

Risposta n. 265

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - nomina del collegio sindacale - soggetto obbligato a certificare la documentazione contabile per i costi di ricerca e sviluppo

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), esercente l'attività di dottore commercialista e revisore legale, espone la questione qui di seguito sinteticamente riportata.

L'istante rappresenta di aver certificato - ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 27 maggio 2015 - con riferimento al periodo di imposta 2017, la documentazione contabile concernente il credito di imposta per ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 24 febbraio 2014, n. 19, per conto della società [BETA], nel suddetto periodo di imposta non soggetta a revisione legale dei conti e priva di un collegio sindacale.

Con le modifiche introdotte all'articolo 2477 del codice civile dall'articolo 379 del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 e, successivamente, dall'articolo 2-bis del decreto-legge 18 aprile 2019, n. 32 convertito, con modificazioni, dalla legge 14

giugno 2019, n. 55, la società, avendo superato uno dei limiti previsti dalla norma per due esercizi consecutivi, il 13 dicembre 2019 ha provveduto alla nomina dell'organo di controllo con decorrenza dall'esercizio 1° gennaio 2019 - 31 dicembre 2019.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere quale soggetto abbia l'obbligo di certificare la documentazione contabile per i costi di ricerca e sviluppo di competenza dell'esercizio 2019, e se, in particolare, possa egli stesso provvedervi, ancorché la società abbia nominato il collegio sindacale il 13 dicembre 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante assume che l'organo di controllo, nominato il 13 dicembre 2019, non potrebbe effettuare, su un esercizio ormai in chiusura, le attività di revisione legale che presentano specifiche caratteristiche quali la pianificazione, le visite periodiche e i controlli sul bilancio.

Secondo l'istante, poiché la nomina dell'organo di controllo è avvenuta a ridosso della chiusura dell'esercizio 2019, allo stesso può essere affidata la revisione del bilancio della società e gli adempimenti collegati solo a partire dal 2020. L'istante ritiene, pertanto, di poter egli stesso legittimamente certificare i documenti contabili della società per le finalità di cui all'articolo 7 del decreto 27 maggio 2015, inerenti il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente in risposta all'istanza in oggetto ogni valutazione in merito all'esistenza dei presupposti e dei requisiti per la spettanza del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il citato articolo 3, al comma 1 - come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, un credito d'imposta nella misura del 25 per cento, elevata al 50 per cento nei casi indicati al comma 6-*bis*, delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Con il D.M. 27 maggio 2015, emanato ai sensi del comma 14 del citato articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione.

Per quel che qui rileva, il comma 11 dell'articolo 3, del citato decreto-legge n. 145 del 2013, interamente sostituito dall'articolo 1, comma 70, lettera f) della legge 30 dicembre 2018, n. 145, dispone che *"Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. [...]. Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile previsto dal presente comma sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro, fermo restando, comunque, il limite massimo di 10 milioni di euro di cui al comma 3."*

L'obbligo di certificazione della documentazione contabile delle spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio, in precedenza previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, è stato, dunque, esteso a tutti soggetti

beneficiari, comprese le imprese di grandi dimensioni.

Per effetto delle recenti modifiche, inoltre, è la fruizione stessa del credito, ossia il suo l'utilizzo in compensazione, ad essere subordinato all'obbligo di certificazione.

Ciò premesso sul piano generale, nella fattispecie in esame il soggetto che intende avvalersi del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo è una società a responsabilità limitata che, riferisce l'istante, nel corso del periodo di imposta 2019 ha dovuto procedere alla nomina dell'organo di controllo, in ragione di quanto disposto dall'articolo 2477 codice civile (come modificato dall'articolo 379, comma 1, d.lgs. n. 14 del 2019, n. 14, e, successivamente, dall'articolo 2-*bis*, comma 2, del decreto-legge n. 32 del 2019).

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo, per le società a responsabilità limitata costituite alla data di entrata in vigore della norma - fissata al 16 marzo 2019 - avrebbe dovuto essere assolto, secondo il disposto del comma 3 del citato articolo 379, entro nove mesi dalla predetta data, ossia entro il 16 dicembre 2019. Tale termine, per effetto delle modifiche recate dall'articolo 8, comma 6-*series*, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, coincide ora con quello fissato per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019 - entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, ovvero entro il maggior termine di 180 giorni (cfr articolo 2364, comma 2, del codice civile, applicabile, per effetto del richiamo disposto dall'articolo 2478-*bis* del codice civile, anche alle società a responsabilità limitata).

La società cui fa riferimento l'istante ha nominato il collegio sindacale in data 13 dicembre 2019, rispettando dunque l'originario termine di scadenza del 16 dicembre 2019.

Al riguardo, non ci sono indicazioni giuridiche sulla base delle quali poter sostenere che la revisione legale del bilancio affidata all'organo di controllo in tal modo nominato nel corso dell'esercizio 2019 non riguardi, in deroga alle regole ordinarie, lo stesso esercizio in chiusura bensì il primo esercizio successivo alla

nomina (esercizio 1° gennaio - 31 dicembre 2020).

Tale asserzione collide, infatti, oltre che con il dettato normativo del più volte citato articolo 379, anche con le stesse disposizioni contenute nel decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, nonché con quanto stabilito dai principi di revisione in relazione alle procedure di accettazione di un incarico di revisione. L'articolo 10-*bis* del d.lgs. n. 39 del 2010 prevede infatti che *"Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e deve documentare: [...] c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione"*.

A ciò si aggiunga che le procedure da porre in essere per assolvere all'incarico di revisione legale non sono sovrapponibili a quelle che l'organo di controllo deve espletare in ordine alla certificazione della documentazione contabile ai fini della fruizione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo. La circolare 10 aprile 2019, n. 8/E, nel commentare le modifiche normative che hanno reso la certificazione un requisito essenziale ai fini della fruizione del credito di imposta, afferma che *"L'attività di certificazione della documentazione contabile delle spese, quindi, deve assicurare la verifica della regolarità formale dei documenti e dei contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa e la loro corrispondenza alle scritture contabili e alle risultanze di bilancio. Quanto alla procedura con cui deve essere svolta l'attività di certificazione, si ritiene, stante la natura e le finalità della stessa, che tale attività non possa essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare"*.

Inoltre, la circolare n. 16 marzo 2016, n. 5/E fa rilevare che *"gli obblighi documentali e di certificazione oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del*

credito di imposta".

La certificazione della documentazione contabile ai fini della fruizione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo presuppone, dunque, da parte dell'organo di controllo, una attività ricognitiva che non necessariamente deve essere effettuata periodicamente nel corso dell'esercizio.

Si può dunque concludere, che l'organo di revisione, seppur nominato a ridosso della scadenza del periodo d'imposta 2019, ha l'obbligo di svolgere le attività di revisione in relazione a tale esercizio, nonché di occuparsi della certificazione della documentazione contabile relativa al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo con riferimento al periodo di imposta 2019.

Ne consegue che, essendo l'istante, dal periodo d'imposta 2019, sottoposta a revisione legale per legge, le spese sostenute per tale attività non possono incrementare - ai sensi dell'articolo 3, comma 11 ultimo periodo, del decreto-legge n. 145 del 2013 - il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo cui l'istante afferma avere diritto di fruire (cfr in tal senso anche la risposta n. 246 pubblicata il 5 agosto 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

[...]

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)