

martedì 18 novembre 2014

Fisco sui test clinici in corsia

(Il Sole 24 Ore SanitÃ - 18/11/2014, Il Sole 24 Ore SanitÃ - 18/11/2014)

Il Sole 24 Ore SanitÃ

Le sperimentazioni dei farmaci in ospedale sono soggette a imponibilit  diretta e indiretta Le Entrate chiariscono il rebus territorialit  rispetto al committente estero

Quando si procede con la sperimentazione di farmaci negli ospedali, il corrispettivo pattuito con il committente ha natura commerciale a tutti gli effetti, sia per quanto riguarda l'imposizione diretta che quella indiretta. Imposte dirette. Tutti i ricavi rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'Ires e dell'Irap. In quest'ultimo caso, per , solo se l'Azienda ha optato per la determinazione della base imponibile con il metodo del valore della produzione netta. Per queste attivit  si pone il problema, a fine esercizio, della valutazione del lavoro gi  svolto; nello schema di bilancio delle aziende del Ssn (a differenza di quanto avviene nello schema prescritto dal Codice civile per le societ  di capitali) non esiste una voce per iscrivere questo tipo di rimanenze, cosa che purtroppo va contro il principio della competenza temporale. Questo non consente per , nella compilazione della Dichiarazione Unico (quadro RF), di trascurare il loro valore, in quanto le sperimentazioni di farmaci, dal punto di vista fiscale, sono assimilabili a tutti gli effetti a "Servizi in corso di esecuzione" oppure a "Lavori in corso su ordinazione"). Fra le variazioni in pi  o in meno del reddito di impresa dovranno pertanto essere indicati gli incrementi o i decrementi rispetto al precedente esercizio. In sostanza devono essere riportati a nuovo, fra le rimanenze, i costi sostenuti fino al 31 dicembre, per poterli contrapporre nel nuovo esercizio ai ricavi. Se la contabilit  analitica   stata attivata potr  essere aperto un "centro di costo" per ogni singola sperimentazione e a fine esercizio il dato sar  gi  pronto per l'inserimento in bilancio; in caso contrario saranno necessarie delle rilevazioni extracontabili. Principio di prudenza. Occorre ricordare che nella valutazione di fine esercizio delle "speri#men#tazioni" deve essere tenuto presente il «principio della prudenza», per cui se nel momento della valutazione non si ha la certezza, per eventuali vincoli contrattuali (per esempio il raggiungimento di un certo numero minimo di casi trattati), di poter fatturare le prestazioni alla fine della sperimentazione, la stessa non dovr  essere valorizzata, n  ai fini civilistici, n  di conseguenza a quelli fiscali. Se l'Azienda ha ricevuto un anticipo, il relativo importo fatturato dovr  essere contabilizzato fra i "Debi#ti", come "acconto". Per evitare che i proventi derivanti dalle sperimentazioni concorrano alla determinazione dell'imponibile Ires per l'importo lordo, si rende necessario individuare i costi diretti e indiretti imputabili a questa attivit , e iscriverli nella contabilit  separata delle attivit  commerciali. Si tratta in particolare dell'utilizzo di personale dipendente, sia in orario di lavoro che al di fuori. Il costo del personale, riferito alle ore di impegno, dovr  risultare o da un sistema di rilevazione delle presenze o, almeno, da un "prospetto dettagliato", convalidato dal Responsabile della struttura: prospetto che potr  costituire il supporto per la registrazione contabile. Dovranno, inoltre, essere rilevati tutti i costi per l'utilizzo di risorse esterne, per eventuali spese di viaggio degli sperimentatori, e altri costi diretti. Per quanto riguarda i materiali di consumo prelevati dai magazzini, qualora il valore sia consistente, potrebbero essere contabilizzati sulla base dei report mensili, qualora siano state aperte apposite "commesse" nella contabilit  analitica. Ricordiamo comunque che la individuazione dei costi diretti   opportuna, specialmente nel caso di un imponibile complessivo positivo, ma non obbligatoria; di conseguenza nelle situazioni di imponibile Ires per attivit  d'impresa largamente negativo, pu  essere accettabile, per una semplificazione amministrativa, limitare la contabilizzazione dei costi diretti a quelli di maggior peso ed escludere quelli promiscui. In questo caso diminuirebbe per  il vantaggio dell'opzione, per l'Irap, al metodo del Vpn. Rischi ricorrenti. Un errore piuttosto frequente   quello

