



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in
Economia e Commercio

Attestazioni ai fini dei crediti d'imposta
Representations for tax credits

Relatore:

Chiar.mo Prof. Giuliani Marco

Rapporto Finale di:

Passarini Diego

Anno Accademico 2020/2021

INDICE

Introduzione	3
Capitolo 1: Crediti d'imposta e certificazioni del revisore	6
1.1 Introduzione al credito d'imposta	6
1.2 Certificazioni del revisore	8
1.2.1 soggetti incaricati alla certificazione	8
1.2.2 caratteristiche generali delle certificazioni	11
1.2.3 dichiarazioni oggetto di certificazione	14
1.3 Crediti d'imposta: spese ammissibili e aliquote applicabili	18
1.3.1 spese ammesse al calcolo del credito fiscale	18
1.3.2 aliquote e calcolo del credito d'imposta	19
1.3.3 ulteriori crediti d'imposta 2020/2021	20
Capitolo 2: I controlli del revisore	23
2.1 Dichiarazione dei redditi e modello 770	23
2.2 Dichiarazione annuale IVA e IVA TR	26
2.3 Attestazioni della direzione	27
2.4 O.I.C. 25	29
Capitolo 3: Responsabilità del revisore	33
Conclusioni	36
Bibliografia	38
Ringraziamenti	39

INTRODUZIONE

La revisione contabile è un'attività svolta da professionisti iscritti nel Registro dei Revisori Legali o da una Società di Revisione che ha come scopo principale quello di certificare il bilancio d'esercizio e/o bilancio consolidato attraverso l'utilizzo di processi/procedure al fine di emettere un giudizio di attendibilità riguardante il complesso delle rilevazioni effettuate dall'azienda.

Il processo di revisione, dal punto di vista operativo, si divincola in tre fasi: pianificazione, svolgimento delle verifiche in corso e al termine dell'esercizio ed espressione del giudizio sul bilancio.

Queste tre fasi fanno parte di un processo continuo, correlato, interdipendente e non sequenziale; infatti, una qualsiasi variazione o cambiamento in una, ha effetti a cascata nelle altre attività.

Il revisore, o la società di revisione, si pone quindi un preciso obiettivo (emettere un giudizio di correttezza del bilancio), che persegue adeguandosi a determinati principi di svolgimento (principi di revisione) utilizzando strumenti (tecniche o procedure di revisione) per raggiungere tale obiettivo.

L'evoluzione della materia unitamente alla crescente globalizzazione dei mercati e l'aumento della platea di portatori di interesse sulle vicende societarie ha reso necessario l'introduzione di nuovi strumenti a supporto di una rappresentazione più veritiera e corretta della situazione economico-patrimoniale societaria.

Nasce da questa crescente esigenza lo sviluppo di standard contabili internazionali e soprattutto lo sviluppo di una figura che abbia la caratteristica di garantire, con ragionevole sicurezza, che la divulgazione economico-patrimoniale e finanziaria societaria venga redatta in maniera corretta.

Le funzioni attribuite al revisore sono notevolmente accresciute nel corso degli anni, nonché le relative responsabilità a suo carico che altresì possono sfociare in gravi sanzioni. Perciò è suo compito conformarsi ai principi di revisione ed aggiornarsi costantemente al fine di acquisire ulteriori competenze, evitare spiacevoli situazioni e mantenere la reputazione acquisita.

L'obiettivo del mio lavoro è quello di introdurre e approfondire un tema molto importante per le società dove il revisore assume un ruolo essenziale. Infatti, l'elaborato tratterà delle certificazioni o attestazioni delle dichiarazioni fiscali che il soggetto incaricato alla revisione deve sottoscrivere, del rapporto fra la società e il fisco, le imposte e le tasse al fine di poter usufruire del credito d'imposta.

Il credito d'imposta è sicuramente un aspetto finanziario e contributivo molto importante, soprattutto per le nuove piccole/medie imprese innovative, le quali ne fanno ampio uso per ottenere agevolazioni fiscali e poter effettuare investimenti aggiuntivi con vantaggi notevoli.

Oggetto della prima parte dell'elaborato in questione sarà proprio la definizione di che cos'è il credito d'imposta, gli ambiti applicativi e le normative vigenti, il tutto

nell'ottica del revisore e del processo che lo porta a sottoscrivere le certificazioni relative a tale materia.

Nella seconda parte invece ci occuperemo della mera attività che il revisore deve svolgere nell'ambito delle certificazioni delle dichiarazioni fiscali, dei controlli che deve effettuare e del relativo iter procedurale a cui si conforma.

Nella terza ed ultima parte invece, tratteremo infine la responsabilità che fa capo al revisore, o meglio, le responsabilità che il revisore o la società di revisione devono conoscere per svolgere tale professione, a causa dei notevoli rischi che comporta, con breve cenno alle sanzioni imputabili in caso di trasgressione a tali responsabilità.

