddl. va appunto meritoriamente in tale direzione.

L'intervento deve dunque essere visto con grande favore pur se anche questa norma - che almeno è pienamente coerente con la specifica area operativa del ddl. - avrebbe potuto/potrebbe essere certamente scritta in termini più chiari ed esaustivi.

E sul primo periodo della disposizione *nulla quaestio*: non possiamo infatti che essere d'accordo, perché contiene una premessa del tutto scontata (a parte l'“indizio” di cui si è detto).

Ora, il secondo periodo mira a risolvere proprio quella che molti avvertono come un'esigenza ineludibilmente da soddisfare, quella cioè di regolare – sia pur soltanto disciplinandone ragionevolmente le modalità – l'esercizio della facoltà del titolare di farmacia di “prestare servizio in orari e in periodi aggiuntivi rispetto a quelli obbligatori”.

L'obiettivo viene raggiunto subordinandolo espressamente (“purché”) sia ad una “preventiva comunicazione all'autorità sanitaria competente” che alla previa informazione alla “clientela mediante cartelli affissi all'esterno dell'esercizio”.

È chiaro che anche qui l'estensore avrebbe potuto, come accennato, fare qualcosa di meglio ma notoriamente al meglio come al peggio non c'è mai fine talché possiamo infine ritenerci soddisfatti di quel che leggiamo.

Ma, ancor più di quella dettata per i “trasferimenti ultracomunali”, questa disposizione - pur essendo forse anch'essa immediatamente prescrittiva e immediatamente applicabile - ha indubbiamente necessità di un indifferibile intervento normativo del legislatore regionale (cui sinora è

stato invece interdetto qualsiasi provvedimento in materia), perché l'attuale libera prolungabilità con modalità virtualmente anche "selvagge" degli orari delle farmacie impone la fissazione quanto prima di un minimo di regole. Se ne gioveranno tutti, anche la generale assistenza farmaceutica.

Saranno perciò le regioni a dover sollecitamente disciplinare – all'interno e quindi nel rispetto del principio-quadro sancito nell'art. 32-bis [integrativo, evidentemente, del disposto del comma 8 dell'art. 11] – le modalità e la sfera temporale di efficacia di ogni (singola? plurima? collettiva?) "preventiva comunicazione all'autorità sanitaria competente", ed è facile immaginare che le opzioni regionali potranno essere le più variegate e anche molto diverse tra loro, suscitando magari, in caso di interventi legislativi ritenuti eccessivamente limitativi delle facoltà di scelta delle farmacie, sospetti di incostituzionalità da sollevare dinanzi al Tar perché li devolva all'esame della Corte.

Ma riparleremo di tutto quel che sarà sopravvissuto, e/o di quelle che saranno le eventuali ulteriori novità, quando il ddl. - in questi giorni contestato da più parti anche per asseriti regali alle "lobby"... - diventerà una legge dello Stato.

(gustavo bacigalupo)

25/09/2015 - L'identikit del noleggio "full service" di autovetture - QUESITO

Ho necessità di un'autovettura nuova da utilizzare per la farmacia come auto aziendale. Mi è stato proposto, invece di acquistarla, di prenderla a noleggio con la formula "full service". Di che si tratta esattamente? È conveniente sul piano fiscale?

Il c.d. noleggio "full service" altro non è che una locazione a lungo termine corredata da una serie di servizi accessori, quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria e straordinaria, il soccorso stradale in caso di incidente, la sostituzione del mezzo in caso di guasti o incidenti, ecc.

Dal punto di vista fiscale questa modalità alternativa di acquisizione della vettura rispetto alle "tradizionali" forme di acquisto in proprietà o in *leasing* non reca sostanzialmente alcun vantaggio aggiuntivo, dato che la deducibilità delle relative spese soggiace allo stesso limite percentuale di deducibilità del 20% e per di più – come per l'acquisto in proprietà o in *leasing* – quelle sono ammesse entro un tetto massimo, che per il noleggio di autovetture si ferma a 3.615,20 euro in ragione d'anno.

L'iva, poi, è detraibile nella misura massima del 40% dell'importo addebitato, al pari – anche qui – dell'acquisto in proprietà o in *leasing*.

Come riconosce la stessa Agenzia delle Entrate (*Cir. Min. 10/02/1998 n. 48*), il tetto di spesa di 3.615,20 euro è applicabile esclusivamente alla quota di canone imputabile alla locazione del mezzo. La deducibilità delle spese accessorie, invece, riguarda il loro intero ammontare, pur soggiacendo alla limitazione del 20%.

