

Risposta n. 200

OGGETTO: Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (modificato, da ultimo, dall'articolo 1, commi da 70 a 72, della legge 30 dicembre 2018 n. 145) e articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Credito di imposta per la certificazione della documentazione contabile

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è una società che nel corso dell'anno corrente sta svolgendo attività di ricerca e sviluppo e di formazione, per le quali, qualora ne ricorrano i presupposti, intenderà accedere ai benefici di cui all'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (credito di imposta per attività di Ricerca e Sviluppo) e ai benefici di cui all'articolo 1, commi 46-56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (bonus Formazione Industria 4.0).

L'istante precisa inoltre che:

- a) è dotata, per statuto, di un collegio sindacale;
- b) si trova nelle condizioni di cui all'articolo 2477, comma 3, del codice civile, avendo da più di due esercizi un attivo superiore a Euro 2.000.000.

Il quesito nasce dalla incertezza derivante dalla lettura dell'articolo 2477 del codice civile, che impone la presenza di un organo di controllo, nel caso *de*

quo il collegio sindacale già presente, ponendo la presenza del revisore non come integrativa e obbligatoria ma come alternativa.

La società intende conoscere il parere dell’Agenzia delle entrate sulla possibilità di ottenere il beneficio fiscale relativo al costo eventualmente sostenuto in futuro per l’attività svolta da un revisore esterno preposto alla attestazione del credito di imposta, poiché in entrambe le richiamate discipline agevolative è previsto un credito di imposta per le spese sostenute per l’attività di revisione, fino all’importo massimo di Euro 5.000.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Entrambe le agevolazioni sopracitate pongono quale criterio di ammissibilità al bonus per le spese di certificazione non tanto la presenza di un organo di controllo o di un revisore legale, ma l’obbligo di legge all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti, svolta quindi per obbligo e non per scelta volontaria o statutaria.

Infatti, la disciplina del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo stabilisce 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 [...] sono riconosciute in aumento del credito d’imposta per un importo non superiore a 5.000 euro”*; quella del credito di imposta formazione stabilisce che: *“Per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all’obbligo di certificazione della documentazione contabile [...] sono riconosciute in aumento del credito d’imposta, per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro”*.

Le due formulazioni, non identiche ma molto simili, rimandano alla presenza dell’obbligo di revisione legale, che in linea generale compete:

- a) in ogni caso, alle società per azioni, come disposto dal codice civile;

b) ai casi particolari indicati da leggi speciali alle altre forme giuridiche di attività.

In relazione alle società a responsabilità limitata, le disposizioni sono contenute nell'articolo 2477 del codice civile, che al comma 3 così riporta: *“La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:*

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;*
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;*
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.*

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti”.

Tanto premesso, a seguire si espongono i motivi dell'interpretazione, che si sostanziano nel verificare se:

- a) vi sono disposizioni esplicite e dirette o leggi speciali che obbligano all'attività di revisione legale le società a responsabilità limitata;
- b) vi è un obbligo che sorge direttamente o indirettamente dall'articolo 2477 codice civile o - anche implicitamente - dall'applicazione di altre disposizioni;
- c) alcune disposizioni rimandano ad altri articoli che contengono un obbligo;
- d) vi è un obbligo per derivazione dalle Spa.

Secondo l'istante non esiste nessuna disposizione normativa che imponga l'esercizio di attività di revisione direttamente alle imprese per il semplice fatto di essere in forma di società a responsabilità. Resterebbe da approfondire se vi sia un obbligo di nomina di un revisore, da cui deriverebbe l'obbligo dell'esercizio di revisione.

L'articolo 2477 del codice civile impone, in presenza del superamento di una delle soglie di cui al comma 3, lettere *a*), *b*), *c*), "*la nomina dell'organo di controllo o del revisore*".

Secondo l'istante l'utilizzo dell'alternativa ("o", disgiunzione) e non della "e" di congiunzione fa intendere che l'obbligo di nominare un organo di controllo (ovvero il collegio sindacale o sindaco unico) è posto in alternativa al revisore legale.

In secondo luogo è necessario verificare se, in caso di nomina del solo organo di controllo (*rectius*, collegio sindacale), il medesimo sia "obbligato" alla attività di revisione.

Il legislatore, infatti, non pone quale criterio per il bonus fiscale il mancato obbligo di nomina di un revisore, ma il mancato obbligo di attività di revisione legale; le due condizioni, pur simili, non coincidono in quanto la normativa non esclude "a priori" che l'attività di revisione possa essere esercitata dal collegio sindacale, qualora vi siano i presupposti.

Se da un lato l'articolo 2477 del codice civile non dispone niente in merito, potrebbe dall'altro essere di aiuto il comma 5 che dispone che in caso "*di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni*".

Da qui deriva la necessità di verificare se il collegio sindacale è obbligato nelle Spa a esercitare la revisione legale dei conti.

La disciplina delle società per azioni separa nettamente quanto previsto per il collegio sindacale (articoli dal 2397 al 2409 del codice civile) da quanto relativo alla revisione (articoli dal 2409-*bis* al 2409-*septies* del codice civile).

