

ATTUALITÀ

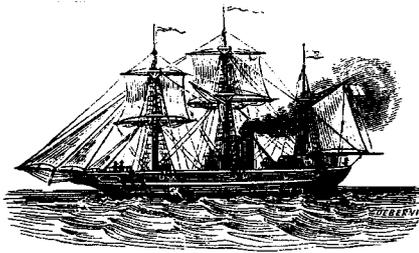
Il trattamento fiscale dei costi di ricerca e sviluppo

Il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria nello sviluppo economico del Paese

SILVIA DECARLI

Ordine di Trento e Rovereto

Prendendo spunto da un'istanza di interpello presentata da una Società industriale in merito alla deducibilità e detraibilità delle spese sostenute per l'acquisto di un'imbarcazione da utilizzarsi per condurre studi, ricerche e sperimentazioni su sistemi per la sicurezza nautica, e finalizzati allo sviluppo di prodotti da produrre e commercializzare, si vuole verificare quale ruolo abbia oggi l'Amministrazione Finanziaria nello sviluppo economico del Paese e quali possibilità e potenzialità abbia, al contrario di quanto si constata nella realtà dei fatti, la politica fiscale per il rilancio della crescita e dello sviluppo.



- deduce interamente la quota di ammortamento (o quota del canone di locazione finanziaria) imputata a conto economico;
- deduce per competenza tutte le spese accessorie - quali manutenzioni, assicurazioni, tasse governative, rimessaggio, ecc.;
- deduce tutti i costi di progettazione, sperimentazione e realizzazione dei sistemi di sicurezza oggetto di questa attività.

Ai fini dell'IVA

- si detrae interamente l'imposta sull'acquisto e sulle spese accessorie;
- si detrae l'imposta sulle spese di progettazione, sperimentazione e realizzazione.

Poiché sussistono oggettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina del caso sopra esposto, la Società ha presentato - ai sensi dell'art. 11, Legge 212/2000 - istanza di interpello affinché l'Amministrazione indicasse il proprio parere riguardo la soluzione interpretativa proposta.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'Amministrazione Finanziaria così ha risposto.

La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle navi ed imbarcazioni da diporto è disciplinata dall'art. 164 comma 1, lett. a) del D.P.R. 917/86. Mentre per l'IVA la disciplina è contenuta nell'art. 19 bis 1, lett. b) del D.P.R. 633/72.

Ai fini delle imposte dirette l'art. 164 ammette la piena deducibilità dei costi ed oneri subordinandola alla condizione che l'imbarcazione da diporto sia "destinata ad essere utilizzata esclusivamente come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa".

Ai fini IVA l'art. 19 bis 1) dispone la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di navi ed imbarcazioni da diporto e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui a terzo comma dell'art. 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi condizionandola alla circostanza che il "bene formi oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni". L'Amministrazione Finanziaria con circolare 13/02/1997, n. 37 e punto 2.1.2.1 della circolare 10/02/1998 n. 48/E ha chiarito che per "beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quei beni senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (ad esempio le autovetture per le imprese che effettuano noleggi in occasione di cerimonie, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione).

La strumentalità nell'"attività propria dell'impresa" di cui all'art. 164 in esame è, quindi, una strumentalità più ristretta rispetto a quella "per l'esercizio dell'impresa" di cui all'art. 102, comma 1 del D.P.R. 917/86 (ammortamento dei beni materiali) e deve essere limitata a quei casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici dell'impresa dipende direttamente dall'impiego di tali beni.

In ambito IVA, la detraibilità è anch'essa condizionata al fatto che le imbarcazioni da diporto formino oggetto dell'attività propria dell'impresa. Anche in questo caso, come per le imposte dirette, il bene deve rappresentare lo strumento necessario per il compimento del fine economico dell'impresa (risoluzione del 04/06/02, n. 168).

Analizzando il caso in oggetto, a parere della scrivente, l'imbarcazione per una società che opera nel campo dei sistemi di sicurezza non rappresenta un bene senza il quale l'attività d'impresa non può essere esercitata. Si ritiene quindi che l'istante non possa procedere né a dedurre le spese e altri componenti negativi relativi a detta imbarcazione da diporto ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 164 TUIR, né, in base al disposto dell'art. 19 bis 1), a detrarsi l'IVA relativa all'acquisto dell'imbarcazione e dei relativi componenti e ricambi, nonché delle prestazioni di impiego, custodia e manutenzione e riparazione delle unità da diporto.

