

na norma RILEVANTE

L'esenzione Irap per le società individuali prevista dalla legge di Bilancio 2022

Tra le tante disposizioni di carattere fiscale contenute nell'ultima legge di Bilancio 2022 ce n'è una in particolare che impatta fortemente sul settore della farmacia. È quella che stabilisce che l'Imposta regionale sulle attività produttive, a partire dal 2022, «non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

NEL DETTAGLIO

Il chiaro dettato normativo limita la sua portata esclusivamente alle persone fisiche e quindi, per ciò che ci concerne, alle imprese individuali, mentre le società di qualunque tipo - siano esse di capitale o di persona - continueranno a esserne soggette. L'agevolazione trova la sua ragione d'essere nella volontà di adattare la portata del tributo ad alcune pronunce della Corte di Cassazione che ne aveva limitato l'applicazione ai soli soggetti non dotati di una "autonoma organizzazione", non preoccupandosi tuttavia di dare una definizione precisa di chi fossero coloro che potessero o meno rientrare in tale fattispecie. E creando così un ampio contenzioso solo parzialmente limitato dalla pronuncia del 15 aprile 2016, n. 7371 della stessa Suprema Corte che ha sentenziato che sono soggetti all'imposta le società di qualunque tipo e oggetto, gli enti (com-

presi gli organi e le amministrazioni dello Stato) e le associazioni professionali, «dovendosi escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione».

Il legislatore della Finanziaria 2022 sceglie dunque una soluzione *tranchant*, escludendo dall'Irap tutte le persone fisiche, prescindendo dall'esistenza di una "autonoma organizzazione", e optando direttamente per una selezione di tipo soggettivo. Ciò si traduce in un inaspettato regalo a favore delle ancora numerosissime farmacie condotte in forma di ditta individuale, che beneficeranno di un deciso taglio della propria tassazione, non dovendo più versare un tributo che solo nominalmente incide per il 3,9 per cento ma che, a motivo dell'astrusa e complicata sua determinazione, assomma a valori ben più alti se rapportato al reddito d'esercizio imponibile. A questo proposito può essere interessante riprendere qui la tabella riportata nel numero 13/2019 di *Punto Effe*, in cui si evidenziava che, su un campione di circa trentacinque farmacie, e con riferimento all'annualità 2018, la percentuale media di incidenza dell'Irap sull'utile fiscale era del 4,68 per cento, per un importo medio annuale di circa 6.200 euro (vedi tabella).

Peraltro, l'esenzione spetta anche se la farmacia è condotta in forma di impresa familiare. Assunto che pareva pacifico sin dai

primi commenti ma che ha avuto riconoscimento istituzionale in occasione della riunione di Telefisco del 27 gennaio scorso: l'Agenzia delle entrate, nella risposta fornita a un quesito specifico, evidenzia giustamente che l'impresa familiare «ha natura individuale e non collettiva (associativa); pertanto è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti e obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi» (risoluzione 176/E/2008 - interpello 195 del 18 marzo 2021). La posizione di apertura viene poi ribadita nella successiva circolare 4/E/2022. Nella pratica il titolare individuale comincerà ad avere i primi benefici a giugno del prossimo anno: dovrà ancora versare l'eventuale saldo del tributo dovuto per l'annualità 2021 ma non il primo acconto per il 2022.

Ben venga quindi questa novità anche se non si nasconde che la manovra appare eccessivamente sperequata a sfavore di qualsiasi forma associativa che non sia quella dell'impresa familiare. È possibile quindi che vengano sollevati profili di illegittimità costituzionali perché la norma, così come è scritta, non risolve certo il problema dell'"autonoma organizzazione" e, soprattutto, non introduce alcun limite dimensionale o occupazionale, con il paradosso che continueranno a essere incise dall'Irap microimprese condotte in forma societaria, magari senza alcun dipendente



(si pensi al caso classico di molte farmacie aperte con il maxiconcorso in cui gli addetti sono spesso solo i soci) mentre esenta posizioni che possono assurgere a fatturati anche molto elevati, con conseguente alto numero di dipendenti. Il che implica proprio l'esistenza di una indiscutibile organizzazione autonoma, che dovrebbe essere, per la Suprema Corte, il presupposto dell'applicazione dell'imposta regionale.

ASPETTI COLLATERALI

Al di là di queste considerazioni, occorre evidenziare che l'abrogazione dell'Irap comporta due aspetti negativi, seppure marginali rispetto alla non debenza del tributo. L'imprenditore individuale non beneficerà più della deduzione parziale dell'Irap dall'Irpef (che nella tabella riferita al 2018 ammonta a circa 1.000 euro, il che si traduce in un risparmio di imposta di circa 400 euro) e vedrà limitata la sua convenienza a intraprendere una operazione di riorganizzazione familiare molto utilizzata soprattutto

dopo l'entrata in vigore della Legge 124, che ha esteso la possibilità di intestazione di quote societarie di società titolari anche a non farmacisti.