che riguarda le modalità di contabilizzazione dei costi, che si sostengono non per portare a termine la sperimentazione, ma attraverso il realizzo finanziario della stessa. Qualora sia stato stipulato un accordo fra Direzione dell'azienda e l'équipe degli sperimentatori per finanziare, con l'utile della sperimentazione, (specialmente nel caso di loro rinuncia a compensi), iniziative diverse (partecipazione a convegni, congressi e corsi ecc.) o anche acquisti di beni di consumo o strumentali (per esempio, tablet, computer), tali costi non possono naturalmente, né agli effetti dell'Iva, né agli effetti dell'Ires (e neanche agli effetti civilistici) essere considerati costi diretti della sperimentazione. In questi casi, infatti, l'eventuale utile dell'iniziativa, al netto degli oneri fiscali imputabili e dei costi amministrativi di gestione, deve essere considerato soltanto come un'autorizzazione a incrementare il budget di spesa del reparto.

Imposte indirette. Agli effetti dell'Iva, le sperimentazioni sono soggette all'aliquota ordinaria. Qualora il committente abbia la propria sede all'estero, occorre tener presente che dal 1° gennaio 2011, data di entrata in vigore dell'articolo 3, comma 1, del Dlgs 11 febbraio 2010, n. 18, risulta notevolmente semplificata l'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi tra soggetti passivi di imposta. Rimangono in vigore le deroghe previste dall'articolo 7-quater, che comprende i servizi legati agli immobili, al trasporto passeggeri, alle prestazioni di ristorazione e catering e le locazioni a breve termine di mezzi di trasporto, mentre per le altre prestazioni di servizi si applica la regola generale del "luogo di stabilimento" del committente. I continui cambiamenti delle disposizioni avevano creato, in precedenza, delle difficoltà nell'individuazione del luogo di assoggettamento a imposta di determinate prestazioni di servizi, difficoltà caratterizzate soprattutto dalla qualificazione del servizio, in particolare per le prestazioni di carattere scientifico che fino all'anno 2009 rientravano nell'articolo 7 del Dpr 633/1972 e dal 2010 nell'articolo 7-quinquies, seguendo, ai fini dell'assoggettamento a imposta, la regola del luogo di svolgimento della prestazione, rispetto a quelle di consulenza tecnica soggette a imposta nel luogo di stabilimento del committente. Per determinate prestazioni, quali per esempio quelle di ricerca medica nell'ambito farmacologico, era difficile stabilire se considerarle di consulenza tecnica piuttosto che scientifica. Si pensi alle numerose risoluzioni in merito tra cui la n. 32/E/2002, che classificava tra le prestazioni di consulenza tecnica quelle relative allo studio per la neurotossicità di un farmaco, rese nei confronti di una società svizzera, in quanto le stesse si estrinsecavano in giudizi, precisazioni, chiarimenti pur basati su rigorosi parametri scientifici. Va citata anche la risoluzione n. 138/E/2008, con la quale l'agenzia delle Entrate, rispondendo a una richiesta di interpello, aveva considerato i servizi di sperimentazione preclinica, di analisi e ricerca di base, finalizzati alla scoperta di nuovi vaccini come prestazioni di carattere scientifico e, pertanto, da assoggettare a Iva nel territorio dello Stato. Soluzione raggiunta. Dal 1° gennaio 2011 questi dubbi interpretativi riguardo alla territorialità di tali prestazioni di servizi sono venuti meno in quanto, essendo rese tra soggetti passivi di imposta, rientrano in ogni caso nella regola generale di assoggettamento nel paese del committente. L'azienda nazionale sperimentatrice dovrà pertanto emettere fattura ai sensi dell'articolo 7-ter del Dpr 633/72 (cioè fuori campo Iva), indicando anche il codice identificativo del committente estero.

Roberto Caselli © RIPRODUZIONE RISERVATA