

LA COSTITUZIONE

Principi costituzionali per i doveri fiscali dei Cittadini

Art. 2 della Costituzione:

“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”

In base a questo principio **il pagamento delle imposte e delle tasse rappresenta un dovere di solidarietà.**

Art. 3 della Costituzione:

“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.”

L'articolo 3 definisce il principio di uguaglianza ossia il concetto che tutti i cittadini sono tenuti al pagamento delle imposte e tasse e sono uguali davanti alla legge.

Art. 23 della Costituzione:

Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

L'articolo 23 prescrive che qualunque prestazione debba essere richiesta solo in base ad una legge, ossia un atto che abbia valore di legge (legge ordinaria, decreto legge, decreto legislativo e non, ad esempio una circolare ministeriale).

Art. 53 della Costituzione:

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

L'articolo prescrive che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche e che questo obbligo sia da ottemperare in base alla capacità contributiva individuale di ciascun cittadino.

Il principio della progressività prevede che la proporzione aumenti all'aumentare della capacità contributiva: maggior reddito = aliquote di tassazione più alte.

La scelta di un sistema tributario “informato a criteri di progressività” è finalizzata a una forma di riequilibrio sociale ottenuto attraverso un maggior prelievo nei confronti dei cittadini più abbienti.

Il maggior prelievo può avvenire sia attraverso le maggiori aliquote delle imposte dirette – maggior reddito = maggiori tasse - che attraverso le maggiori aliquote delle imposte indirette – maggiori consumi = maggiori imposte.

Al contrario un'imposta non avente caratteristiche di progressività può essere proporzionale se la sua aliquota non varia al variare dell'imponibile (IRES = 27,5% o IRAP 3,9%) , ovvero regressiva se la sua aliquota decresce al crescere dell'imponibile. Va notato che l'imposta fissa ha sempre carattere di regressività in quanto non tiene conto del valore o transazione su cui è calcolata.

IL FISCO – STRUTTURA

Il Fisco

Con il termine “Fisco” si vuole individuare tutto l’apparato statale destinato alla fiscalità, ossia a tutte quelle attività dirette :

- ⇒ ricevimento delle dichiarazioni fiscali
- ⇒ incasso delle imposte e delle tasse
- ⇒ controllo delle posizioni fiscali dei contribuenti
- ⇒ accertamento e riscossione delle maggiori pretese fiscali
- ⇒ controversie fiscali

Sul territorio le attività per i rapporti con i contribuenti di

- ⇒ assistenza ai contribuenti
- ⇒ miglioramento dei rapporti fisco – contribuenti
- ⇒ controlli per il corretto adempimento

sono svolte dalle Agenzie delle Entrate.

Le Agenzie delle Entrate sono dislocate capillarmente sul territorio e, per esempio, solo nella città di Torino sono 4 e si dividono la città con indicazione delle singole vie e numeri civici.

Nel corso degli anni, come per altri uffici pubblici sul territorio (vds. ASL) le Agenzie delle Entrate hanno subito divisioni ed accorpamenti a seconda delle esigenze e del pensiero politico del momento.

I compiti ispettivi sono anche demandati alla Guardia di Finanza

LE IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE

Le imposte si dividono in imposte dirette e imposte indirette

Le imposte dirette sono quelle che normalmente colpiscono “direttamente” il reddito o la ricchezza: sia quindi quando questa è creata (reddito dell'anno) che quando questa esiste e quindi è stata creata nel passato (patrimonio).

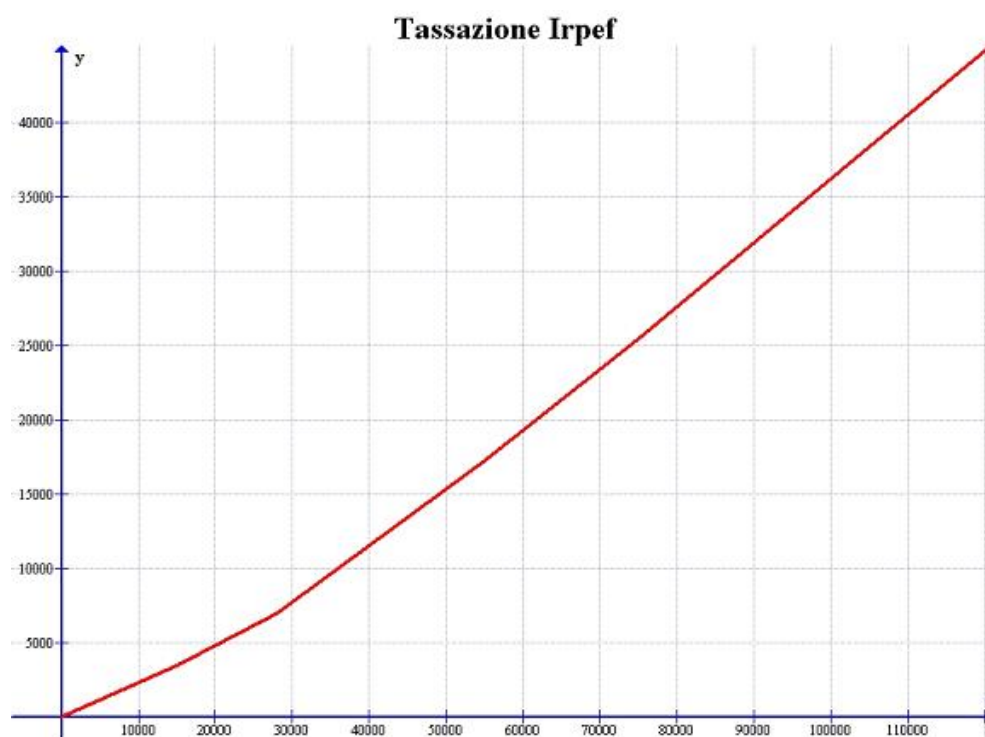
Sono imposte dirette le imposte sul reddito delle persone fisiche – Irpef – delle persone giuridiche – Ires – l'imposta regionale sulle attività produttive – Irap – e le varie imposte comunali sugli immobili – ICI / IMU oggi Tare e tutte le imposte sostitutive quali le cedolari secche sui dividendi, sugli interessi (al 26%) e da ultimo sugli affitti (variabile dal 10 al 21%).

Un'imposta non avente caratteristiche di progressività può essere **proporzionale** se la sua aliquota non varia al variare dell'imponibile, ovvero **regressiva** se la sua aliquota decresce al crescere dell'imponibile. Questi tre sono casi di imposta **variabile**, mentre l'imposta è **fissa** qualora sia predeterminata in un ammontare fisso. Va notato che l'imposta fissa ha sempre carattere di regressività mentre la no tax area esenta le fasce più basse di reddito dal versamento delle tasse.

Gli scaglioni e le aliquote Irpef relative all'anno fiscale 2015

Scaglioni reddito 2015	Aliquota	Irpef lordo 2016
da 0 a 15.000 euro	23%	23% del reddito
da 15.000,01 a 28.000 euro	27%	3.450 + 27% sulla parte eccedente i 15.000 euro
da 28.000,01 a 55.000 euro	38%	6.960 + 38% sulla parte eccedente i 28.000 euro
da 55.000,01 a 75.000 euro	41%	17.220 + 41% sulla parte eccedente i 55.000 euro
oltre 75.000 euro	43%	25.420 + 43% sulla parte eccedente i 75.000 euro

La curva dell'Irpef in rappresentazione grafica



LE IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta INDIRETTA principale nel nostro sistema fiscale è l'IVA, l'imposta sul valore aggiunto.

L'IVA attraverso un complesso **meccanismo di rivalsa**, colpisce il valore aggiunto che un bene (o servizio) acquista ad ogni passaggio economico: dalla materia prima al consumatore finale attraverso tutti i passaggi intermedi comprese le lavorazioni parziali (semilavorati) i passaggi al grossista per finire in ultimo al dettagliante.