Fatto

La Società *** s.r.l. (di seguito, la Società) si occupa della produzione e del commercio di sistemi per la sicurezza, prevalentemente destinati al settore edilizio. Alla Società è pervenuta dal mercato nautico una richiesta di studio e produzione di nuovi sistemi di sicurezza, pertanto la Società intenderebbe introdursi nel mercato nautico sviluppando una linea di prodotti destinati alla sicurezza in tale settore. Per intraprendere detta attività, si rende necessario investire anzitutto in ricerca e sviluppo (studiare, sperimentare e testare) di sistemi per la sicurezza nello specifico settore nautico. L'intento sarebbe quindi quello di acquistare un'imbarcazione da utilizzare come laboratorio di prova per la sperimentazione di prodotti per la sicurezza nautica, da porre successivamente in commercio. L'imbarcazione risulta pertanto indispensabile per poter sviluppare detti sistemi di sicurezza da produrre e quindi commercializzare.

Dal punto di vista fiscale, il contribuente ritiene - considerato che l'imbarcazione risulterebbe essere bene ad uso esclusivamente strumentale - che possano essere dedotti, ai fini delle imposte dirette (IRES e IRAP), tutti i costi relativi alle quote di ammortamento dell'imbarcazione, canoni di locazione anche finanziaria, spese di impiego e manutenzione - ai sensi dell'art. 164, c. 1, lett. a), n. 2, D.P.R. 917/1986. Parimenti, saranno deducibili ai sensi dell'art. 81 TUIR tutti i costi relativi alla progettazione, sperimentazione e realizzazione dei sistemi di sicurezza oggetto dell'attività imprenditoriale (anche qualora riguardino parti dell'imbarcazione), nonché le spese accessorie per competenza.

Ai fini dell'IVA, la Società andrebbe a detrarsi interamente l'imposta sull'acquisto dell'imbarcazione e sulle spese accessorie, poiché trattasi di bene destinato ad essere utilizzato nell'attività propria dell'impresa (Circolare Ministeriale del 4 agosto 1978, n. 362475). Come ha ulteriormente specificato la Circolare Ministeriale 13 febbraio 1997, n. 37/E, sono considerati beni ad uso esclusivamente strumentale i mezzi senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata.

Sempre ai fini IVA, inoltre, la Società andrebbe a detrarsi le spese di progettazione, sperimentazione e realizzazione, in base al D.P.R. 633/72. Tuttavia, non si può trascurare la Risoluzione del 23 luglio 2002 n. 244/E, in cui l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto di negare il diritto alle deduzioni e detrazioni spettanti in caso di utilizzo "esclusivamente strumentale" di un bene laddove non riscontri un *nesso di diretta strumentalità tra l'utilizzo di un bene e l'attività svolta*.

Nonostante la chiarezza della norma che prevede il trattamento fiscale dei beni ad uso esclusivamente strumentale, il problema interpretativo che la Società pone all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria riguarda la considerazione del bene imbarcazione - per una Società che produce e commercia sistemi per la sicurezza - come bene strumentale e, nello specifico, bene ad uso esclusivamente strumentale.

Soluzione Proposta

Considerato e ritenuto che l'imbarcazione da acquistare risulta essere esclusivamente strumentale all'esercizio dell'attività di impresa, con l'acquisto dell'imbarcazione la Società:

Ai fini delle imposte dirette (IRES ed IRAP)

SEGUE IN ULTIMA

Il trattamento fiscale dei costi di ricerca e sviluppo

SEGUE DA PAGINA 2

Per quanto riguarda infine i costi relativi alla progettazione, sperimentazione e realizzazione dei sistemi di sicurezza, se detti costi rispettano i principi di competenza, certezza e determinabilità, nonché di inerenza e contabilizzazione a conto economico possono essere dedotti dal reddito d'impresa. Inoltre, qualora rappresentino costi per la ricerca applicata (finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo, vale a dire l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche direttamente funzionali alla possibilità di realizzare uno specifico progetto) o costi per lo sviluppo (sostenuti prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione e finalizzati all'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati; rientrano tra i costi di sviluppo anche quelli sostenuti per l'ideazione o la realizzazione di "prototipi" non idonei ad un utilizzo a fini commerciali) si rende applicabile la disciplina prevista dall'art. 108 del TUIR che prevede: "le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto". Ai fini IVA, l'imposta relativa ai costi sostenuti per la progettazione, sperimentazione e realizzazione dei sistemi di sicurezza, in presenza del requisito dell'inerenza e dei requisiti previsti dall'art. 19 del D.P.R. 633/72, potrà essere detratta.