Le disposizioni relative ai doveri del Collegio Sindacale sono contenute all'articolo 2403 codice civile, che così riporta: "*Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società sul suo concreto funzionamento*".

In linea generale, quindi, il collegio sindacale non ha "di per sé" obblighi di revisione, che nella disciplina specifica ricadono sul revisore. Il collegio sindacale "potrà" - e non "dovrà" - tuttavia fungere da sostituto (cfr. articolo 2409-*bis* del codice civile) della società di revisione per le società prive di bilancio consolidato.

Per quanto sopra la società istante ritiene che il collegio sindacale non abbia obbligo di revisione.

Infine, è necessario verificare se l'obbligo di revisione ricada sulle società a responsabilità limitata per derivazione dalle Spa, o - quanto meno - che gli obblighi di revisione previsti per le Spa siano i medesimi in ragione delle disposizioni dell'articolo 2477 codice civile che, prevedendo il collegio o il revisore, non può non rimandare all'applicazione della disciplina delle Spa. Tale interpretazione, per quanto diffusa, non solo è - ad avviso dell'istante - priva di adeguato supporto normativo, ma è sostenibile solo assimilando in modo sistematico le norme delle Spa alle Srl.

A sostegno di tale tesi l'istante cita anche la giurisprudenza della Corte Costituzionale che ha espresso un serio dissenso su una eventuale rimando automatico delle norme della Srl a quelle delle Spa.

A commento finale l'istante ritiene doveroso constatare che appare sproporzionato che un obbligo nato per le società per azioni ed esteso poi - ma solo in prassi - alle società di dimensioni rilevanti ed affini per complessità alle Spa, così come i precedenti limiti riportavano, ricada anche sulle imprese che sono "piccole" per definizione.

In sintesi, l'istante ritiene che:

- non vi sia un obbligo alla revisione legale per le Srl in quanto tali;
- il superamento dei limiti dimensionali dell'articolo 2477 del codice civile da parte di una Srl non soggetta a obblighi specifici di revisione:

- non la trasferisce in ambito normativo di Spa (trasferimento che conferirebbe obbligo di revisione ai sensi dell'articolo 2409-*bis* e ss. del codice civile);
- lascia un'alternativa fra la nomina del collegio sindacale e del revisore legale;
- nel caso di scelta di collegio sindacale, questo non ha obbligo di revisione legale.

Pertanto, l'istante ritiene che:

- per l'anno corrente, in presenza del superamento dei limiti *ex* articolo 2477 del codice civile, possa adempiere agli obblighi di legge mantenendo in essere il collegio sindacale senza che questi sia obbligato alla revisione legale dei conti;
- in ragione di quanto sopra possa definirsi una impresa "non soggetta all'obbligo di revisione";
- possa, conseguentemente, avere diritto ad un aumento di credito di imposta per l'attività di revisione richiesta dalle succitate norme agevolative. Ovviamente, tutto quanto sopra fatti salvi i presupposti di applicazione delle medesime e nel limite massimo di Euro 5.000.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito esposte, non si concorda con la soluzione interpretativa fornita dall'istante.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle agevolazioni oggetto dell'istanza, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Sempre preliminarmente si rappresenta che ai fini della presente risposta è assunto acriticamente il

superamento delle condizioni indicate all'articolo 2477, comma 3, lettera c), del codice civile.

Il comma 1 dell'articolo 3, nella versione attualmente vigente, 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 *"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"*. Detta aliquota viene elevata al 50 per cento con riferimento alle spese indicate al comma 6-bis.

Il successivo 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. (...) 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 (...)"*.

A tal riguardo, si ricorda che i soggetti non tenuti al controllo legale dei conti sono le imprese individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società a responsabilità limitata che non si trovino, con riferimento al periodo agevolabile, nelle condizioni indicate all'articolo 2477, comma 3, del codice civile. Per tali imprese l'obbligo dell'apposita certificazione dovrà essere adempiuto attraverso specifico incarico conferito a un revisore legale dei conti o a una società di revisione iscritti nella sezione A del registro di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Pertanto, solo tali

imprese possono beneficiare del contributo, sotto forma di credito di imposta, pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile, entro il limite massimo di 5.000 euro per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione per attività di ricerca e sviluppo.

Tanto premesso, nel caso rappresentato in interpello, l'istante è una società a responsabilità limitata che si trova nelle condizioni indicate all'articolo 2477, comma 3, lettera c), del codice civile, avendo da più di due esercizi un attivo superiore a Euro 2.000.000.

La stessa, pertanto, è un'impresa tenuta per legge al controllo legale dei conti e, di conseguenza, non può beneficiare del credito di imposta per le spese di certificazione contabile.

Per i motivi sopra evidenziati, si giunge alle medesime conclusioni in relazione all'analogo credito di imposta per le spese di certificazione contabile, di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, riconosciuto nell'ambito del beneficio fiscale collegato alle attività di formazione svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0 (cd. bonus formazione 4.0).

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente