

Risposta n. 246

OGGETTO: Articolo 3 del decreto legge 23 dicembre del 2013, n. 145. Certificazione delle spese ammissibili per una PMI innovativa.

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

QUESITO

La società Alfa S.R.L. (di seguito "società" o "istante") rappresenta quanto segue.

La società, costituita in data ...2008, è iscritta al Registro delle Imprese della CCIAA ..., Sezione Ordinaria e, dal ...2019, è anche iscritta nell'apposita Sezione Speciale della CCIAA ..., in qualità di PMI Innovativa.

Tra gli obblighi previsti per il mantenimento dell'iscrizione nella Sezione Speciale delle PMI Innovative presso la Camera di Commercio è previsto che il bilancio sia certificato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3.

L'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre del 2013, n. 145, riguardante il "Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo" (di seguito "l'articolo 3"), al comma 11 stabilisce 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 ...".

Il citato comma 11 dispone inoltre che *"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 ...".*

L'istante chiede di conoscere se il compenso previsto per il revisore legale che ha rilasciato la certificazione richiesta ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in materia di ricerca e sviluppo possa essere considerato eleggibile al credito d'imposta, dal momento che il professionista è stato nominato dall'assemblea dei soci della società come revisore legale proprio in virtù ed esclusivamente di quanto previsto dall'articolo 3.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo in relazione al compenso del revisore, dal momento che sulla società, non essendo stati superati i limiti dimensionali istituiti dal decreto legge 18 aprile 2019, n. 32, convertito con modificazioni dalla legge 14 giugno 2019, n. 55, che ha modificato l'articolo 2477 c.c., non incombe alcun obbligo di legge in materia di nomina del revisore legale dei conti. Laddove previsto, detto obbligo sarebbe requisito ostativo al beneficio dell'aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro

per le spese sostenute per la suddetta certificazione di cui all'articolo 3.

Relativamente al rispetto dei requisiti come PMI innovativa, la società fa presente di essere soltanto tenuta a far certificare il suo bilancio da parte di un revisore contabile, secondo i dettami disposti dal citato decreto legge n. 3 del 2015.

L'istante evidenzia che sono ben distinte le competenze e le funzioni del revisore legale dei conti per le società obbligate alla sua nomina rispetto a quelle previste per il revisore contabile tenuto alla sola certificazione del bilancio ai fini dell'iscrizione nella Sezione Speciale delle CCIAA in qualità di PMI innovative.

La società ritiene, quindi, di poter utilizzare in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile previsto dall'articolo 3.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza d'interpello ordinario la verifica del mancato superamento dei limiti dimensionali di cui all'articolo 2477 del codice civile, nonché la sussistenza dei presupposti e dei requisiti per la spettanza del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, rinviandosi, in particolare, per la corretta identificazione delle attività che nell'ambito del *software* possono considerarsi di ricerca e sviluppo, alla circolare direttoriale del 9 febbraio 2018, n. 59990, emanata dal Ministero dello Sviluppo Economico, alle risoluzioni n. 46/E del 22 giugno 2018 e n. 40/E del 2 aprile 2019, nonché, da ultimo, alla risposta ad interpello n. 82 del 28 febbraio 2020, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il comma 1 dell'articolo 3, nella versione vigente fino al 31 dicembre 2019, prevede un credito d'imposta per tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo "*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020*" in misura pari al 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 decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 27 maggio 2015 sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione (c.d. decreto attuativo).

Le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017, n. 10/E del 16 maggio 2018 e n. 8 del 10 aprile 2019 hanno, *ratione temporis*, fornito chiarimenti in merito al menzionato credito di imposta.

L'articolo 1, comma 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) ha tuttavia anticipato al 31 dicembre 2019 la cessazione del termine di applicazione della disciplina di cui al citato articolo 3.

Tanto premesso, in relazione al quesito posto, si rileva quanto segue.

Il comma 11 dell'articolo 3 prevede che *" ... 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"*.

Sono pertanto incluse nella determinazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, entro determinati limiti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo della certificazione della documentazione contabile previsto dalla medesima disposizione, ma esclusivamente per le *"sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti"*.

In sostanza, pur comportando l'apposita certificazione delle spese richiesta ai fini

del riconoscimento del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo un'ulteriore attività rispetto alla ordinaria revisione legale dei conti, il legislatore ha inteso includere nel credito d'imposta in questione la spesa per la relativa certificazione contabile solo limitatamente al caso di soggetti che non siano già obbligati per legge al controllo legale dei conti.

La società istante, in quanto PMI innovativa, è tenuta alla certificazione del bilancio da parte di un revisore contabile o di una società di revisione, in base all'articolo 4, comma 1, del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3, lettera b), che indica quale requisito per le PMI innovative *"la certificazione dell'ultimo bilancio e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili"*.

Al riguardo, il Ministero dello Sviluppo Economico, con nota 3 novembre 2015, prot. n. 222697, premesso che sia nel caso di revisione *"legale"* che di revisione *"volontaria"* *"entrambi i documenti ... sono redatti secondo i medesimi criteri, determinano analoghe responsabilità per il revisore emittente ..."*, ha chiarito che, con la previsione di cui al citato articolo 4, comma 1, lett. b) del decreto legge n. 3 del 2015, *"il legislatore ha voluto introdurre extra ordinem l'obbligo generalizzato per tutte le società che perseguono l'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese, indipendentemente dal tipo sociale e dal fatturato, introducendo pertanto ex lege un obbligo"* e ha ritenuto di includere la fattispecie di incarico di revisione contabile di cui al citato articolo 4 nell'ambito della revisione legale e non volontaria. Tale orientamento è stato confermato con successiva circolare n. 3683/C del 3 novembre 2015, prot. n. 222703, nella quale si afferma che *"detta certificazione non può che afferire ad ipotesi di revisione legale e non volontaria"* e nel parere del 26 gennaio 2016, prot. n. 19271, che ribadisce che *"dovendosi individuare nella certificazione, un obbligo generalizzato che la norma pone per tutte le società che perseguono l'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese, si deduce che il tipo di incarico di certificazione da conferire al revisore sia del tipo legale"*

disciplinato dal D. Lgs 39/2010, anziché volontario".

Ciò posto, la società istante, essendo sottoposta a revisione legale in virtù della specifica disciplina relativa alle PMI innovative, non è inclusa tra le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti. Pertanto, si ritiene che le spese sostenute per tale attività non incrementano il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo cui ha diritto di fruire (fermi restando gli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina specifica), non risultando applicabile quanto previsto dal ciato articolo 3, comma 11.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)