Conclusioni

Un'interpretazione così restrittiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria mostra di non (voler) comprendere che un bene impiegato per la ricerca e lo sviluppo di nuovi prodotti destinati alla produzione e commercializzazione non può che essere un bene strumentale all'attività propria dell'impresa, perché senza di esso l'impresa non produce e non commercializza, e non può quindi perseguire il proprio oggetto sociale. Inoltre, esprime la scarsa rilevanza attribuita dalle Istituzioni italiane agli investimenti in ricerca e sviluppo e testimonia la miopia dello Stato italiano di fronte alle sfide del futuro e alla necessità di crescita e sviluppo del Paese. Per contro, l'atteggiamen-

to tenuto dall'Amministrazione Finanziaria ben può spiegare la scarsa propensione alla ricerca e sviluppo delle imprese italiane e giustifica gli scarsi investimenti effettuati dalle imprese italiane in ricerca e sviluppo. Da ultimo, tutto ciò rappresenta l'esempio più lampante e drammatico dell'immobilismo economico del nostro Paese.

A parere di chi scrive, la politica fiscale dovrebbe - ora più che mai - essere utilizzata non solo ed esclusivamente per finalità di gettito (di breve periodo), bensì per finalità di sviluppo economico (di lungo periodo). Infatti, una seria politica fiscale è una politica di medio-lungo periodo, che tiene conto delle esigenze contingenti di finanza pubblica ma senza trascurare le dinamiche dello sviluppo e della crescita. Un'impresa che non può investire nella ricerca e nello sviluppo di nuovi prodotti è un'impresa che non produrrà nuovi prodotti; e un'impresa che non produce nuovi prodotti (specie nel panorama di competitività crescente con cui le imprese si confrontano oggi) è un'impresa che chiude la propria attività, per sempre. Questa considerazione mette dunque in luce il fatto che una politica fiscale finalizzata al gettito, di emergenza, di breve periodo, è una politica miope, che rischia di ritrovarsi nel medio-lungo periodo senza alcun gettito per l'assenza della base economica da cui attingere.

silvia.decarli@studionber.com

CV IL COMMERCIALISTA VENETO

PERIODICO BIMESTRALE DELL'ASSOCIAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

Direttore Responsabile: GERMANO ROSSI (Treviso)

Vice Direttore: EZIO BUSATO (Padova)

Comitato di Redazione: MICHELE SONDA (Bassano) - ALESSANDRO BAMPO (BL) - MONICA PONTICELLO (BZ) - DAVIDE DAVID (GO) - EZIO BUSATO (PD) - ERIDANIA MORI, EMANUELA DE MARCHI (PN) - FILIPPO CARLIN (RO) - SILVIA DECARLI (TN) - FILIPPO CAMPAILLA (TS) - GERMANO ROSSI (TV) - GUIDO M. GIACCAJA (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI (VI) - CLAUDIO GIRARDI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: FRANCESCO BALLARIN (TV) - LUGINO EMILIO BATTISTON (PN) - CARLO NICOLÒ DRIGO (VE) - PAOLO LENARDA (VE) - MARCO PASTRO (TV) - CLAUDIO POLVERINO (GO) - GAETANO RADIN (VI) - MICHELE RICCARDI (MI) - GIUSEPPE REBECCA (VI) - INSERTO A CURA DI: MICHELE FURLANETTO (TV), ANDREA GAJO (TV)

Web Manager: MARIA LUDOVICA PAGLIARI, via Paruta 33A, 35126 Padova
Autorizzazione del Tribunale di Venezia n. 380 del 23 marzo 1965

Editore: Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie
Fondatore: DINO SESANI (Venezia)

Ideazione, laying out, impaginazione: Dedalus (Creazzo-VI)

Stampa: GRAFICHE ANTIGA spa, via delle Industrie, 1 - 31035 Crocetta del Montello
Anziché carta e dischetto, lettere, libri per recensioni, vanno inviati a Maria Ludovica Pagliari, via Paruta 33A, 35126 Padova, tel. 049 757931. La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare. I colleghi possono prendere contatto con il redattore del proprio Ordine per proposte e suggerimenti. Gli interventi pubblicati riflettono esclusivamente il pensiero degli autori e non impegnano Direzione e Redazione.
Numero chiuso il 28 agosto 2013 - Tiratura 11.700 copie.

Seguici anche su Facebook: **facebook**
<http://www.facebook.com/commercialistideltreveneto>

SITO INTERNET: www.commercialistaveneto.org



Questo periodico è associato
all'Unione Stampa Periodica Italiana