Alla fine del percorso economico **il consumatore finale, che non ha il diritto alla rivalsa, paga l'IVA.**

L'IVA è stata introdotta in tutti i paesi europei e in Italia è regolamentata dal Decreto del Presidente della Repubblica N. 633 del 1972. (Si stima che sia applicata con diverse modalità in oltre 60 paesi)

Il meccanismo dell'IVA prevede che chi cede i beni può detrarre l'imposta pagata al fornitore dall'importo dell'iva che gli è corrisposta – compresa nel prezzo in caso di vendita al dettaglio – dal proprio cliente.

L'IVA pertanto rappresenta un costo solamente per i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione e quindi, in generale, per i consumatori o utilizzatori finali.

Esempio

La farmacia acquista prodotti “merce” da rivendere per un valore di 10.000 euro oltre iva al 10% - aliquota dei medicinali – e quindi IVA per 1.000 euro per un totale esposto in fattura da pagare al fornitore di 11.000 euro.

La farmacia successivamente rivende al pubblico la merce come sopra acquistata ad un prezzo di vendita – IVA compresa di 15.763 euro, (tralasciando per un attimo la fattispecie della ventilazione e dell'esigibilità differita o dello split payment)

Per inciso si specifica che il prezzo è stato liberamente determinato dalla farmacia perché si riferisce ad un insieme di prodotti di farmacia a prezzo libero, e il prezzo di vendita è stato così determinato:

costo	€	10.000,00	pari ad uno sconto del
marginale lordo		43,30%	30,22%
marginale lordo	€	4.330,00	
ricavo di vendita	€	14.330,00	
aliquota iva		10%	
Iva sulla vendita	€	1.433,00	
prezzo di vendita	€	15.763,00	

La somma che la farmacia deve versare all'erario è pari alla differenza tra :

Iva incassata sulla vendita	€	1.433,00
Iva pagata sull'acquisto	€	1.000,00
differenza da versare	€	433,00

1 - LE ALIQUOTE IVA AGEVOLATE IN FARMACIA

Tabella A - Aliquote Iva ridotte allegato al DPR 633/72:

Sottosezione: Parte II - Beni e servizi soggetti all'aliquota del 4%

...

30) **apparecchi di ortopedia** (comprese le cinture medico- chirurgiche); oggetti ed apparecchi per fratture (docce, stecche e simili); oggetti ed apparecchi di protesi dentaria, oculistica ed altre; apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi ed altri apparecchi da tenere in mano, da portare sulla persona o da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o una infermità (v.d. 90.19);

....

41-quater) **protesi e ausili inerenti a menomazioni di tipo funzionale permanenti.**

Sottosezione: Parte III - Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10%

...

114) **medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale;**

L' ALIQUOTA ORDINARIA = 22%

2 - LA DEDUZIONE PARZIALE IVA

Deduzione parziale dell'IVA pagata su alcune tipologie di acquisti e spese

Alcuni acquisti di beni e servizi sono considerati dal legislatore italiano, parzialmente e forfettariamente inerenti all'attività di impresa e quindi l'IVA che è calcolata e pagata su tali tipologie di spesa viene considerata totalmente o parzialmente deducibile.

A) IVA totalmente indeducibile:

1. gli acquisti non inerenti all'attività - se riguarda la sfera privata dell'imprenditore non si può parlare di deduzione dell'IVA assolta sugli acquisti: l'IVA sugli acquisti si deduce se questi sono inerenti all'attività di impresa o di arte o professione;
2. gli omaggi di valore unitario imponibile superiore a 50 euro;
3. gli acquisti a fronte di operazioni esenti (la legge IVA prevede la deduzione di IVA da IVA e quindi se si è in presenza di esenzione IVA non si può parlare di detrazione IVA)

B) IVA parzialmente deducibile per espressa disposizione di legge:

1. l'IVA sulle spese inerenti autoveicoli o motoveicoli è deducibile per il 40% (60% non deducibile ma non opera alcun limite di spesa ... fatto salvo quanto sopra espresso in linea di diritto ...)

L'IVA sulle spese per telefoniche

Dopo le modifiche introdotte con la Finanziaria 2008 la detrazione IVA per i telefoni cellulari e per le spese di traffico telefonico è consentita secondo i criteri ordinari. Quindi non esiste norma che vieti la deduzione ma se si effettua in misura superiore al 50% bisognerà provare l'utilizzo aziendale o professionale e quindi ... ci si ferma al 50% !!

I REGISTRI CONTABILI IVA IVA VENDITE - CORRISPETTIVI IVA ACQUISTI

Determinazione dell'IVA sulle vendite effettuate in Farmacia

Vendite certificate da Fatture emesse.

La fattura è il documento principale mediante il quale vengono documentate le operazioni rilevanti ai fini IVA (imponibili, esenti e non imponibili) e costituisce il necessario presupposto per l'applicazione dei principi della "rivalsa" e della "detrazione" (ris. 17.6.2002, n. 190/E).

Occorre preliminarmente notare che i commercianti al minuto, artigiani e assimilati non sono obbligati ad emettere fattura, a meno che non sia il cliente a richiederlo espressamente nel momento di effettuazione della operazione di acquisto.

Nel caso di cessione di beni effettuate ad operatori commerciali vige l'obbligo per questi di richiedere la fattura al cedente il bene (comma 3 art. 22 DPR 633/72) anche se questo è un commerciante al dettaglio.

Fattura

Dal punto di vista del codice civile la fattura è il documento (anche fiscale) obbligatorio redatto dal venditore e attestante l'esecuzione del contratto di compravendita e il diritto a riscuotere il prezzo.

La fattura deve essere emessa il giorno dell'operazione (vedi dopo per la fattura differita) distinguendo per la farmacia due tipologie diverse:

- ⇒ cessione di beni mobili: il giorno della consegna o spedizione; se vi è il documento di consegna (DDT), la fattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione (fattura differita) ma l'importo dell'iva vendite deve essere inclusa nella liquidazione del periodo di consegna dei beni;
- ⇒ prestazione di servizi: il primo momento tra il pagamento del corrispettivo e l'emissione della fattura (per l'IVA)

Contenuto della fattura

La fattura deve essere emessa in due esemplari: l'originale, che va consegnato o spedito al cliente, e la copia che deve essere conservata dall'emittente (per un periodo non inferiore a 10 anni ai fini civilistici e il termine dell'azione di controllo – accertamento per i fini fiscali, normalmente 5 anni).

Il contenuto può essere redatto senza vincoli particolari (ad esempio i dati identificativi del venditore possono essere inseriti nello schema nel centro in alto, oppure sulla sinistra in basso), ma deve contenere obbligatoriamente i seguenti elementi previsti dal comma 2 dell'art. 21 della legge IVA:

1. la data di emissione e il numero progressivo attribuito (che ad ogni inizio anno deve ripartire da uno o seguire una numerazione univoca dall'inizio della attività);
2. i dati identificativi dell'emittente, che sono:
 - ⇒ il nominativo o la ragione sociale, nel caso di società;
 - ⇒ l'indirizzo;
 - ⇒ il numero di partita IVA, il codice fiscale = l'iscrizione al Registro delle imprese;
3. i dati identificativi del compratore, che sono:
 - ⇒ il nominativo o la ragione sociale, nel caso di società;
 - ⇒ l'indirizzo;

⇒ il codice fiscale o la partita iva

4. il tipo di pagamento;
5. gli estremi dei documenti di trasporto, cioè data e numero progressivo dei DDT, se si tratta di fattura differita;
6. la natura, qualità e quantità dei beni ceduti;
7. il prezzo unitario dei beni e il prezzo complessivo (ottenuto moltiplicando quantità per prezzo unitario);
8. gli eventuali sconti e oneri accessori;
9. l'aliquota e l'ammontare dell'IVA; se la vendita contempla beni o servizi soggetti ad aliquote diverse dovranno essere indicati separatamente gli elementi necessari alla determinazione della base imponibile e dell'imposta;
10. il totale fattura, che costituisce l'importo totale a debito del compratore.