Nel contratto, pertanto, dovrà essere indicata la quota di canone imputabile alla locazione distintamente da quella riferibile alle altre spese per i servizi accessori, perché in mancanza di tale specificazione l'intero canone avrà rilievo ai fini del raggiungimento del limite di spesa.

Anche nel caso di indicazione distinta, però, l'Agenzia potrà disconoscere un ammontare delle spese superiore ai

valori di mercato, e questo per scoraggiare ogni tentazione di "sopravalutazione" nel contratto delle spese stesse.

Esemplificando, quindi, se il canone mensile complessivo (locazione più spese) per il noleggio "full service" di un'autovettura fosse pari a 1.000 euro, di cui 800 per la locazione e 200 per le altre spese, la quota fiscalmente deducibile per ciascun mese - considerando anche la quota di iva indetraibile pari al 60% dell'iva addebitata con l'aliquota ordinaria del 22% - sarebbe pari:

a) per la parte riferita alla locazione, al minor importo tra:
[(800+105,60) x 20%=] €181,12 e
[(€ 3.615,20x30/365)x20%]= € 59,42, e quindi a € 59,42;

b) per la parte riferita agli altri servizi, a [(200,00 + 26,40)x20%=] €45,28.

Per un totale di (59,42+45,28=) € 10,47, pari al (104,70/1.000=)10,40% del canone complessivo.

È evidente, in conclusione, che il noleggio "full service" - rispetto alle soluzioni dell'acquisto in proprietà o mediante *leasing* - non può rivelarsi nei fatti più conveniente dal punto di vista fiscale, e perciò i ragionamenti da fare, prima di prendere ogni decisione, dovranno riguardare i soli profili economici, tenendo presente da tale punto di vista che tutte le comodità che offre questa forma di uso della vettura non possono non ripercuotersi inevitabilmente sul prezzo finale.

(stefano civitareale)

28/09/2015 - La tassazione della cessione dell'azienda gestita in impresa familiare

Con una risoluzione di fine agosto 2015, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito il proprio convincimento in ordine alla tassazione in capo al solo titolare dell'impresa, con esclusione dunque dei collaboratori dell'impresa familiare, della *plusvalenza* realizzata in sede di cessione di azienda da parte dell'imprenditore individuale.

È una vicenda non certo sconosciuta alle farmacie, perché sono numerosi gli esercizi organizzati in forma di impresa familiare.

Il problema si è posto, in particolare, per il diverso orientamento espresso da una sentenza della Corte di Cassazione del 2009 (di cui abbiamo dato ampiamente conto a suo tempo) che aveva infatti ritenuto valido il comportamento del contribuente che aveva invece "distribuito" la *plusvalenza* tra sé e i collaboratori dell'impresa familiare, ma sempre nel rispetto delle percentuali del 51% a favore del titolare e del residuo a favore dei collaboratori.

Ben diversamente, come si vede, l'Agenzia è convinta che, trattandosi di un'impresa individuale, la *plusvalenza* deve sempre essere dichiarata *interamente* dall'imprenditore, anche se quest'ultimo (ove la possieda da più di 5 anni) può naturalmente assoggettarla a *tassazione separata* e calcolare quindi l'irpef dovuta sulla base dell'aliquota media applicata nel biennio precedente la cessione, e a nulla rilevando in ogni caso dal punto di vista fiscale l'eventuale liquidazione a favore dei collaboratori di quota parte della *plusvalenza* stessa.

Proprio questo precedente giurisprudenziale ha tuttavia indotto l'Agenzia a ritenere non applicabili le sanzioni nel caso in cui la *plusvalenza* sia stata ripartita (nel passato) tra i componenti dell'impresa familiare, trattandosi di un caso di obiettiva condizione di incertezza sulla tassazione applicabile.

Con l'occasione, l'Amministrazione ha anche precisato che

il metodo della *tassazione separata* - evidentemente più favorevole al contribuente per il calcolo delle imposte dovute sopra indicato, rispetto a quello della dichiarazione integrale nel bilancio in cui la *plusvalenza* è stata realizzata, perché in tale ultimo caso sarebbe applicabile l'aliquota massima del 43%, oltre alle addizionali comunali e regionali - può essere optato dal contribuente anche nell'ipotesi in cui l'azienda poi ceduta sia stata acquisita per donazione, e inoltre nel calcolo del quinquennio per il possesso dell'azienda (requisito richiesto per la sua applicazione) può essere computato anche il periodo in cui l'azienda stessa è stata posseduta dal donante, tenuto conto che il trasferimento donante/donatario avviene in neutralità fiscale.

