

LA RELAZIONE DEL REVISORE SULLA DEDUCIBILITÀ AI FINI IRAP DEI COSTI DEL PERSONALE ADDETTO ALLA RICERCA E SVILUPPO

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

L'art. 11, comma 1, lett. a), n.5) del D.Lgs. n. 446/97 (il "Decreto IRAP")¹ condiziona la deducibilità dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo al rilascio da parte di un revisore dei conti dell'attestazione di effettività dei costi stessi.

Il presente documento ha l'obiettivo di definire le linee guida per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile ai fini dell'assolvimento degli obblighi stabiliti dalla normativa nonché il modello di attestazione previsto dall'art. 11, comma 1, lett. a), n.5) del "Decreto IRAP"².

2. LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

L'art. 11, comma 1, lett. a), n.5) del "Decreto IRAP" stabilisce che le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), 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, sono deducibili 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.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con risoluzione n. 104/E del 21 aprile 2009, che *"sebbene il dato letterale dell'art. 11, comma 1, lettera a), n. 5) individui il Presidente del Collegio Sindacale quale soggetto tenuto a rilasciare l'attestazione di effettività dei costi di ricerca e sviluppo, non si possa, tuttavia, prescindere da un'interpretazione evolutiva della norma, che tenga conto del mutato contesto normativo di riferimento"*; pertanto, la predetta attestazione deve essere rilasciata dal revisore contabile. Si ritiene che nel caso di rotazione della società di revisione l'attività di verifica compete alla società che ha sottoscritto la relazione di revisione sul bilancio d'esercizio da cui sono estratti i costi oggetto di attestazione.

¹ Lettera prima modificata dall'art. 16, comma 1, lett. b), L. 23 dicembre 2000, n. 388, poi sostituita dall'art. 5, L. 27 dicembre 2002, n. 289, modificata dall'art. 1, comma 347, L. 30 dicembre 2004, n. 311, con la decorrenza indicata nel comma 348 dello stesso art. 1, ed infine così sostituita dal comma 266 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296. Vedi, anche, i commi 267, 268 e 269 dell'art. 1 della citata legge n. 296 del 2006.

² Il presente documento è applicabile anche nel caso di richiesta da parte del contribuente del credito d'imposta previsto dall'art. 6, comma 3 del Decreto n. 76 del 28 marzo 2008; il caso specifico non viene analizzato in dettaglio in quanto, alla data attuale, si ritiene remoto il verificarsi in concreto della fattispecie.

3. LE ATTIVITÀ DI VERIFICA DEL REVISORE

Nel caso del rilascio dell'attestazione ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5) del decreto IRAP, ove richiesta dalla società, è necessario, preliminarmente, chiarire la natura e la portata della suddetta attestazione. 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 contabile³.

Poiché allo stato attuale il corpo dei principi di revisione raccomandati dalla professione non contempla una guida in tema di revisione contabile di specifici elementi, conti o componenti di un bilancio, è necessario fare riferimento ai principi di revisione Internazionali, in particolare all'ISA 805 – Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement. 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:

- § il limite di significatività deve essere determinato in relazione al totale dei costi oggetto di revisione;
- § e non in relazione al bilancio nel suo complesso;
- § l'incarico di esprimere un giudizio in merito all'effettività dei costi di ricerca e sviluppo è da considerarsi come un incarico separato 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;
- § 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;
- § considerati gli obiettivi dell'incarico le procedure di revisione da svolgere normalmente saranno basate su verifiche campionarie di natura sostanziale (esame documentale);
- § 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 rilievi 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.

³ Cfr. risoluzione n. 104/E del 21 aprile 2009 dell'Agenzia delle Entrate.

Se la relazione di revisione emessa sul bilancio d'esercizio contiene un giudizio con modifica, un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, il revisore deve valutare l'effetto che ciò può avere sulla relazione di revisione sul prospetto riepilogativo dei costi⁴.

Qualora il revisore concluda che sia necessario esprimere un giudizio negativo o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso ma, con riferimento all'incarico di revisione del prospetto riepilogativo dei costi, egli consideri tuttavia appropriato esprimere un giudizio senza modifica su tale prospetto, il revisore deve farlo soltanto qualora i costi riepilogati nel prospetto non costituiscano una parte importante del bilancio d'esercizio dell'impresa⁵.

Eventuali richiami di informativa, anche già formulati nella relazione sul bilancio d'esercizio, possono essere effettuati dopo l'espressione del giudizio per aspetti di particolare rilevanza al fine di agevolare la comprensione del prospetto riepilogativo dei costi.

4. LA RELAZIONE DI REVISIONE

L'allegato A 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.

DICEMBRE 2011

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

⁴ Cfr. ISA 805 par. 14.

⁵ Cfr. ISA 805 par. 16. Il paragrafo fa peraltro riferimento a tre condizioni necessarie per l'emissione di un giudizio senza modifica: a) che ciò non sia vietato da leggi e regolamenti; b) che tale giudizio sia espresso in una relazione di revisione che non sia pubblicata insieme alla relazione di revisione che contiene il giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio; c) che lo specifico elemento non costituisca una parte importante del bilancio dell'impresa.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE

Al Consiglio di Amministrazione della
ABC S.p.A.

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato Prospetto dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (di seguito il "Prospetto") sostenuti da ABC S.p.A. nell'esercizio 201X predisposto ai fini della deducibilità dalla base imponibile IRAP ai sensi dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5) del Decreto Legislativo n. 446/97. Il Prospetto è stato redatto dagli amministratori in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative⁶.

Responsabilità degli Amministratori per il Prospetto

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del Prospetto in conformità⁷ ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un Prospetto che non contenga errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del Revisore

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio di conformità sul Prospetto sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il Prospetto non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel Prospetto. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel Prospetto dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del Prospetto da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei

⁶ Nel caso di relazione relativa alla richiesta del credito d'imposta previsto dall'art. 6, comma 3 del Decreto n. 76 del 28 marzo 2008 il paragrafo viene così modificato: *"Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato Prospetto dei costi (di seguito il "Prospetto"), sostenuti da ABC S.p.A. nell'esercizio 20XX per l'attività di ricerca e sviluppo ammessa al riconoscimento del credito di imposta disciplinato dall'articolo 2 del Decreto n° 76 del 28 marzo 2008, emanato dal Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (di seguito il "Decreto") come da richiesta inoltrata da ABC S.p.A. all'Agenzia delle Entrate in data La responsabilità della redazione del Prospetto in conformità ai criteri previsti dall'articolo 4 del Decreto, compete agli Amministratori della ABC S.p.A.. È nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul Prospetto e basato sulla revisione contabile".*

⁷ Nel caso di relazione relativa alla richiesta del credito d'imposta: *"in conformità ai criteri previsti dall'articolo 4 del Decreto."*

principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché della presentazione del Prospetto nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Giudizio

A nostro giudizio, il sopramenzionato Prospetto dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo della ABC S.p.A. per l'esercizio 201X è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità⁸ ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso.

Limitazioni all'uso e alla divulgazione

Senza includere modifiche al nostro giudizio, richiamiamo l'attenzione alle note esplicative al Prospetto che descrivono i criteri di redazione applicati per le sole finalità descritte al primo paragrafo. Di conseguenza, il Prospetto non può essere utilizzato per scopi diversi da quelli per i quali è stato predisposto. La nostra relazione viene emessa solo per Vostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione dell'Agenzia delle Entrate.

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

⁸ Nel caso di relazione relativa alla richiesta del credito d'imposta: "in conformità ai criteri previsti dall'articolo 4 del Decreto n. 76 del 28 marzo 2008."