La fattura immediata e la fattura differita

Per le vendite per le quali è richiesta l'emissione di fattura, come visto sopra, la fattura deve essere emessa nel momento dell'effettuazione dell'operazione, ossia nel momento della consegna del bene per le vendite di beni.

E' consentita l'emissione di un documento riepilogativo delle vendite effettuate in un certo periodo alle seguenti condizioni:

- ⇒ la consegna dei beni (di volta in volta) deve essere accompagnata da un documento che certifichi le parti tra le quali avviene la consegna / vendita, la quantità e qualità dei beni consegnati – **DDT**
- ⇒ la fattura riepilogativa delle consegne effettuate deve contenere il riferimento ai DDT, meglio nuovamente tutta la descrizione dei beni,
- ⇒ deve raggruppare le consegne effettuate all'interno di un mese solare e deve essere emessa entro il 15 del mese successivo
- ⇒ l'imposta calcolata sulle cessioni effettuate e documentate dai DDT del mese, deve essere conteggiata nella liquidazione del mese di competenza, ossia le consegne di giugno devono essere valorizzate e la relativa iva deve essere versata con l'altra IVA del mese di giugno.

Coesistenza dei due sistemi di fatturazione e scontrino fiscale

Qualora la farmacia voglia adottare i due sistemi di fatturazione – immediato e differito – si verificherà un aggravio di incombenze perchè dovrà prestare attenzione alla progressività della numerazione o adottare distinte serie di numerazione.

Per i commercianti al minuto con l'emissione della **fattura immediata** non è obbligatoria la contemporanea emissione dello scontrino fiscale.

L'esonero non opera se la fattura viene emessa in un momento successivo anche se entro mezzanotte del giorno stesso e in tal caso sulla fattura occorre **indicare il numero dello scontrino fiscale emesso**, anche per non duplicare le vendite! sul registro dei corrispettivi.

Volendo proprio cercarsi “rogne” lo scontrino fiscale può sostituire il Ddt per consentire l'emissione della fattura differita, a condizione che lo scontrino riporti natura, qualità e quantità dell'operazione e che lo stesso si integri con codice fiscale e dati identificativi del cliente. Potrebbe essere il caso di scontrini “intelligenti” riepilogati in una fattura a fine mese

I corrispettivi per le vendite al dettaglio

I commercianti al minuto – ai sensi dell'art. 22 della Legge IVA, possono registrare le vendite effettuate nei locali aperti al pubblico, attraverso una registrazione cumulativa giornaliera.

Il registro dei corrispettivi quindi riassume giorno per giorno le vendite effettuate dai commercianti al minuto e deve, nel caso tipico della farmacia, contenere:

1. l'importo delle vendite effettuate nel giorno come certificato dal giornale di fondo del misuratore fiscale distinto per aliquota di vendita (vedi sotto "ventilazione")
2. l'importo delle vendite effettuate con emissione di fattura accompagnatoria, avendo cura di indicare se la fattura è stata emessa con emissione di scontrino fiscale o senza scontrino fiscale e l'indicazione giorno per giorno del numero delle fatture emesse (ad es. fatt da n. 123 a 142) ;
3. l'importo delle vendite effettuate attraverso i distributori automatici – esonerate dall'emissione di documenti fiscali (scontrino o ricevute fiscali)
4. l'importo degli incassi, per le vendite effettuate al SSN, precedentemente sottoposti a condizione di sospensione (vedi dopo): la cosiddetta "mutua"

La ventilazione

Per le vendite al dettaglio il calcolo e quindi la liquidazione dell'IVA a debito per tali cessioni è generalmente effettuata scorporando l'imposta dal corrispettivo lordo. Ossia posto il totale degli incassi (del giorno o del mese)

incasso	€56.243,00
aliquota	10%
divisore	1,10
imponibile	€51.130,00
iva inclusa	€ 5.113,00

Nel caso delle farmacia e dei commercianti al dettaglio di prodotti alimentari, di vestiario, tessili e di calzature, la normativa (DM 24.2.1973) ha previsto – data l'onerosità amministrativa di tenere conto delle vendite effettuate alle varie aliquote di vendita – un particolare sistema di calcolo dell'IVA inclusa nelle vendite denominata "ventilazione".

Il metodo prevede di calcolare, in ragione di anno solare, la proporzione di composizione degli acquisti di merci destinate alla rivendita, alle varie aliquote IVA.

In un esempio concreto di liquidazione iva periodica attraverso il metodo della ventilazione viene riportato di seguito.

La fattura elettronica per le prestazioni o le cessioni nei confronti della Pubblica Amministrazione

Dal 31 marzo 2015 le fatture relative all'onorario della Distribuzione per Conto, alle forniture degli ausili del Nomenclatore Tariffario e di quelli per diabetici (nonchè, laddove attivati, ai servizi di prenotazione esami, visite specialistiche, ritiro referti ecc.) devono essere emesse, firmate, trasmesse e conservate in formato elettronico/digitale, rispettando gli specifici requisiti richiesti dalla normativa in materia:

- emettere le fatture in formato XML;
- firmarle digitalmente, al fine di garantire l'autenticità e la completezza dei dati;
- inviarle al Sistema di Interscambio, gestito da Sogei (quella dell'art. 50), che controlla la correttezza della fattura. L'esito del controllo (positivo o negativo) avverrà entro e non oltre 15 giorni, tramite una mail di risposta. In caso di errori formali (errori di tracciato, dati obbligatori mancanti, etc), la fattura andrà corretta e rinviata. Se invece la fattura sarà considerata valida, verrà inviata da Sogei all'Ente Pubblico destinatario che, a sua volta, avrà 15 giorni per accettarla o respingerla;
- infine la fattura elettronica andrà conservata digitalmente per 10 anni attraverso l'archiviazione elettronica.

ESEMPIO DI PROSPETTO LIQUIDAZIONE PERIODICA IVA PERIODO NOVEMBRE 2014

Aliquota		ACQUISTO		VENDITE		CORRISPETTIVI	
		Imponibile	Imposta	Imponibile	Imposta	Imponibile	Imposta
4	ALIQ. 4%	444,09	17,77	846,66	33,86	879,20	35,17
10	ALIQ.10%	27.170,81	2.717,10			53.229,77	5.322,98
21		44,00	9,24			88,17	18,51
22	Aliquota 22%	15.035,08	3.307,70	556,41	122,41	22.822,86	5.021,03
300	ALTRE ESENZIONI	0,41					
310	ESENTE ART. 10	68,12		1.540,00			
315	NON SOGG.ART.15	3,00					
326	ART. 26 DPR 633	-20,11					
	TOTALE	42.745,40	6.051,81	2.943,07	156,27	77.020,00	10.397,69
		48.797,21		3.099,34		87.417,69	

LIQUIDAZIONE IVA			
I.V.A. SU VENDITE	156,27	(Di cui ventilati : 10.397,69)	VERSAMENTO ESEGUITO IL 16/12/14 CON F24 ENTRATEL ABI-CAB 02008-01136
I.V.A. SU CORRISPETTIVI	10.397,69		
I.V.A. SU ACQUISTI	6.051,81		
IMPOSTA A DEBITO	4.502,15		
IMPOSTA DA VERSARE	4.502,15		

DATI BASE PER CALCOLO VENTILAZIONE							
4		6.452,59	258,14	1,045973010	914,37		
10		390.665,06	39.066,52	66,980437943	58.552,75		
21		647,07	135,88	0,122035094	106,68		
22		167.492,34	36.860,14	31,851553951	27.843,89		
	TOTALE	565.257,06	76.320,68	99,999999998	87.417,69		
		641.577,74					

In sintesi il metodo prevede di sommare i soli acquisti destinati alla rivendita dall'inizio dell'anno (non solo quindi del periodo per il quale si sta liquidando l'IVA) calcolare la composizione degli acquisti alle varie (4 – 10 -22) aliquote IVA e infine suddividere gli incassi del periodo (mese o trimestre) in proporzione a quanto calcolato. Gli incassi così ripartiti vengono scorporati dell'IVA inglobata.

L'iva per le cessioni di beni e prestazioni di servizi resi allo Stato e agli Enti Pubblici.

