

Risposta n. 107/2024

OGGETTO: Farmacie – remunerazione aggiuntiva – art. 1, co. 532, della legge n. 197 del 2022 – rilevanza ai fini IRES e IRAP – detassazione Covid-19 – art. 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020 – non applicabilità.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA s.r.l. (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000, in merito al corretto trattamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, della "remunerazione aggiuntiva" in favore delle farmacie prevista dall'articolo 1, comma 532, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, "Remunerazione Aggiuntiva 2023").

L'Istante rappresenta che l'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (cd. decreto Sostegni), convertito dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, ha previsto, in via sperimentale per gli anni 2021 e 2022, una remunerazione aggiuntiva

in favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di Servizio sanitario nazionale (di seguito, "Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022").

Con riferimento a tale misura, l'Istante richiama la risposta a interpello pubblicata *sub n. 219 del 2022*, con la quale è stato chiarito che la Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022 è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell'IVA e non concorre alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, in quanto rientra nel perimetro applicativo dell'articolo 10-*bis* del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176.

In particolare, l'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 137 del 2020 prevede che "[i] contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

L'Istante riferisce che l'articolo 1, comma 532, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 ha previsto, anche sulla base della sperimentazione di cui al decreto-legge n. 41 del 2021, il riconoscimento, a partire dal 1° marzo 2023, di una analoga remunerazione aggiuntiva in favore delle farmacie (la Remunerazione Aggiuntiva 2023).

Il citato comma 532 stabilisce che "[a]l fine di salvaguardare la rete di prossimità rappresentata dalle farmacie italiane, anche sulla base degli esiti della sperimentazione prevista dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, con decreto del Ministro della salute, adottato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, è riconosciuta, a decorrere dal 1° marzo 2023, una remunerazione aggiuntiva in favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di Servizio sanitario nazionale, nel limite di 150 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023".

Sul punto, l'Istante evidenzia che la risposta alla consulenza giuridica pubblicata *sub n. 2 del 2023*, ha specificato che il comma 532 dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022, prevedendo una remunerazione aggiuntiva (*i.e.*, la Remunerazione Aggiuntiva 2023) a favore delle farmacie, finalizzata a "salvaguardare la rete di prossimità rappresentata" da queste ultime e riconosciuta "anche sulla base degli esiti della sperimentazione prevista dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41", "deve ritenersi in continuità con quest'ultima previsione" e, quindi, coerentemente a quanto affermato con le risposte a istanza di interpello pubblicate *sub nn. 219 e 227 del 2022*, anche la Remunerazione Aggiuntiva 2023 non rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

Tanto premesso, l'Istante chiede di sapere se le conclusioni della citata risposta n. 219, in ordine all'esclusione della Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022 dalla

determinazione della base imponibile IRES ed IRAP ai sensi dell'articolo 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020, si applichino anche alla Remunerazione Aggiuntiva 2023.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le conclusioni della risposta a interpello pubblicata *sub n. 219* del 2022, nel senso della non rilevanza ai fini dell'IRES e dell'IRAP della Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022, rimangano valide anche in relazione alla Remunerazione Aggiuntiva 2023.

In particolare, l'Istante evidenzia che la legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), all'articolo 1, commi da 225 a 230, ha introdotto un nuovo modello di remunerazione a favore delle farmacie per la dispensazione del farmaco in regime di servizio sanitario nazionale (di seguito, "Remunerazione Aggiuntiva 2024").

Pertanto, l'Istante ritiene che sussistano due sistemi di remunerazione aggiuntiva per le farmacie:

(i) "*il primo, temporaneo, limitato al periodo di emergenza da COVID 19 (anni 2021 - 2023, fino al 28 febbraio 2024), regolato in continuità dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 e dall'articolo 1, commi 532, 533 e 534 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (cfr. risposta a consulenza giuridica n. 2 pubblicata il 15 settembre 2023)"* (ossia, la Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022 e la Remunerazione Aggiuntiva 2023), con riferimento al quale trovano applicazione i chiarimenti resi con le citate risposte nn. 219 e 227 del 2022;

(ii) "il secondo, **strutturale**, delineato dalla legge di bilancio per il 2024" (i.e., la Remunerazione Aggiuntiva 2024), il quale, diversamente dalle misure temporanee precedenti, *"non godrà più dell'esclusione da IVA e dalle imposte sui redditi"*.

Pertanto, l'Istante ritiene che la «"remunerazione aggiuntiva" [ossia, quella 2023] *in favore delle farmacie, prevista dall'art. 1, comma 532, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, che avrà termine il 28 febbraio 2024, non concorre alla formazione della base imponibile soggetta alle imposte sui redditi e del valore della produzione soggetto a IRAP».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi connessi al quesito rappresentato dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza, nel presupposto della veridicità, correttezza ed esaustività della rappresentazione fornita. Inoltre, il presente parere non presuppone né implica alcuna valutazione sulla corretta quantificazione del contributo oggetto dell'istanza di interpello, né sulla verifica dei relativi presupposti e dei requisiti ai fini della determinazione dello stesso.

