

A.5.27 - La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini IRAP dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo

Normativa di riferimento e criticità

Quadro normativo

- D. Lgs. 466/1997, art. 11 comma 1, lett. a) n. 5
- Circolari n. 10 del 16 marzo 2005, n. 13 del 5 aprile 2005 e n. 26 del 20 giugno 2012
- Risoluzioni n. 57 del 4 maggio 2006, n. 82 del 16 giugno 2006, n. 138 del 13 dicembre 2006 e n. 104 del 21 aprile 2009

Art. 11 D. Lgs. 466/1997

Nella determinazione della base imponibile:

a) sono ammessi in deduzione:

... **i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo**, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, **a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale**

Forma dell'attestazione

Art. 13 comma 2 D.L. 79/1997 conv. Legge 140
«Gli interessati presentano ... una dichiarazione
... alla quale sono allegati la relativa
certificazione sottoscritta dal presidente del
collegio sindacale ovvero, in mancanza, **da un**
revisore dei conti ... attestante la congruità e la
inerenza delle spese ...

Assirevi, doc. di ricerca n. 222/R novembre 2020
«... **L'attestazione** prevista dal citato art. 11, comma 1, lett. a) n. 5 **assolve essenzialmente la funzione di garantire l'effettivo sostenimento dei costi di ricerca e sviluppo e la corrispondenza degli stessi alla documentazione contabile**».

SPESE PER APPRENDISTI, DISABILI, PERSONALE CON CONTRATTO DI FORMAZIONE E LAVORO, ADDETTI ALLA RICERCA E SVILUPPO E DEDUZIONE DI 1.850 FINO A 5 DIPENDENTI

Nella **colonna 1** dei **rigli IS4** e **IS5**, va indicato il numero dei soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.) per i quali si fruisce di una delle seguenti deduzioni:

- deduzione di cui al n. 5) della lett. a) del comma 1 dell'articolo 11 (**deduzione delle spese relative** agli apprendisti, ai disabili, al personale impiegato con contratto di formazione e lavoro ed **al personale addetto alla ricerca e sviluppo**)

- **La deduzione può essere operata** sia con riferimento ai costi sostenuti per il **personale addetto alla ricerca di base** (intesa come l'insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma **rivestono una utilità generica per l'impresa**), sia con riferimento ai costi sostenuti per il **personale addetto alla ricerca applicata e sviluppo**, nel qual caso invece, le predette attività sono **finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto** (cfr. circolari n. 10 del 16 marzo 2005 e n. 13 del 5 aprile 2005).
- In merito alla deduzione dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo si vedano anche le risoluzioni n. 57 del 4 maggio 2006, n. 82 del 16 giugno 2006, n. 138 del 13 dicembre 2006 e la circolare n. 26 del 20 giugno 2012, par. 7.

- Situazione complessa, da valutare caso per caso
- Riferimenti essenziali alla normativa e ai documenti di prassi
- Linee guida: documento di ricerca n. 222/R di ASSIREVI (novembre 2020)

- Allo stato attuale **il corpo dei principi di revisione** raccomandati per lo svolgimento della revisione contabile del bilancio **non contempla indicazioni in tema** di revisione contabile **di specifici elementi**, conti o componenti di un bilancio.
- È quindi **necessario fare riferimento ai principi di revisione internazionali, in particolare all'ISA 805 (Revised) "Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement" emanato dall'IFAC.**

Al fine di poter esprimere un giudizio in merito all'effettività dei costi di ricerca e sviluppo, si ritiene **necessario adottare un approccio che tenga in considerazione i seguenti elementi:**

- 1. l'incarico** di esprimere un giudizio in merito all'effettività dei costi di ricerca e sviluppo **è da considerarsi** come un incarico **separato rispetto alla revisione contabile del bilancio** e, per tale circostanza, **le verifiche da svolgere potranno risultare, di norma, più estese** rispetto alle verifiche ritenute necessarie nell'ambito della revisione dell'intero bilancio;

Al fine di poter esprimere un giudizio in merito all'effettività dei costi di ricerca e sviluppo, si ritiene necessario adottare un approccio che tenga in considerazione i seguenti elementi:

- 2. per alcune tipologie di costi** (ammortamenti, costi del personale, accantonamento TFR, ecc.) **vi è la necessità di esaminare anche altri dati contabili al di fuori dei costi oggetto di verifica e di svolgere altre procedure di revisione** quali ad esempio esame della contabilità analitica, report del controllo di gestione, ecc. e verifiche su voci che hanno una relazione diretta con i costi oggetto di esame;

Al fine di poter esprimere un giudizio in merito all'effettività dei costi di ricerca e sviluppo, si ritiene necessario adottare un approccio che tenga in considerazione i seguenti elementi:

3. considerati gli obiettivi dell'incarico **le procedure di revisione normalmente consistono in procedure di validità svolte su base campionaria (esame documentale)**;
4. alla conclusione del lavoro si dovrà ottenere una lettera di attestazione.

Per una migliore comprensione dell'approccio di revisione:

- **la società deve predisporre un prospetto riepilogativo** dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- il prospetto deve essere **corredato da note esplicative sui criteri utilizzati** per l'individuazione dei costi e **sui principi contabili applicati**;
- **i controlli campionari saranno finalizzati ad ottenere la ragionevole sicurezza che i costi sostenuti siano supportati da documentazione probativa ed a verificarne la corrispondenza con le scritture contabili**

- **Qualora dal lavoro di revisione sul prospetto riepilogativo dei costi emergano dei rilievi, il revisore dovrà valutare se è in grado di esprimere le proprie conclusioni** emettendo un giudizio con modifica o se la portata dei rilievi non sia tale da impedire comunque la formulazione delle conclusioni.
- **I rilievi** sui dati presentati nel prospetto riepilogativo dei costi **possono riguardare ad esempio eventuali deviazioni rispetto ai criteri di redazione** richiamati nelle note esplicative **ovvero carenze nell' informativa fornita nonché limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione.**

SIGNIFICATIVITÀ

Come previsto dai principi di revisione di riferimento, **nello svolgimento delle verifiche** in oggetto **il revisore determinerà la soglia di significatività** (materialità). La determinazione del livello di materialità avverrà, **in accordo con il principio di revisione internazionale ISA 320** – Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile, **valutandone l'impatto in relazione al totale dei costi oggetto di revisione e non in relazione al bilancio nel suo complesso**

LA RELAZIONE DI REVISIONE

- **Le linee guida generali per la redazione della relazione di revisione sono contenute nel Documento di Ricerca n. 218R – LE ATTIVITÀ DI REVISIONE CONTABILE SUI DATI FINANZIARI RICHIESTE PER SCOPI SPECIFICI (Novembre 2020)**
- **L'allegato A al Documento di Ricerca n. 222R riporta il modello di relazione di revisione da predisporre al fine di ottemperare a quanto richiesto dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5) del D.Lgs. n. 446/97**

In merito:

1. Alla **possibilità di cumulare le agevolazioni** previste in materia di deducibilità dalla base imponibile IRAP **per i costi del personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo e per la riduzione del c.d. «cuneo fiscale»**, **nell'ipotesi in cui i dipendenti non siano impiegati solo in attività di ricerca e sviluppo** nel corso del periodo d'imposta;

In merito:

2. Alla **possibilità di usufruire dell'agevolazione** per i costi del personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo, **nell'ipotesi in cui il risultato della ricerca sia ceduto a terzi, concorrendo a determinare i ricavi dell'impresa.**

1. Cumulo delle agevolazioni

- **Parere positivo: ragionevolezza e proporzionalità**
- **Il dubbio consiste nella «alternatività» tra le deduzioni (comma 4-septies, art. 11 D. Lgs. 466/1997): «per ciascun dipendente ... l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, lett. a, n. 1, 2, 3 e 4 è alternativa alla fruizione delle disposizioni di cui al n. 5».**

1. Cumulo delle agevolazioni

Motivi:

1. **L'agevolazione ha un ambito di applicazione esteso**, riferito ai costi sia del personale sia di collaboratori/amministratori, seppure limitatamente alla parte del loro impegno relativa alle attività di ricerca (Ris. 57/2006) e con attestazione di effettività dei costi rilasciata da un soggetto qualificato (Ris. 104/2009)
2. **«L'effettività» dei costi implica che**, per il personale addetto solo per parte del suo tempo ad attività di ricerca e sviluppo, **il costo possa essere dedotto solo «pro-rata»**