L'erario, "a volte", può differire le proprie esigenze di incasso a fronte di .. riconosciute esigenze "particolari". Ciò può avvenire a fronte di calamità naturali (zone terremotate o alluvionate) e nel caso specifico dell'IVA lo ha previsto per legge ordinaria in quanto a volte si può trovare nella particolare posizione di Ente Creditore (incasso della imposta) e di Ente Debitore (il soggetto – ultimo consumatore) che deve per obbligo di rivalsa, pagare l'imposta.

Si è così creata la necessità dell'emissione di una norma che sospende gli effetti del "debito IVA" per le cessioni fatte al "consumatore finale Stato": il comma 5 dell' art. 6 della Legge IVA prevede:

Articolo 6
Effettuazione delle operazioni

... omissis ..

5. L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo. **Tuttavia per le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel numero 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuate dai farmacisti**, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al quarto comma dell'articolo 4, **nonché per quelle fatte allo Stato, agli organi dello Stato** ancorché dotati di personalità giuridica, **agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi** costituiti ai sensi dell'articolo 25 della legge 8 giugno 1990, n. 142, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, **agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi**, salva la facoltà di applicare le disposizioni del primo periodo. Per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, quarto comma, quarto periodo, l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione (1).

Da quanto sopra esposto **la Farmacia includerà nelle operazioni "attive"** ai fini del conteggio dell'IVA dovuta del periodo (infrannuale ed annuale) quanto venduto alla ASL (Regione) di appartenenza **solo nel momento dell'effettivo incasso e nel giorno in cui ne viene a conoscenza.**

Lo Split Payment

A decorrere dal 1° gennaio 2015, con il d.m. 23.1.2015 di attuazione dell'art. 17-ter del d.p.r. 26.10.1972, è stato introdotto un nuovo e complicato meccanismo denominato SOLIT PAYMENT per evitare l'esborso dell'IVA alla Pubblica Amministrazione.

Per la verità, l'obbligo ha per destinatari soltanto i soggetti specificamente indicati dalla norma, cioè per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti:

1. dello Stato;
2. degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica; sono compresi, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica;
3. degli enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane) e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 18.8.2000, n. 267 e successive modificazioni; sono compresi anche gli enti locali compresi nel precedente art. 2 ossia Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni;
4. delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura; sono comprese le Unioni regionali delle C.C.I.A.A.;
5. degli istituti universitari;
6. **delle aziende sanitarie locali**; sono compresi gli enti pubblici che sono subentrati ai soggetti del servizio sanitario nazionale;
7. degli enti ospedalieri; sono esclusi quelli ecclesiastici che esercitano attività ospedaliera;

8. degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (I.R.C.C.S.);
9. degli enti pubblici di assistenza e beneficenza, cioè Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza (IPAB) e Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP);
10. degli enti di previdenza, cioè INPS e Fondi pubblici di beneficenza.

Quindi a partire dal 2015 le fatture emesse alle ASL sono emesse in formato elettronico ma con l'indicazione dell'IVA ma senza l'effettivo incasso dell'imposta.

Come si “certificano” le vendite effettuate: il misuratore fiscale o registratore di cassa.

La legge prevede l'**obbligo generalizzato di emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale per tutti i soggetti non obbligati all'emissione della fattura** – come abbiamo visto sopra se non richiesta preventivamente, ossia prima della vendita).

Quindi le farmacie nel momento della consegna = all'atto della vendita (per semplicità) devono emettere ad accompagnamento della merce venduta, uno scontrino fiscale che deve indicare tutti i dati fiscali dell'emittente, dei beni e dei corrispettivi pattuiti.

Nel caso specifico di cessione di farmaci sono intervenute recenti modifiche in tema di identificazione dell'acquirente e dei beni ceduti, il cosiddetto scontrino “parlante” con indicazione del codice fiscale e del codice del farmaco e della sua natura e quantità.

Bisogna però mettere in conto la possibilità che il registratore di cassa vada incontro ad un guasto, anche momentaneo: cosa fare, in tal caso?

La legge lo dice chiaramente: nel luogo di vendita delle merci o dei servizi al cliente occorre detenere **un registro di emergenza**.

Questo registro chiamato “delle rotture” andranno riportati a mano tutti gli incassi ottenuti nei minuti o nelle ore in cui il registratore è andato fuori uso e quindi vendita per vendita ...

Di seguito riporto una pagina di un registro corrispettivi “personalizzato” per l'attività di farmacia.

1^a QUINDICINA

MESE

Marzo

ANNO 2011

D A T A	INCASSI GIORNALIERI					CESSIONI con D.d.T. per FATTURE DIFFERITE	TOTALE CORRISPETTIVI GIORNALIERI	* SCONTI CASSA dato extracontabile
	CESSIONE DI BENI	PRESTAZIONI DI SERVIZI	VENDITA LIBRI Cessione prodotti editoriali	FATTURE IMMEDIATE NUMERO dal al	IMPORTO			
1	4895,99	5,16	,	10:10	1944,00	,	6844,38	38,49
2	4946,15	93,25	,	11:11	8883,72	,	13853,12	21,00
3	3738,53	,	,	:	,	,	3738,53	43,69
4	3991,09	,	,	:	,	,	3991,09	15,39
5	,	,	,	:	,	,	,	,
6	,	,	,	:	,	,	,	,
7	4439,35	,	,	12:12	36,58	,	4475,93	33,68
8	3197,18	,	,	:	,	,	3197,18	38,24
9	,	,	,	:	,	,	,	,
10	4993,93	40,00	,	:	,	,	4993,93	62,11
11	4527,05	,	,	:	,	,	4527,05	90,84
12	4596,09	,	,	:	,	,	4596,09	37,38
13	,	,	,	:	,	,	,	,
14	4455,49	,	,	:	,	,	4455,49	35,69
15	4087,69	,	,	:	,	,	4087,69	18,65
-	,	,	,	:	,	,	,	,
TOT.	47849,68	88,41						134,81

INCASSO DEL S.S.N. MESE DI GennaioBATTUTO SUL REGISTRATORE DI CASSA IL 07/03/11

IMPORTI

98553,89

FATTURE DIFFERITE EMESSE

PER CONSEGNE E SCONTRINI DEL PERIODO IN CORSO

IMPORTI

,

NEL CASO DI UTILIZZO DI DISTRIBUTORI AUTOMATICI
INDICARE DATA ED IMPORTO DEL RELATIVO AVVENUTO INCASSO

DATA	IMPORTI
10/3	4600
	,
	,
	,
	,
	,
	,

IL SOTTOSCRITTO DICHIARA CHE GLI IMPORTI E LE INFORMAZIONI INDICA

IN FEDE

FIRMA

I E COMPLETI.

DATI DI CONTROLLO - COMPILAZIONE A CURA DELL'UFFICIO

TOTALE INCASSI

€

FATTURE ACQUISTO N.

TOTALE MOVIMENTI CON IVA

€

TOTALE MOVIMENTI VARI

€

FATTURE EMESSE N.

Il registro degli acquisti e delle spese

Gli acquisti, meglio i documenti di acquisto e di spesa del periodo devono essere trascritti in un apposito registro (art. 25 DPR 633/72). La detrazione IVA può essere effettuata (... maggior termine ...) entro la dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui il è sorto il diritto alla detrazione ossia entro il secondo anno dal ricevimento della fattura.