Insomma, una notizia certamente negativa e una in qualche misura positiva: beninteso, l'Agenzia delle Entrate non è la Cassazione e, laddove si ritenga di far valere la tesi di quest'ultima, potrebbe anche valere la pena, specie in presenza di oneri tributari rilevanti, di battersi in via giudiziaria per il suo accoglimento.

(stefano lucidi)

29/09/2015 – Normativa, ecc. (v. sotto)

3 – **NORMATIVA, GIURISPRUDENZA & PRASSI (in pillole)**

➤ **Questi gli ultimi decreti di attuazione del Job Act**

D.Lgs. 14/09/2015, n. 151; D.Lgs. 14/09/2015, n. 150;

D.Lgs. 14/09/2015, n. 149; D.Lgs. 14/09/2015, n. 148

Come già anticipato nella *pillola* in [Piazza Pitagora n. 679](#) dell'08/07/2015, con l'emanazione di questi quattro recenti decreti legislativi si è completato il complesso iter della delega conferita al Governo dalla Legge n. 183/2014 in materia di riforma del lavoro, il c.d. *Jobs Act*.

➤ **Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese**

D.Lgs. 14/09/2015, n. 147

Importanti modifiche alle attuali disposizioni in materia di fiscalità nazionale ed internazionale delle imprese sono state introdotte da tale provvedimento governativo, in cui figura anche la riformulazione dell'art. 108 del Tuir in materia di spese di rappresentanza.

➤ **Il “nuovo” abuso del diritto**

D.Lgs. 05/08/2015, n. 128

Dal prossimo 1° ottobre sarà in vigore la nuova disciplina sull'*abuso del diritto* in attuazione della delega al Governo che ha rivisto le vigenti norme antielusive, introducendo alla l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del Contribuente) il nuovo art. 10bis - “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”.

Sul tema v. *infra* Sediva news del 21/09/2015.

➤ **Il decreto sulla fatturazione elettronica tra privati**

D.Lgs. 05/08/2015, n. 127

V. *infra* Sediva News del 16/09/2015.

➤ **La titolarità della farmacia sociale pertiene alla società come tale**

Consiglio di Stato – sent. 04/09/2015, n. 4128

La Regione Lazio, già all'indomani della l. 362/91, aveva subito assunto con tenacia una singolare posizione: qualsiasi modifica della forma (da snc a sas, o viceversa) o della compagine di una società di persone titolare di farmacia comporta un trasferimento della titolarità dell'esercizio e dunque – per ogni variazione - il pagamento della relativa

tassa *tantum* di concessione regionale.

Resasi conto dell'infondatezza della tesi, la Regione era presto addivenuta a più miti consigli ma nel frattempo alcune società avevano prestato acquiescenza alla richiesta e provveduto al pagamento della tassa, e invece una di queste aveva trasferito la vicenda dinanzi al Tar chiedendo il rimborso di quanto pagato.

Il ricorso era stato ritenuto inammissibile (non importa illustrarne le ragioni): di qui l'appello al Consiglio di Stato che ha ora accolto il ricorso introduttivo.

Il CdS, richiamando anche la sentenza della Suprema Corte n. 8924/1999 (secondo cui “*la trasformazione di società si realizza attraverso una modificazione dell'atto costitutivo dell'ente, che implica il passaggio di un tipo di società ad un altro, senza però determinare alcuna forma di novazione soggettiva di modo che la società, quale che ne fosse la veste prima della trasformazione e qualunque essa sia all'esito di detta operazione, resta pur sempre il medesimo ente con tutti i diritti e gli obblighi che a questa fanno capo*”), rileva in particolare che “*le società di persone, pur non dotate di personalità giuridica sono comunque centri di interesse distinti da quelli dei soci*”, e che “*l'art. 7 della legge 8 novembre 1991 n.362 prevede che l'autorizzazione all'esercizio della farmacia è rilasciata alla società e non ai singoli soci*”.

E nel caso in esame, conclude il CdS, “*la trasformazione della società ha riguardato solo un profilo organizzativo e formale della società con concentrazione della partecipazione nelle mani della dottoressa , già socio di maggioranza e direttore della farmacia dal 1999 e non si è determinato alcun ulteriore cambiamento per cui l'autorizzazione originaria è rimasta immutata, salva la necessaria annotazione delle modifiche sociali effettuate*”.

Secondo la Regione Lazio, invece, la società di persone non costituirebbe un soggetto autonomo a cui sia attribuita la titolarità della farmacia, ma costituirebbe soltanto un esercizio in comune dell'impresa, mentre la titolarità e la proprietà della farmacia andrebbero riferite ai soci cui è pertanto attribuito il patrimonio sociale, talché con il variare degli stessi e/o della forma sociale (nella fattispecie erano variati sia i primi che la seconda, perché la snc era stata trasformata in sas) si avrebbe anche modificazione della *titolarità* della farmacia.

Come si vede, la tesi regionale – imperniata sull'assunto che la titolarità della farmacia pertinerebbe ai soci e quindi solo la sua gestione alla società come tale – coincide sostanzialmente con quella, fondata sull'asserita “*contitolarità*”, sostenuta nella famosa nota del Min. Salute sui concorsi straordinari.

È vero che, come abbiamo già rilevato altre volte, in quella circostanza il parere ministeriale ha mostrato probabilmente di ritenere configurabile - *per i soli assegnatari in forma associata di farmacie a seguito dei concorsi* - una società personale di “*diritto speciale*”, derogatoria perciò di quella di “*diritto comune*” prevista nella l. 362/91.

Ma nel concreto questa sentenza del Consiglio di Stato - che fa giustizia, con considerazioni peraltro del tutto scontate, di tale tesi - potrebbe parimenti rivelarsi un utile “*precedente*” per i concorrenti che, risultando vincitori in forma associata (nella stessa o in una diversa compagine) in due concorsi,

invocassero l'assegnazione di ambedue le sedi conseguite. Sull'ormai *vexata quaestio* non sembra comunque aver preso almeno per il momento posizione la Regione Toscana, i cui 76 decreti in data 21/8/15, recanti i numeri dal 3786 al 3861 (tutti pubblicati nel Burt del 9/9/15), si limitano infatti, coniando un nuovo vocabolario, ad assegnare definitivamente altrettante sedi – tutte conseguite da compagini associative – non alle persone fisiche dei componenti, né alle future società di persone tra loro formate (a quel momento appunto ancora inesistenti), ma a stravaganti “*candidature in forma associata*”, sia pure con l'indicazione di tutti i farmacisti che ne fanno parte e di cui sino ad allora era noto il solo *referente*.

Qui dunque la battaglia – che a questo punto sembra proprio inevitabile – non è ancora iniziata. (g.b.)

➤ **L'affidamento “in house” è il modulo ordinario di gestione delle farmacie comunali**

Consiglio di Stato – sent. 07/09/2015, n. 4120

L'art. 113, comma 5, lett. c), del TUEL prevede espressamente che l'erogazione del servizio pubblico locale possa avvenire (anche) conferendone la titolarità “*a società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano*”.

È questo l'affidamento c.d. “*in house*” (l'espressione “*in house providing*” è stata coniata in sede comunitaria alla cui normativa e giurisprudenza ha inteso, come premette testualmente il comma 5, adeguarsi anche il nostro legislatore), che è il modulo di gestione con cui la P.A. ricorre in sostanza all’“autoproduzione” di beni o servizi, sottraendosi così – ed è naturalmente proprio questo l'aspetto di estrema peculiarità della vicenda - al *mercato*, alle *regole della concorrenza* e anche, s'intende, all'*evidenza pubblica* (bandi di gara).

Senonché, precisa questa decisione, se il comune sceglie di gestire “*in house*” una o più farmacie di cui è titolare, costituendo ad esempio un'azienda speciale (come nel caso deciso dal CdS, che qui ha confermato Tar Toscana n. 1347/2011 e respinto l'appello della Federfarma di Arezzo), questo non soltanto non gli è evidentemente precluso, ma – “*appunto grazie al c.d. controllo analogo*” - costituisce “*il modello ordinario (e non certo derogatorio) di gestione pubblica dei servizi pubblici locali*”.

Siamo abbastanza d'accordo su questa ricostruzione della disciplina normativa in tema di gestione dei servizi pubblici locali, ma – per quel che riguarda le farmacie – nutriamo qualche dubbio sull'avvenuta abrogazione, come invece ribadisce il CdS (confermando il suo precedente del 9/6/2013 n. 3647), anche dello “storico” primo comma dell'art. 9 della l. 475/68, che, come si ricorderà, stabiliva (?) le forme di gestione delle farmacie oggetto di prelazione comunale, prevedendo anche, alla lett. d), quella della “*società di capitali costituite tra il comune e i farmacisti, che, al momento della costituzione della società, prestino servizio presso farmacie di cui il comune abbia la titolarità*”.

Non riusciamo infatti a vedere un'assoluta sua incompatibilità

con l'art. 113, tale da giustificare la caducazione (implicita ovviamente) per effetto dello *jus superveniens*, tanto più che, sempre secondo l'*incipit* del comma 5, l'erogazione del servizio avviene anche “*secondo le discipline di settore*” (oltre che “*nel rispetto della normativa dell'Unione europea*”), pur se, per dirla tutta, di società costituite ai sensi della lett. d) almeno noi ne abbiamo viste forse soltanto un paio.

Nonostante questa decisione sembri porre termine alle incertezze infinite riguardanti le modalità gestorie delle farmacie comunali, crediamo che ulteriori interventi del legislatore possano sempre riaprire ogni questione. (g.b.)

➤ **Le “tristi” conseguenze per l'omesso uso del registratore di cassa**

Corte di Cassazione - Sez. Civile – sent. 12/08/2015, n. 16708

È legittima l'applicazione della sanzione accessoria - ai sensi dell'art. 12, comma 3, del Dlgs 471/1997 - della sospensione della licenza commerciale per l'omessa installazione del misuratore fiscale. (s.l.)

➤ **Le rate concordate e già pagate al Fisco riducono il profitto confiscabile**

Corte di Cassazione – Sez. Penale – sent. 09/09/2015, n. 36370

L'imprenditore, che ha già versato le prime rate del piano concordato con l'A.f. per il pagamento di ritenute omesse, ha diritto alla riduzione dell'entità della confisca per l'importo corrispondente ai pagamenti effettuati. (s.l.)

➤ **Sulla prescrizione del reato di distruzione fraudolenta della contabilità**

Corte di Cassazione - Sez. Penale – sent. 26/08/2015, n. 35665

La Suprema corte, confermando quanto stabilito dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, ha chiarito che, se è incerta la data di distruzione delle fatture, il *dies a quo* del termine di prescrizione del reato non può essere posto anteriormente alla data dell'accertamento. (s.l.)

➤ **È possibile detrarre l'Iva anche se le fatture non sono state annotate sul Registro Acquisti**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria – sent. 24/09/2015, n. 18924

I supremi giudici hanno precisato che è possibile detrarre l'Iva anche nel caso in cui le fatture non siano state annotate nel registro degli acquisti - ma unicamente su supporto informatico – a condizione che le operazioni passive del contribuente siano rintracciabili e che vi sia l'effettiva esistenza del debito Iva. (m.g.)

➤ **Ancora sui benefici fiscali “prima casa”**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria – ord. 16/09/2015, n. 18188

L'A.f. è legittimata a revocare il *bonus* “prima casa” usufruito dal contribuente che abbia trasferito la propria residenza nel comune in cui era situata l'abitazione oltre il 18° mese dall'acquisto, termine perentorio per beneficiare dell'agevolazione fiscale in parola. (s.c.)

➤ **L'adeguamento agli Studi di settore rende la dichiarazione dei redditi non emendabile**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria – sent. 16/09/2015, n. 18180

La scelta di adeguarsi agli Studi di settore rappresenta

un'opzione vincolante per il contribuente che, se non tempestivamente corretta con un'apposita dichiarazione "integrativa", non è successivamente emendabile, in quanto l'adeguamento è equiparabile ad un atto negoziale e quindi irretrattabile anche in caso di errore, salvo che si dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'A.f. (s.l.)

➤ **Il conto corrente cointestato non pone al riparo dall'accertamento bancario**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - sent. 15/09/2015, n. 18125

I giudici del *Palazzaccio* tornando ad occuparsi degli accertamenti fiscali sul piano bancario e ne ravvisano la legittimità qualora siano riscontrabili dei versamenti "sospetti" sul conto corrente, anche se quest'ultimo sia cointestato con un familiare facoltoso. (g.m.)

➤ **La crisi economica non giustifica l'omissione del versamento dell'Iva**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - sent. 03/09/2015, n. 35912

Gli Ermellini hanno precisato che non è previsto nessuno "sconto" di pena per il contribuente che non ha pagato l'Iva per più periodi d'imposta a causa della crisi finanziaria in cui versava la sua azienda. (g.m.)

➤ **L'Iva addebitata in misura maggiore al dovuto è indetraibile!**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - sent. 26/08/2015, n. 17173

L'Iva addebitata dal soggetto emittente in misura maggiore a quella effettivamente dovuta non può essere detratta.

Solo il cedente che emette la fattura, precisano gli Ermellini, ha diritto di chiedere il rimborso della maggiore imposta versata e l'obbligo di restituire al committente la somma eccedente da questi eventualmente pagata. (g.m.)

➤ **L'onere della prova sulle operazioni oggettivamente inesistenti**

Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - sent. 05/08/2015, n. 16437

In presenza di documentazione redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dalla legge, e dunque idonea a far sorgere il diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi indicati, spetta all'Ufficio accertatore dimostrare che le fatture siano state emesse a seguito di operazioni oggettivamente inesistenti e poter recuperare quindi sul contribuente le relative imposte. (s.l.)

➤ **Le (non) conseguenze per il datore di lavoro se la lavoratrice-madre rinuncia spontaneamente ai risposi giornalieri già richiesti**

Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali - interpello 24/09/2015, n. 23

Il Dicastero ha chiarito che qualora la lavoratrice-madre non intenda usufruire, spontaneamente e per proprie esigenze, dei riposi giornalieri previsti durante il primo anno di vita del bambino e già richiesti al datore di lavoro, quest'ultimo non risulta sanzionabile per violazione dell'art.39 del D.Lgs. n.151/01. (gio.b)

➤ **Le segnalazioni antiriciclaggio e Voluntary Disclosure Comunicato UIF 02/09/2015**

L'Unità d'Informazione Finanziaria della Banca d'Italia ha fornito importanti chiarimenti circa le segnalazioni e gli obblighi previsti in generale dalla c.d. *Legge Antiriciclaggio*

(L. 231/2007) e da quelli correlati alla *Voluntary Disclosure* in particolare. (m.g.)

4 - SCADENZE DI DOMANIE DI OTTOBRE 2015

30/09 - Per i dipendenti e pensionati che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale (Mod. 730), richiesta di riduzione o annullamento del prelievo del secondo acconto Irpef al proprio sostituto d'imposta.

30/09 - Per i contribuenti *non titolari di partita iva* che hanno scelto il pagamento *rateale* delle imposte discendenti dal mod. UNICO 2015: *soggetti* anche indirettamente agli *studi di settore*, versamento della *quarta rata* se la prima è stata pagata entro il 06/07/2015, oppure versamento della *terza rata* se la prima è stata pagata entro il 20/08/2015; *non soggetti* neanche indirettamente agli *studi di settore*, versamento della *quinta rata* se la prima è stata pagata entro il 16/06/2015, oppure versamento della *quarta rata* se la prima è stata versata entro il 16/07/2015.

30/09 - Trasmissione telematica del Mod. UNICO 2015 (dichiarazione dei redditi, iva, irap e studi di settore).

30/09 - Versamento della *quarta rata* (di quattro) dell'imposta comunale sulla pubblicità.

10/10 - Versamento contributi Inps relativi al terzo trimestre 2015 per il lavoro domestico (colf).

16/10 - Versamento mediante mod. F24 *online* di: Iva relativa al mese di settembre 2015 per i contribuenti *mensili*; ritenute sui compensi di lavoro dipendente, autonomo e di capitale corrisposti nel mese di agosto; contributi Inps per i dipendenti e i collaboratori coordinati e continuativi *e/o a progetto* e gli associati in partecipazione con apporto di lavoro, sempre relativi al mese di settembre.

16/10 - Per i soli *titolari di partita iva* soggetti agli *studi di settore* che hanno scelto il pagamento *rateale* delle imposte relative al mod. UNICO 2015: versamento della *quinta rata* se la prima è stata pagata il 06/07/2015.

2/11 (poiché il 31/10 cade di sabato) - Per i contribuenti *non titolari di partita iva* che hanno scelto il pagamento *rateale* delle imposte discendenti dal mod. UNICO 2015: *soggetti* anche indirettamente agli *studi di settore*, versamento della *quinta rata* se la prima è stata pagata entro il 06/07/2015, oppure versamento della *quarta rata* se la prima è stata pagata entro il 20/08/2015; *non soggetti* neanche indirettamente agli *studi di settore*, versamento della *sesta rata* se la prima è stata pagata entro il 16/06/2015, oppure versamento della *quinta rata* se la prima è stata versata entro il 16/07/2015.

2/11 (poiché il 31/10 cade di sabato) - Versamento della *quarta rata* (di quattro) della COSAP/TOSAP (tassa occupazione spazi ed aree pubbliche) se si è scelto il pagamento *rateizzato*.

* * *