Con l'istanza in esame, l'Istante chiede sostanzialmente se la Remunerazione Aggiuntiva 2023 concorra (o meno) alla formazione della base imponibile rilevante ai fini delle imposte sui redditi (IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Giova premettere che l'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge n. 41 del 2021 ha introdotto, in via sperimentale e per i soli anni 2021 e 2022, la Remunerazione

Aggiuntiva 2021-2022 in favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di servizio sanitario nazionale, finalizzata a "*rafforzare strutturalmente la resilienza, la prossimità e la tempestività di risposta del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) alle patologie infettive emergenti e ad altre emergenze sanitarie*".

Più nello specifico, il comma 4 dell'articolo 20 citato ha previsto che "[a]*l fine di rafforzare strutturalmente la resilienza, la prossimità e la tempestività di risposta del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) alle patologie infettive emergenti e ad altre emergenze sanitarie, nonché l'attività di cui all'articolo 1, comma 471, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, con decreto del Ministro della salute, adottato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, è riconosciuta, in via sperimentale, per gli anni 2021 e 2022, una remunerazione aggiuntiva in favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di Servizio sanitario nazionale, nei limiti dell'importo di cui al comma 6*".

Il 29 ottobre 2021 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, il decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, dell'11 agosto 2021, con il quale è stata data attuazione alle misure in materia di Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022.

In merito alla rilevanza fiscale della Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022, la risposta a interpello pubblicata *sub n. 219* del 2022 ha chiarito che:

- ai fini IVA, "si tratta di un vero e proprio ristoro, al pari di altri contributi a fondo perduto corrisposti con i numerosi provvedimenti emanati dal Governo per

contrastare la pandemia da Covid 19 e, quindi, al pari di essi, da considerare fuori campo IVA" (sottolineatura aggiunta);

- ai fini IRES e IRAP, al ricorrere di tutti i presupposti previsti dall'articolo 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020, "*la remunerazione aggiuntiva per il rimborso dei farmaci erogati in regime di Servizio Sanitario Nazionale (S.S.N), non concorra alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive*".

La presenza dei presupposti previsti dall'articolo 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020 determina la non concorrenza della Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022 alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Con riferimento alla Remunerazione Aggiuntiva 2023, l'articolo 1, comma 532, della legge n. 197 del 2022, "[a]l fine di salvaguardare la rete di prossimità rappresentata dalle farmacie italiane, anche sulla base degli esiti della sperimentazione prevista dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 [...]", ha disposto che "*è riconosciuta, a decorrere dal 1° marzo 2023, una remunerazione aggiuntiva in favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di Servizio sanitario nazionale, nel limite di 150 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023*".

In attuazione di tale disposizione, è stato emanato il decreto del Ministro della salute 30 marzo 2023, il quale ripropone sostanzialmente le medesime disposizioni del citato decreto 11 agosto 2021, salvo la previsione secondo cui "[l]a remunerazione aggiuntiva prevista dal presente decreto [i.e., la Remunerazione aggiuntiva 2023] concorre al calcolo del fatturato annuo del Servizio sanitario nazionale di cui all'art.

1, comma 40bis, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 e successive modificazioni ed integrazioni".

In relazione al solo trattamento IVA della Remunerazione Aggiuntiva 2023, la risposta a consulenza giuridica pubblicata *sub n. 2 del 2023* ha chiarito che "[l]e risposte a interpello nn. 219 e 227 del 2022 qualificano non rilevante ai fini IVA la remunerazione aggiuntiva a favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di SSN, disposta dal decreto legge 22 marzo 2021 n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, e meglio specificata nel relativo decreto attuativo (D.M. 11 agosto 2021). Il comma 532 unitamente al relativo decreto attuativo 30 marzo 2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 24 maggio 2023, (in breve, "decreto 2023") dispongono a regime una remunerazione aggiuntiva a favore delle farmacie, finalizzata a «salvaguardare la rete di prossimità rappresentata» da queste ultime. Tale remunerazione è riconosciuta «anche sulla base degli esiti della sperimentazione prevista dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41» e, dunque, deve ritenersi in continuità con quest'ultima previsione" (sottolineatura aggiunta).

Sul punto, si evidenzia che il riferimento alla circostanza per la quale la Remunerazione Aggiuntiva 2023 è stata emanata "*in continuità*" con quella adottata durante il periodo emergenziale (*i.e.*, la Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022) non riguarda il rapporto in generale della Remunerazione Aggiuntiva 2023 con le misure anti-Covid-19, ma la circostanza per la quale quest'ultima Remunerazione (2023) sia qualificabile - al pari di quella precedente (2021-2022) - come un "*contributo a fondo perduto*".

In altre parole, la qualificazione della Remunerazione Aggiuntiva 2023 quale "*contributo a fondo perduto*" comporta che la stessa sia fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ma non determina automaticamente che la stessa sia anche non imponibile ai fini IRES e IRAP.