Ditta n.						cod.att.: 477310 FARMACIA			
		TO				cod.fis.:			
						part.iva:			
*** REGISTRO DELLE FATTURE DI ACQUISTO ***									
Periodo : GENNAIO 2011				Pagina n.				7/2011	
Data T.D.	Caus. Agg.	Codice	Ragione Sociale fornitore	Num.Doc.	Dt. Doc.	Imponibile	iva	Imposta	Totale doc.
15/01/11 FATT		366	CARTOLLA GUGLIA ROSSA SNC	1	31/12/10	28,50	20	5,70	34,20
15/01/11 FATT		60	GIANNA S.N.C.	2	31/12/10	3,49	20	0,70	4,19
15/01/11 FATT		10	ANTINCENDI VAL SUSÀ DI FASSINO	3	30/12/10	16,15	20	3,23	19,38
15/01/11 N.C. BDR		262	ASSINDE INDENNIZZI SPA	4	27/12/10	461,09-	302	Escluso a 2-3-7	461,09-
15/01/11 FATT		263	ASSINDE SERVIZI S.R.L.	5	27/12/10	10,00	20	2,00	12,00
15/01/11 FATT BDR		29	NYCOMED SPA	6	03/09/10	512,97	20 9V	102,59	615,56
15/01/11 FATT		170	TELECOM ITALIA SPA	7	06/12/10	168,65	20	33,73	
						0,38-	300	ESCLUSO IVA	202,00
15/01/11 FATT		437	EDISON ENERGIA SPA	8	22/12/10	704,65	20	140,93	
						0,08-	300	ESCLUSO IVA	845,50
15/01/11 FATT BDR		132	UNIFARMA SPA	9	31/12/10	120,16	10 9V	12,02	132,18
15/01/11 FATT BDR		132	UNIFARMA SPA	10	31/12/10	30,84	4 9V	1,23	
						31,438,89	10 9V	3,143,88	
						2,837,39	20 9V	567,47	38.019,70
15/01/11 FATT		132	UNIFARMA SPA	11	31/12/10	64,49	20	12,90	77,39
15/01/11 FATT		13	ASPED S.R.L.	12	30/12/10	244,76	20	48,95	
						1,50	315	Escluso a 15	295,21
15/01/11 FATT BDR		461	FARMACEUTICI DOTT.CICCARELLI SPA	13	22/12/10	302,49	20 9V	60,50	362,99
15/01/11 FATT BDR		126	SSL HEALTHCARE ITALIA SPA	14	20/12/10	120,09	20 9V	24,02	
						240,18	10 9V	24,02	408,31
15/01/11 FATT BDR		73	JOHNSON-JOHNSON SPA	15	21/12/10	272,16	10 9V	27,22	
						29,28	20 9V	5,88	334,52
15/01/11 FATT BDR		66	GLAXOSMITHKLINE CONS. HEALT. SPA	16	09/12/10	119,04	20 9V	23,81	142,85
15/01/11 FATT BDR		91	NOVARTIS CONSUMER HEALTH SPA	17	13/12/10	1.784,05	10 9V	178,41	1.962,46
15/01/11 FATT BDR		4	ACTIS S.R.L.	18	21/12/10	250,80	20 9V	50,16	300,96
15/01/11 FATT BDR		385	L'OREAL ITALIA SPA	19	16/12/10	231,56	20 9V	46,31	277,87
15/01/11 FATT BDR		440	SE.VEN.PHARMA SRL	20	04/01/11	180,69	20 9V	36,14	
						32,40	10 9V	3,24	252,47
15/01/11 FATT DPC		132	UNIFARMA SPA	21	31/12/10	72,60	20	14,52	87,12
15/01/11 FATT BDR		12	ARTSANA SPA	22	27/12/10	680,84	20 9V	136,17	817,01
15/01/11 FATT BDR		12	ARTSANA SPA	23	27/12/10	150,83	20 9V	30,17	181,00
15/01/11 FATT BDR		418	UNICO SPA	24	31/12/10	74,97	4 9V	3,00	
						4,199,90	10 9V	419,99	
						1,107,98	20 9V	221,60	6.027,44
15/01/11 FATT BDR		418	UNICO SPA	25	31/12/10	27,03	10 9V	2,70	29,73
15/01/11 N.C. BDR		418	UNICO SPA	26	31/12/10	25,51-	10 9V	2,55-	
						71,77-	20 9V	14,35-	114,18-
15/01/11 N.C. BDR		385	L'OREAL ITALIA SPA	27	28/12/10	177,00	326 Non sogg. a 26		177,00
15/01/11 N.C. BDR		101	PIERRE FABRE ITALIA SPA	28	20/12/10	118,00-	20 9V	23,60-	141,60-
15/01/11 FATT		431	ERRETTESSE SRL	29	30/12/10	45,00	20	9,00	
						2,50	315	Escluso a 15	56,50
31/01/11 FATT		462	ENEL ENERGIA S.P.A.	30	11/01/11	158,59	20	31,72	
						42,27	300	ESCLUSO IVA	232,58
31/01/11 FATT		441	CREPALDI FLAVIO IMPIANTI ELETTRICI	31	12/01/11	90,00	20	18,00	108,00
31/01/11 FATT		170	TELECOM ITALIA SPA	32	15/12/10	74,61	20 ND	14,92	
						74,61	20	14,92	
						77,46	300	ESCLUSO IVA	256,52
31/01/11 FATT BDR		66	GLAXOSMITHKLINE CONS. HEALT. SPA	33	13/01/11	161,33	10 9V	16,13	177,46
31/01/11 FATT BDR		91	NOVARTIS CONSUMER HEALTH SPA	34	12/01/11	468,80	10 9V	46,88	515,68
31/01/11 FATT BDR		110	RECORDATI SPA	35	14/01/11	576,51	10 9V	57,65	
						270,48	20 9V	54,10	958,74
31/01/11 FATT BDR		283	MARCO VITI FARMACEUTICI S.P.A.	36	20/01/11	51,00	10 9V	5,10	56,10
31/01/11 FATT BDR		76	LABOR. EXPANSIENCE ITALIA SRL	37	18/01/11	185,83	20 9V	37,17	223,00
31/01/11 FATT BDR		20	BAYER S.P.A.	38	14/01/11	441,60	20 9V	88,32	529,92
31/01/11 FATT BDR		39	CORMAN S.P.A.	39	29/12/10	89,00	20 9V	17,80	106,80
31/01/11 FATT BDR		126	SSL HEALTHCARE ITALIA SPA	40	13/01/11	113,57	20 9V	22,71	136,28
31/01/11 FATT BDR		371	KELEMATA S.R.L.	41	14/01/11	417,31	20 9V	83,47	500,78
31/01/11 FATT BDR		378	SODELKA-SOCIETA' DEL KARITE' SRL	42	17/01/11	175,40	20 9V	35,08	210,48
31/01/11 FATT BDR		385	L'OREAL ITALIA SPA	43	07/01/11	532,92	20 9V	106,58	639,50
31/01/11 FATT BDR		90	DIPROS S.R.L.	44	18/01/11	570,00	20 9V	114,00	684,00
31/01/11 N.C. BDR		385	L'OREAL ITALIA SPA	45	11/01/11	140,10-	326 Non sogg. a 26		140,10-
Codice Descrizione				Totale Imponibile		Totale Imposta			
4	Aliquota 4%			105,81		4,23			
10	Aliquota 10%			39.346,90		3.934,69			
20	Aliquota 20%			10.811,79		2.162,38			
300	ESCLUSO IVA			119,27					
302	Escluso a 2-3-7			461,09-					
315	Escluso a 15			4,00					
326	Non sogg. a 26			317,19-					
620	N.D. aliq. 20%			74,61		14,92			
TOTALE				49.684,10		6.116,22			
Monte ventilazione									
204	Acq. vent. 4%			105,81		4,23			
210	Acq. vent. 10%			39.346,90		3.934,69			
220	Acq. vent. 20%			9.130,30		1.826,08			

La liquidazione IVA e il pagamento dell'imposta

A conclusione di quanto esposto la liquidazione iva del periodo di una farmacia comprenderà per l'IVA a debito:

1. l'IVA analitica indicata nelle fatture emesse a Clienti Privati ancorchè non incassate,
2. l'IVA calcolata con il metodo della ventilazione sugli incassi al dettaglio e sull'importo della "mutua" incassata nel periodo (non delle ricette consegnate) e
3. altre posizioni "minori" a debito: INTRA – Reverse Charge – autofatture e a credito come le rettifiche per Split Payment e altre per autoconsumo e altre finalità estranee all'esercizio di impresa.

mentre per gli acquisti:

1. tutta l'IVA esposta in fattura dai fornitori anche se questi non sono stati pagati,
2. parte dell'IVA esposta o scorporata dagli acquisti per beni e servizi a detraibilità limitata (gestione auto) o per beni e servizi non inerenti all'attività di impresa.

La differenza porta un saldo positivo (maggior IVA a debito rispetto all'IVA a credito) e quindi un **debito di imposta** oppure **un credito di imposta**.

Il credito di imposta viene riportato di mese in mese a compensazione "verticale" ossia imposta dello stesso tipo con imposta dello stesso tipo, fino a suo assorbimento.

Il debito di imposta viene viceversa immediatamente – entro il 16 del mese successivo – versata tramite "F24" telematico per tempestività delle informazioni e praticamente nessun costo.

Le corrette modalità di tenuta delle scritture contabili ordinarie

Artt. 2214 e seg. Codice Civile - § 2 Delle scritture contabili

Art. 2214 Libri obbligatori e altre scritture contabili.

L'imprenditore che esercita un'attività commerciale (art. 2195) deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari.

Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (att. 200) e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle lettere ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite (artt. 2709 e seguenti).

Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori (art. 2083).

Art. 2215 Libro giornale e libro degli inventari

Il libro giornale e il libro degli inventari, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali (att. 200).

L'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono (art. 2710).

Art. 2216 Contenuto e vidimazione del libro giornale

Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.

Art. 2217 Redazione dell'inventario

L'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima.

L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili (art. 2425).

L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

Art. 2218 Bollatura facoltativa

L'imprenditore può far bollare e vidimare nei modi indicati nell'art. 2215 gli altri libri da lui tenuti (art. 2710).

Art. 2219 Tenuta della contabilità

Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (art. 2710).

Art. 2220 Conservazione delle scritture contabili

Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

Artt. 13 e seg. del DPR 600 / 1973 - TITOLO II° - Scritture Contabili

TITOLO II SCRITTURE CONTABILI

Art.13 Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

- a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;*
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ;*
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;*
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente.*

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli articoli 19e 20:

- e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell' art. 9, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c) ;*

- f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c) , del decreto indicato alla precedente lettera;*

- g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.*

I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti.

I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lettera b) , del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'articolo 18- bis.

Art.14 Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati.

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell' art. 13 devono in ogni caso tenere:

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;*

- b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;*

- c) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;*

- d) scritture ausiliarie di magazzino,*

....

I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi articoli 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai numeri 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile.

Art.15 Inventario e bilancio.

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell' art. 13 devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'articolo 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette. L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Nell'inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa.

Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'art. 3.

Art.16 Registro dei beni ammortizzabili.

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell'art. 13, devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo.

Per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni di cui all'articolo 102-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e vita utile. Per i beni gratuitamente devolvibili deve essere distintamente indicata la quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario.

Se le quote annuali di ammortamento sono inferiori alla metà di quelle risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti ai sensi del secondo comma dell'art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, il minor ammontare deve essere distintamente indicato nel registro dei beni ammortizzabili.

I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'ultimo comma del detto art. 68, che non siano immediatamente deducibili, non si sommano al valore dei beni cui si riferiscono ma sono iscritti in voci separate del registro dei beni ammortizzabili a seconda dell'anno di formazione.

QUANDO LA CONTABILITA' ORDINARIA E' INATTENDIBILE

I difetti formali

imprese

Sotto la lente i modi di registrazione di:

Disponibilità liquide

- Depositi bancari e postali
- Assegni
- Denaro e altri valori in cassa

Quando l'irregolarità è automatica

Mancata specificazione nei conti

- cassa e altri valori
 - depositi bancari e postali
- Mancata istituzione di un conto di mastro o di un sottoconto per ogni conto bancario, o postale, utilizzato

Crediti e debiti (esclusi i debiti per lavoro dipendente)

Mancata evidenziazione dei singoli creditori e/o debitori nei sottoconti. Se l'attività è svolta nei confronti del consumatore finale (commercio al dettaglio, alberghi, ristoranti, ecc...) è sufficiente tenere a disposizione appunti extracontabili contenenti il nome e cognome di ogni debitore, a giustificazione di eventuali corrispettivi risultanti non incassati dalla contabilità

Versamenti e prelevamenti del titolare (o dei soci)

Mancata rilevazione sul Libro Giornale (e nei conti di mastro o sottoconti)

Valutazione delle rimanenze

Mancata indicazione del criterio di valutazione nella nota integrativa o nel libro inventari

I difetti sostanziali

imprese e professionisti

Sotto la lente gli scostamenti tra inventariato e contabilizzato di:

Danaro, altri valori in cassa, crediti, rimanenze, beni strumentali, e ogni altro valore in contabilità

Beni strumentali
(si considerano anche quelli non posseduti a titolo di proprietà e quelli già ammortizzati; non si considerano gli immobili utilizzati da una ditta individuale o dal professionista)

Lavoratori dipendenti non registrati sui libri matricola e paga

Altri addetti
(non dipendenti) il cui rapporto non risulta dalle scritture contabili

Quando la contraddizione è automatica

- E' sufficiente uno scostamento superiore al 10% del totale delle voci interessate *, a condizione che il divario sia di almeno euro 2.582,28
- Lo scostamento ha effetto in ogni caso quando il valore dei beni non contabilizzati è superiore a euro 25.822,84 in valore assoluto **

(*) Nel totale beni ammortizzabili non vanno inclusi gli immobili utilizzati dalla ditta individuale o dal professionista, mentre, per i compensi di lavoro dipendente non registrati durante un certo periodo, il 10% va conteggiato sul totale spese di lavoro contabilizzate nel medesimo periodo

(**) **Deroga per le rimanenze delle imprese:** lo scostamento ha effetto solo se l'inventario fisico effettuato dai verificatori ha riguardato almeno il 25% del valore di rimanenze indicato nell'ultima dichiarazione presentata. Inoltre, la soglia di euro 25.822,84 va conteggiata aggiungendo a tale cifra l'1% del totale rimanenze constatate dai verificatori, fino al plafond di euro 1.549.370,70. Per eventuali rimanenze oltre tale cifra la % è ridotta allo 0,5%.

La prima nota contabile

La sezione relativa ai movimenti di cassa e banca.

FARMACIA

1^{le} QUINDICINA

MESE Marzo ANNO 2011

S	Importo espresso in Euro	CASSA €		BANCA €		CONTO	
		ENTRATE	USCITE	ENTRATE	USCITE	DARE	AVERE
	Riporto						
1	Pagato o/vs RID Unico 1 ^{re} del giu. 245738 reg. 1388				4710,26		
1	Pagato RIBA o/vs banca: Marco Sili, reg. 1273 Mylen, reg. 1274				288,57 95,21		
1	Emesso giu. 10 ASI TO1 x cessione DPC 1944,00	1944,00					
1	Pagato contanti Ecostore giu. 17915 del 1/3		74,80				
1	Versati incass: o/vs bancomat		971,46	971,46			
1	Versati incass: o/vs mastercard		160,07	160,07			
1	Versati incass: o/vs visa		231,70	231,70			
1	Incasso	4900,38					
2	Versamento su ck bancario		23900,00	23900,00			
2	Pagato RIBA o/vs banca: Sinnare Pharma, f. 5151003131 del 2/2				1163,84		
2	Pagato contanti Lode Siles, f. 25140 130 del 2/3		33,23				
2	Emesso giu. 11 ASI TO1 x cessione nom. tariffario	2883,72		2883,72			
2	Versati incass: o/vs bancomat		840,60	840,60			
2	Versati incass: o/vs mastercard		20,07	20,07			
2	Versati incass: o/vs visa		51,00	51,00			
2	Incasso	4969,40					
3	Pagato o/vs banca IREN, giu. 45815 del 17/09				680,00		
3	Pagato RIBA o/vs banca: Nasari's CH, reg. 1236 Canof. Arentes, reg. 1242 Gloxosik, reg. 1349 Rouapharm, reg. 1358				2389,49 2259,13 3021,68 104,53		
	Riportare						