Ci si riferisce al conferimento della ditta individuale in società effettuata in ambito familiare, che vedrà ridotta, ma non certamente annullata, la portata del notevole risparmio fiscale consentito. È infatti possibile rivalutare il valore dell'avviamento di una farmacia condotta in forma individuale (o impresa familiare) qualora questa venga conferita in una società, che diverrà titolare, beneficiando della deduzioni delle quote di ammortamento dello stesso in diciotto anni, che si innestano su aliquote che tra Irpef, addizionali e Irap stessa sfiorano il 50 per cento, a fronte del costo di una imposta del 12 per cento del valore rivalutato. Chiaramente i calcoli di convenienza dell'operazione, oltre a tenere conto del diverso orizzonte temporale tra pagamento della sostitutiva e della deduzione in diciotto anni, dovranno d'ora in

poi considerare anche l'incidenza dell'Irap che risulterebbe dovuta dalla società mentre resterebbe esente in assenza del conferimento.

Ricollegandoci a tale tipo di operazione che, si ripete, mantiene comunque appieno la sua appetibilità, viene naturale segnalare un altro passaggio della legge di Bilancio 2022 che la può riguardare da vicino: l'art. 1, comma 237 stabilisce che «in caso di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali, al trasferimento di beni immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. In caso di cessazione dell'attività o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente comma prima del decorso del termine di

Tabella 1 ESEMPI DI NCIDENZA DELL' IRAP (ANNUALITÀ 2018)

FARMACIA	Irap dovuta	utile civilistico	%	utile fiscale	%	ded. da Irpef
	4.742,00	87.188,00	5,44	98.837,00	4,80	1.411,00
	1.007,00	29.824,00	3,38	36.544,00	2,76	111,00
	5.953,00	106.766,00	5,58	118.337,00	5,03	1.678,00
	2.426,00	74.860,00	3,24	74.300,00	3,27	0,00
	12.249,00	246.127,00	4,98	257.877,00	4,75	3.686,00
	1.003,00	36.614,00	2,74	38.657,00	2,59	122,00
	42.561,00	851.487,00	5,00	782.951,00	5,44	11.302,00
	2.680,00	12.900,00	20,78	13.715,00	19,54	389,00
	2.530,00	78.252,00	3,23	78.307,00	3,23	0,00
	5.081,00	126.010,00	4,03	128.812,00	3,94	441,00
	4.619,00	130.398,00	3,54	147.595,00	3,13	450,00
	1.831,00	30.123,00	6,08	37.992,00	4,82	0,00
	14.532,00	181.826,00	7,99	188.722,00	7,70	6.607,00
	1.733,00	31.418,00	5,52	32.244,00	5,37	457,00
	4.383,00	99.210,00	4,42	101.090,00	4,34	624,00
	9.349,00	219.799,00	4,25	216.293,00	4,32	2.032,00
	8.121,00	205.390,00	3,95	222.770,00	3,65	288,00
	3.216,00	59.016,00	5,45	65.615,00	4,90	636,00
	3.206,00	93.797,00	3,42	93.368,00	3,43	387,00
	2.664,00	72.303,00	3,68	71.320,00	3,74	653,00
	144,00	12.772,00	1,13	67.964,00	0,21	327,00
	3.352,00	94.326,00	3,55	99.421,00	3,37	0,00
	3.603,00	97.849,00	3,68	91.284,00	3,95	0,00
	1.000,00	23.911,00	4,18	20.896,00	4,79	166,00
	2.404,00	87.614,00	2,74	128.507,00	1,87	0,00
	3.311,00	97.160,00	3,41	99.008,00	3,34	227,00
	4.844,00	3.897,00	124,30	36.926,00	13,12	719,00
	5.159,00	117.750,00	4,38	136.489,00	3,78	516,00
	3.093,00	67.628,00	4,57	82.622,00	3,74	309,00
	5.252,00	133.233,00	3,94	141.176,00	3,72	437,00
	4.121,00	81.031,00	5,09	95.749,00	4,30	402,00
	2.334,00	48.605,00	4,80	58.076,00	4,02	98,00
	5.916,00	126.841,00	4,66	135.115,00	4,38	391,00
	32.229,00	728.423,00	4,42	815.407,00	3,95	0,00
MEDIA	6.195,53	132.186,71	8,28	141.587,82	4,68	1.025,47

cinque anni dall'acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria».

Si tratta di una disposizione che agevola la compravendita di aziende (tra le quali le farmacie) che possiedano in bilancio immobili strumentali, i quali potrebbero essere trasferiti a costi risibili a fronte della precedente tassazione del 9 per cento.

Ma mentre tale novità raramente troverà applicazione nel nostro settore relativamente alla cessione, dal momento che è sempre più gettonata la soluzione del trasferimento delle quote, potrebbe trovare terreno fertile nei conferimenti di azienda qualora fosse a essa estesa in virtù di quanto disposto dall'articolo 9, comma 5 del Testo unico delle Imposte sui Redditi,

che così dispone: «Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società».

Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate o un parere del notariato. ●