Infatti, con riferimento alla rilevanza della Remunerazione Aggiuntiva 2023 ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, è necessario valutare la sussistenza dei presupposti previsti dall'articolo 10-bis del decreto-legge n. 137 del 2020 (disposizione richiamata dall'Istante e che aveva consentito di ritenere non tassabile ai fini IRES e IRAP la Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022 - *cfr.* la richiamata risposta alla consulenza n. 2 del 2023).

Al riguardo, va ricordato che il citato articolo 10-bis dispone che "[i] *contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) [...]*".

Come precisato nella risposta a interpello pubblicata *sub n.* 618 del 2021, con la richiamata previsione, il Legislatore ha inteso riconoscere la non concorrenza al reddito imponibile ai fini IRES e al valore della produzione ai fini IRAP, dei "*contributi*" e delle "*indennità*" qualora vengano erogati:

- (a) in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 (seppur diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza);
- (b) da chiunque erogati;
- (c) spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi;
- (d) indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

La *ratio* della disposizione in esame, come precisato con la risposta all'istanza di intervento pubblicata *sub n.* 366 del 2023, è quella di evitare in via generalizzata che gli effetti positivi derivanti dall'erogazione dei diversi contributi (e indennità) concessi durante il periodo di emergenza Covid-19 finalizzati, com'è noto, a limitare le gravi conseguenze economico/finanziarie della crisi pandemica, vengano, anche solo in parte, depotenziati dall'incidenza della tassazione dei contributi stessi.

Inoltre, la citata risposta a intervento chiarisce che, nel rispetto dello spirito della norma, deve trattarsi in ogni caso di sostegni economici strettamente connessi all'emergenza pandemica.

Con l'introduzione dell'articolo 10-*bis* in parola, quindi, il legislatore ha perseguito l'obiettivo di assicurare l'integrale fruizione del sostegno economico, sterilizzando la possibile incidenza dell'obbligo fiscale, con riferimento a tutte le misure di sostegno, genericamente identificate come "*contributi*" o "*indennità*", per le quali lo stesso legislatore non avesse già provveduto inserendo *ab origine* nella medesima norma istitutiva dell'agevolazione stessa un'apposita previsione di irrilevanza fiscale.

In merito alla Remunerazione Aggiuntiva 2023, va evidenziato che la stessa - come emerge dal tenore della disposizione normativa - è destinata a portare a

compimento la sperimentazione prevista dall'articolo 20, commi 4, 5 e 6, del decreto-legge n. 41 del 2021, effettuata negli anni 2021 e 2022, la quale, come visto, prevedeva la Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022.

Con l'introduzione della Remunerazione Aggiuntiva 2023, infatti, viene introdotto un sistema di remunerazione *stabile* rispetto a quello *emergenziale* previsto durante la fase pandemica. Sul punto, va sottolineato che, in relazione alla Remunerazione Aggiuntiva 2023, l'articolo 1, comma 532, ha stabilito solo la data di decorrenza (*i.e.*, 1° marzo 2023), senza indicare una data di termine di detta misura: da ciò consegue che la Remunerazione Aggiuntiva 2023 sia stata introdotta con una valenza strutturale e non più legata, come la precedente Remunerazione Aggiuntiva 2021-2022, all'emergenza Covid-19.

Si segnala che anche la successiva modifica del regime delle remunerazioni aggiuntive per le farmacie previste dalla legge 30 dicembre 2023, n. 213 (*i.e.*, la Remunerazione Aggiuntiva 2024) è stata introdotta al fine di portare a compimento la sperimentazione della remunerazione aggiuntiva ora stabilita dall'articolo 1, commi 532, 533 e 534 della legge n. 197 del 2022 e per rendere strutturale il consolidamento della farmacia italiana relativamente alle attività di dispensazione del farmaco in regime di SSN; anche nell'ambito di tali modifiche, è stato previsto esclusivamente una data di inizio del nuovo sistema, che è andato a sostituirsi a quello precedente (ossia, alla Remunerazione Aggiuntiva 2023).

Per completezza, si sottolinea che il decreto-legge 24 marzo 2022, n. 24, convertito con modificazioni dalla legge 19 maggio 2022, n. 52, ha disposto, a far data dal 1° aprile 2022, la cessazione dello stato di emergenza, dichiarato il 31 gennaio

2020 per contrastare la diffusione dell'epidemia da Covid-19. Tale circostanza, in linea di principio, non inibisce l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 137 del 2020 anche ai sussidi concessi successivamente alla fine dello stato di emergenza, purché erogati "*a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID19*" (come chiarito dalla risposta a interpello pubblicata *sub n.* 516 del 2022).

La Remunerazione Aggiuntiva 2023 è stata introdotta solo al termine del regime emergenziale ed è esclusivamente "connessa" all'esperienza maturata durante il periodo epidemiologico.

Tali elementi inducono a ritenere che la Remunerazione Aggiuntiva 2023 non sia erogata in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e che, dunque, per essa non trovi applicazione l'articolo 10-*bis* del decreto-legge n. 137 del 2020.

Pertanto, si ritiene che la Remunerazione Aggiuntiva 2023 concorra, secondo le ordinarie regole, alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e correttezza, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**