1. Cumulo delle agevolazioni

Motivi:

l'alternatività tra le due agevolazioni non può essere interpretata in maniera talmente rigida da «svilire la portata applicativa» della norma e renderla, di fatto non interamente fruibile

1. Cumulo delle agevolazioni

Motivi:

1. **A sostegno di un'interpretazione «estesa» è l'espressa previsione, ad esempio, della possibilità – in caso qualifica e conferma nel corso dell'esercizio – di fruire delle agevolazioni previste per gli apprendisti per il periodo antecedente al conseguimento della qualifica e, successivamente, di quelle per riduzione del cuneo fiscale che spettano per i dipendenti a tempo indeterminato**
2. **L'agevolazione per gli apprendisti, però, è prevista dalla stessa disposizione che prevede quella per il personale addetto alla ricerca e sviluppo: l'art. 11, lett. a n. 5), per il quale il comma 4 septies dispone «l'alternatività» rispetto alle agevolazioni per la riduzione del «cuneo fiscale»**

1. Cumulo delle agevolazioni

Conclusioni:

«Può sembrare ragionevole concludere, allora, che **la stessa amministrazione riconosce la possibilità che, rispetto allo stesso dipendente, trovino applicazione nello stesso periodo d'imposta agevolazioni delle quali la legge sanziona l'alternatività, limitandola alla frazione di tempo nel quale esse sarebbero effettivamente cumulabili e prevedendo che nel periodo restante se ne quantifichi l'ammontare secondo logiche di proporzionalità**»

1. Cumulo delle agevolazioni

Eccezioni:

- Nel sostenere la tesi della «cumulabilità proporzionale», **gli estensori del parere ritengono tuttavia che anche una conclusione di segno opposto presenti «fondati profili di plausibilità»**
- In caso di applicazione di entrambe le agevolazioni, si rende pertanto **necessaria l'iscrizione in bilancio di un apposito Fondo Rischi**

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

- **Parere positivo, restano però alcuni dubbi**
- Gli estensori del parere motivano la spettanza dell'agevolazione per «**considerazioni di ordine sistematico**» in relazione:
 1. **Al principio generale di deducibilità dei costi in base al criterio di inerenza;**
 2. **Alla possibilità generalmente accordata di dedurre anche costi «non direttamente funzionalizzati alla generazione di ricavi» che estenderebbe il naturale ambito di applicazione dell'agevolazione**

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

Sostengono infine che «Del resto, è la stessa prassi dell'amministrazione a confortare una simile conclusione, quando chiarisce che l'agevolazione ... trova applicazione con riferimento a tutti i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca, sia di base che applicata, ed allo sviluppo, anche quando si concretizzi in attività finalizzata alla realizzazione di uno specifico progetto (circ. 13/E del 5 aprile 2005)»

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

Su questo punto possono essere sollevati alcuni dubbi:

- Di ordine generale
- Sulla necessità di contestualizzare la questione

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

Dubbi di ordine generale

- **Nascita e presupposti dell'IRAP:**
«semplificazione» e «nuova» materia imponibile
- **«ratio» alla base del calcolo del valore della produzione (imponibile IRAP):** esclusione espressa di alcune componenti negative

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

Contestualizzazione:

Attività Ateco
72.19.09:
Ricerca e sviluppo
sperimentale nel
campo delle altre
scienze naturali e
dell'ingegneria

Dati anagrafici

Sede in	
Codice Fiscale	
Numero Rea	
P.I.	
Capitale Sociale Euro	
Forma giuridica	SPA
Settore di attività prevalente (ATECO)	721909
Società in liquidazione	no
Società con socio unico	no
Società sottoposta ad altrui attività di direzione e coordinamento	si
Denominazione della società o ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento	
Appartenenza a un gruppo	no

2. Agevolazioni per ricerca – ricavi

Conclusioni

- **«vigilanza» da parte dei revisori** in caso di applicazione dell'agevolazione in caso di cessione a terzi della ricerca compiuta → **procedure di revisione** specifiche, **colloqui con la direzione e con il firmatario dell'attestazione**
- **Assoluta necessità di iscrizione in bilancio di un apposito Fondo Rischi di importo pari alla minore imposta** calcolata a fronte dell'agevolazione
- **«superamento» della questione** per effetto delle attuali deduzioni? (forfait, contributi, costo residuo)