1^e QUINDICINAMESE Marzo ANNO 2011

DATA	OPERAZIONI Importo espresso in Euro	CASSA €		BANCA €		CONTO	
		ENTRATE	USCITE	ENTRATE	USCITE	DARE	AVERE
	Riporto						
	Alvizani, f. 300 del 13/01				762,36		✓
	Opus, f. 9989 del 3/2				109,00		✓
3	Pagato contanti: D2 ADV pubblica Procedura Qui						
3	Senati incassi o/v bancomat		1033,94	1033,94			✓
3	Senati incassi o/v mastercard		981,40	981,40			✓
3	Senati incassi o/v vise		96,90	96,90			✓
3	Incasso	3739,53					✓
4	Pagato con AIB 894 di Coffee Time f. 365 del 2/3				699,70		✓
4	Pagato RISA o/v banca:						
	Opus, pag. 40				895,46		✓
	Romaides, f. 1114 del 29/01				1115,99		✓
4	Senati incassi o/v bancomat		763,18	763,18			✓
4	Senati incassi o/v mastercard		169,38	169,38			✓
4	Senati incassi o/v vise		73,25	73,25			✓
4	Incasso	3991,07					✓
7	Pagato o/v RD Unico:						
	f. 5976 del 20/01 (+3485,71)				4703,01		✓
	f. 5977 del 20/01 (+1217,30)						✓
7	Pagato f. 5976 o/v bonifici:						
	Astrozemco, f. 1019545363 pag. 17				747,38		✓
	overi bancari				0,50		✓
8	Federico, f. 5 del 1/3				7341,60		✓
	overi bancari				0,50		✓
7	Pagato RISA o/v banca:						
	Federico e Famide, pag. 91/10				88257		✓
	Angelini, pag. 950/10				1131,93		✓
	Novati's CH, pag. 971/10				714,02		✓
	Novati's CH, pag. 115/10				1452,38		✓
	Bioserven, pag. 1267/10				393,00		✓
	Riportare						

La sezione delle fatture di acquisto e spesa ricevute:

1^a QUINDICINA

MESE Marzo ANNO 2017

DATA	OPERAZIONI Importo espresso in Euro	CASSA €		BANCA €		CONTO	
		ENTRATE	USCITE	ENTRATE	USCITE	DARE	AVERE
	Riporto	.	.	.	.
	- EDEL, f. n. 9906949999 del 21/2 f. 139	.	.	.	.		✓
	- CODIFI, nota c. 101042 del 28/2	.	.	.	.		✓
	€ 41,00	.	.	.	.		✓
	- CODIFI, nota c. 101043 del 28/2	.	.	.	.		✓
	€ 92,66	.	.	.	.		✓
	- LA ROCHE POSAY, nota c. 911011193 del 3/3 € 102,70	.	.	.	.		✓
	- MEDIOLANUM, nota c. 1119009624 del 8/3 € 9,79	.	.	.	.		✓
	- ALFA WASSERMAN, f. 14682 del 29/2 € 880,13	.	.	.	.		✓
	- ARSADA, f. n. 5101039621 del 28/2 € 1865,39	.	.	.	.		✓
	- ASTRAZEDCA, f. n. 1019564951 del 28/2 € 225,65	.	.	.	.		✓
	- ASTRAZEDCA, f. n. 1019566388 del 4/3 € 91,94	.	.	.	.		✓
	- ASTRAZEDCA, f. n. 1019566389 del 4/3 € 13,66	.	.	.	.		✓
	- ASTRAZEDCA, f. n. 1019567184 del 8/3 € 442,70	.	.	.	.		✓
	- BAYER, f. n. 851053090 del 14/3 f. 219,30	.	.	.	.		✓
	- CEMON, f. n. 2624 del 28/2 f. 803,35	.	.	.	.		✓
	- COMBE IT, f. n. 2030 del 01/3 del f. 350,58	.	.	.	.		✓
	- CORMAN, f. n. 4904 del 21/2 f. 324,43	.	.	.	.		✓
	- CORMAN, f. n. 5208 del 21/2 f. 66,60	.	.	.	.		✓
	- DICOFARM, f. n. 2816 del 3/3 f. 288,52	.	.	.	.		✓
	- DLF, f. n. 1835 del 28/2 f. 142,08	.	.	.	.		✓
	Riportare						

PRINCIPALI SPESE e COSTI di GESTIONE della FARMACIA

E' importante che le spese ed i costi siano **correttamente documentati da idonea documentazione; la contabilità è basata su documenti.**

Le spese a cui si fa riferimento sono generalmente da documentare:

- * - a mezzo fattura fornitore -
- ** - a mezzo ricevuta, polizza, estratto conto, idoneo documento di spesa -
- *** - a mezzo cartella esattoriale, ruolo regolarmente quietanzato, attestazione di avvenuto pagamento, delega bancaria -

Tra le più comuni si ricordano:

1 - **Compensi per lavoro dipendente:**

- **Retribuzioni lorde;**
- **Contributi previdenziali e assistenziali obbligatori** compreso l'INAIL, a carico del datore di lavoro;
- **Quote di indennità e quiescenza maturate nell'anno** in conformità alle disposizioni di legge, "Contratto Nazionale di lavoro", a favore del personale dipendente e quelle pagate nell'anno (se precedentemente NON dedotte);
- **Costo dipendenti con contratto di lavoro interinale.**

2- **Interessi passivi** soltanto se effettivamente inerenti la farmacia. Gli interessi passivi possono essere di tre tipi:

- * - di natura commerciale, sostenuti verso i fornitori e risultanti da fattura, per dilazioni di pagamento concordate in accordi di natura commerciale o per interessi di mora;
- ** - di natura finanziaria, a fronte di prestiti a medio-lungo termine: aperture di credito, anticipi, mutui, ecc..., documentati anche da piani di rientro;
- ** - di natura bancaria di conto corrente intestato alla farmacia (disponibilità di fido), di una o più banche, documentati dagli estratti conti bancari.

** 3 - **Spese bancarie:** come da estratto conto annuale, che riporta anche il conteggio delle competenze (interessi).

** 4 - **Spese postali e bolli.**

* 5 - **Spese per l'acquisto di beni strumentali:**

Tali acquisti di beni, di utilizzazione pluriennale presso i locali della farmacia, non risultano deducibili per intero nell'anno di acquisizione, ma vengono portati tra i costi della farmacia attraverso una **percentuale del costo totale denominata quota di ammortamento**, che avrà effetto a partire dal primo anno di utilizzo ed in quelli successivi.

Il costo dei beni utilizzati nella azienda per più anni, deve essere suddiviso fra gli esercizi nei quali tali beni sono utilizzati. Tale suddivisione è realizzata accantonando, in ogni esercizio, in sede di formazione del bilancio, una quota di ammortamento, secondo criteri di sistematicità che tengono conto della vita utile dei beni.

La norma fiscale regola la deducibilità delle quote di ammortamento accantonate nel bilancio redatto secondo i criteri del Codice Civile.

Tra i principali beni strumentali, tipici dell'attività di farmacia, si segnalano i seguenti:

- Insegne luminose e non
- Arredi (scaffali, armadi, banchi, ecc...)
- Mobili e macchine da ufficio (scrivanie, scadenziari, macchine da scrivere comuni, calcolatrici comuni, ecc....)
- Macchine per ufficio elettroniche (tra cui computer)
- Registratori di cassa fiscali (Legge n. 18 del 16 gennaio 1983)
- Sfigmomanometri ed apparecchiature specifiche
- Impianti interni di comunicazione e telesegnalazione
- Impianti di allarme, di ripresa fotografica o televisiva
- Bombole di ossigeno
- Bilance e impianti generici (di riscaldamento, di condizionamento, ecc...)
- Automezzi e mezzi di trasporto interno
- Telefoni cellulari
- Apparecchiature di laboratorio
- Spese di ristrutturazione dei locali (muri farmacia)
- Locali, negozi e magazzini, se di proprietà dello stesso titolare.

Deve essere emessa fattura qualora uno dei beni strumentali esistenti (es.: registratore di cassa, bilancia, misura pressione, ecc...) venga sostituito e quindi ceduto o dismesso. Tale fattura sarà da intestare alla ditta che acquista o prende in permuta il bene, o ad un privato nel caso il bene venga escluso dalla attività.

Diversamente nel caso di effettiva DISTRUZIONE del BENE si deve attuare una particolare procedura prevista con Circolare Ministeriale n. 193 del 23 luglio 1998:

- inviare almeno cinque giorni prima dell'inizio della distruzione, una comunicazione all'Ufficio delle Entrate e alla Guardia di Finanza competenti in relazione al luogo ove avviene la distruzione, contenente luogo, data, ora e modalità della distruzione, natura, quantità, qualità e prezzo di acquisto del bene da distruggere (tale comunicazione non è necessaria se la distruzione è disposta da un organo della Pubblica Amministrazione);
- essere in possesso di un verbale contenente data, ora e luogo della distruzione, nonché natura, qualità, quantità e costo di acquisto del bene distrutto, redatto da pubblici funzionari o ufficiali della Guardia di Finanza, che hanno presenciato alla distruzione del bene; essi devono infatti riscontrare per iscritto il ricevimento della comunicazione del contribuente, confermando la loro presenza alle operazioni (nel caso in cui il costo dei beni distrutti sia inferiore o pari a euro 5.164,57 è sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio)
- compilare il documento di trasporto relativo al trasporto dei beni eventualmente risultanti dalla distruzione.

E' possibile procedere alla distruzione mediante la consegna dei beni a soggetti autorizzati all'esercizio di tali operazioni per conto terzi, in questo caso la dimostrazione di distruzione dei beni può avvenire mediante "formulario" di identificazione.

* 6 - **Canoni di locazione e leasing finanziari relativi ai beni strumentali** di cui al punto 5); per i leasing non sono ammessi in deduzione i maxicanoni.

* 7 - **Canone di affitto dei muri locali farmacia** se gli stessi non sono di proprietà del titolare; anche dei locali destinati a magazzino, secondo i canoni

previsti da un regolare contratto di locazione, comprese le spese condominiali addebitate dal proprietario e la imposta di registro relativa al contratto.

- * 8 - **Canoni assistenza e aggiornamento programmi e licenze d'uso dei software.**
- * 9 - **Spese gestione auto** ed autocarro: assicurazione, bollo, riparazioni meccaniche varie, manutenzioni auto, spese carburanti (benzina o gasolio per auto intestata al titolare della farmacia documentati a mezzo di scheda carburante mensile/trimestrale, debitamente compilata).
- * 10 - **Manutenzioni varie** (riparazioni macchinari, locali, arredi).
- ** 11 - **Assicurazioni:** R.C., locali (incendio), infortuni dipendenti, ecc...
- * 12 - **Spese luce ed elettricità.**
- * 13 - **Spese telefoniche:** relative al telefono fisso della farmacia ed alla telefonia mobile; per il portatile intestato al titolare della farmacia, con regolare contratto commerciale/aziendale (o tracciabilità dei pagamenti)
- * 14 - **Spese di riscaldamento.**
- * 15 - **Pulizia locali:** effettuata da imprese di pulizia.
- * 16 - **Spese vigilanza notturna.**
- * 17 - **Spese di lavanderia** per camici.
- * 18 - **Spese servizio notturno.**
- * 19 - Spese sostenute per la **distruzione di prodotti invendibili**
- * 20 - **Cancelleria, imballi.**
- * 21 - **Partecipazione a congressi e a corsi di aggiornamento** (quote di iscrizione, libri di testo).
- * 22 - **Spese viaggi** - spese di trasporto e soggiorno relative a congressi organizzati e inerenti l'attività di farmacia (tickets autostrade, biglietti FF.SS., aerei, alberghi e ristoranti).
- ** 23 - **Abbonamenti a riviste di categoria professionali,** di tecnica farmaceutica, sanitaria, scientifica, libri specializzati, ecc...
- * 24 - **Compenso a lavoratore autonomo:** professionista abituale; collaboratore continuativo di prestazione di lavoro senza il vincolo di subordinazione, prestazioni occasionali; negli ultimi due casi è opportuno predisporre contratti di lavoro, precedentemente sottoscritti anche se non è necessario registrarli).
- *** 25- **Imposte e tasse deducibili:** concessioni regionali, tasse concessioni governative varie, tassa camerale, ecc...; le imposte e tasse sono deducibili soltanto **nell'esercizio in cui avviene il loro pagamento.**

- *** 26 - **Pubblicità** – la Finanziaria 2002 ha stabilito che l'imposta di pubblicità non è più dovuta sulle insegne che individuano la sede dell'impresa o i locali in cui si esplica l'attività, qualora le insegne abbiano una superficie complessiva fino a cinque metri quadrati. Pertanto le farmacie, le cui insegne rientrino in tale limite dimensionale, non sono tenute al pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità. Si ricorda che non sono tenute a corrispondere l'imposta sull'insegna-croce tutte le farmacie delle Regioni, tra le quali il Piemonte, dove l'esposizione dell'insegna stessa è stata resa obbligatoria mediante disposizione di legge regionale.
- 27 - **Contributi convenzionali**: Federfarma ed Associazione Titolari di Farmacia (0,90%, 0,15%, 0,02%) (Vedasi nota) - registrati dall'Ufficio Contabile attraverso le indicazioni risultanti dalla Distinta Contabile Riepilogativa (ritenute preventivamente operate alla fonte).
- * 28 - **Servizi amministrativi**: quote associative, **compensi relativi a tenuta contabilità**, servizi fiscali, elaborazione dati paghe.
- * 29 - **Spese di rappresentanza**: si definiscono spese di rappresentanza quelle sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico un'immagine positiva della propria impresa e delle relative attività in termini di organizzazione ed efficienza. Tra le spese di rappresentanza vi sono quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa ed i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.
- * 30 - **Omaggi** a "clienti" di beni acquistati da terzi (regali natalizi ecc...), ed omaggi a dipendenti, si ricorda che i beni omaggiati di importo non superiore ad € 50 consentono di recuperare l'iva mentre dal 2016 gli omaggi sono interamente deducibili con il limite dell'1,5% del fatturato (ricavi).
- ** 31 - **Erogazioni di liberalità** a favore di persone giuridiche qualificate che perseguono esclusivamente finalità benefiche di educazione, istruzione, assistenza sociale e culto (ONLUS); è consentita la deducibilità nel limite del 2% del reddito di impresa dichiarato.

COEFFICIENTI DI AMMORTAMENTO
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
D.M. 31.12.1988

ALTRE ATTIVITÀ		
Tipologie di beni	% ammortamento	Note
Edifici	3	
Fabbricati destinati alla grande distribuzione	6	
Costruzioni leggere, tettoie, baracche	10	
Impianti e mezzi di sollevamento, carico e scarico, pesatura, ecc.	7,5	
Macchinari, apparecchi e attrezzatura varie	15	(frigorifero, impianto di condizion.to e distributore automatico).
Stigliatura	10	
Arredamento	15	
Banconi blindati o con cristalli blindati	20	
Impianti di allarme, di ripresa fotografica, cinematografica e televisiva	30	
Impianti interni speciali di comunicazione e telesegnalazione	25	
Impianti destinati al trattamento ed al depuramento delle acque, fumi nocivi, ecc. mediante impiego di reagenti chimici	15	
Mobili e macchine ordinarie d'ufficio	12	
Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici	20	
Autoveicoli da trasporto	20	(Autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.)
Autovetture, motoveicoli e simili	25	

Per gli investimenti effettuati nel 2016 e nel 2017 il costo del bene ammortizzabile è aumentato del 40% e per taluni beni tecnologici del 150% e quindi in totale l'ammortamento viene calcolato sul 140% o 250% della spesa sostenuta. Per il 2017 l'agevolazione non riguarda gli automezzi non totalmente destinati all'attività di impresa.