L'elaborato quindi spazierà sul tema del credito d'imposta, della compensazione dei crediti e, in generale, dell'utilizzo di tutte queste agevolazioni fiscali sviluppando il lavoro che il revisore deve svolgere in tema di certificazioni ai fini impositivi, del complesso dei controlli che deve effettuare e terminando con la definizione delle responsabilità alle quali può incorrere durante lo svolgimento di tali fasi.

CAPITOLO 1: CREDITI D'IMPOSTA E CERTIFICAZIONI DEL REVISORE

1.1 INTRODUZIONE AL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è un qualsiasi credito che il contribuente (nel nostro caso specifico l'azienda) vanta nei confronti dello Stato. Il credito d'imposta può essere utilizzato per compensare eventuali debiti dell'azienda nei confronti dell'erario, per il pagamento dei tributi e, quando ammesso, se ne può chiedere il rimborso nella dichiarazione dei redditi.

Il credito d'imposta non è un finanziamento. Il primo strumento ha a che fare con le imposte (si acquisisce o si genera un credito che permette di pagare meno tasse o contributi), il secondo, invece, ha l'obiettivo di ricevere una provvista di capitale (liquidità, titoli, altro) da enti pubblici, banche, investitori, persone fisiche.

Il credito d'imposta lo si può avere anche nei confronti di altri enti pubblici come le Regioni, il Comune, Inail, Inps e altri soggetti di diritto pubblico.

Il valore del credito d'imposta varia a seconda delle disposizioni presenti nel bando.

Il Ministero, le Regioni o qualsiasi altro ente può decidere sia la percentuale del credito d'imposta, sia il tetto massimo di spese su cui calcolarlo.

Per fruire del credito d'imposta, i soggetti interessati devono presentare all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione nella quale devono essere indicati i dati degli investimenti agevolabili e del credito d'imposta del quale è richiesta l'autorizzazione alla fruizione.

L'unica modalità di utilizzare il credito d'imposta per attività oggetto di agevolazione (es. R&S) è la compensazione tramite il modello di pagamento F24.

Al riguardo, si precisa che:

- l'utilizzo del credito d'imposta tramite compensazione non è soggetto a limiti temporali, pertanto può essere validamente "recuperato" fino al suo esaurimento;
- dall'anno 2020 il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e previa certificazione delle spese.¹

Tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato possono beneficiare di un credito d'imposta calcolato sulle spese sostenute in Ricerca, Sviluppo, Innovazione e Design sostenute nel periodo oggetto di agevolazione², incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, della dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Sono escluse dal beneficio le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale.

¹ O.D.C.E.C. Roma, *Verifiche del revisore in materia di costi del personale addetto ad attività di R&S*, www.odcec.roma.it, 2020

² Rif. Articolo 1, commi 198-207, della legge 27 dicembre 2019, n.160

La fruizione del beneficio è inoltre subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento di contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

La Legge di Stabilità 2014 ha introdotto l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità, da parte di un soggetto abilitato (ad esempio: dottore commercialista, esperto contabile o consulente del lavoro), per compensare, mediante F24, crediti d'importo superiore a 5.000 euro annui, derivanti da:

- Imposte sui redditi e relative addizionali;
- IRAP;
- Ritenute alla fonte;
- Imposte sostitutive delle imposte sui redditi.

Il visto di conformità deve essere apposto "relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito".³

1.2 CERTIFICAZIONI DEL REVISORE PER I CREDITI D'IMPOSTA

1.2.1 soggetti incaricati alla certificazione

In alternativa all'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato, le norme prevedono che i contribuenti possano richiedere la sottoscrizione

³ ASSIREVI, documento di ricerca n.211R, *Sottoscrizione della dichiarazione fiscale ai fini della compensazione dei crediti tributari*, www.assirevi.com, 2020

della dichiarazione fiscale al soggetto cui è demandato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del Codice Civile (es. revisore contabile o società di revisione).

La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali è un adempimento a carico dei soggetti incaricati della revisione legale non previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) ma prescritto da specifiche norme di legge.⁴

Inizialmente, la Legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha prescritto di allegare al bilancio d'esercizio la certificazione rilasciata da un revisore o da una società di revisione. Ciò allo scopo di certificare la documentazione contabile comprovante le spese sostenute per le attività oggetto di agevolazione, tra cui:

- Ricerca e Sviluppo (R&S): intendendo per tale le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico ammissibili al credito d'imposta;
- Innovazione tecnologica: che comprende le attività, diverse da quelle di R&S finalizzate alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati rispetto a quelli esistenti nell'impresa;
- Design e ideazione estetica: ossia le attività, diversa da quelle di R&S e/o innovazione tecnologica, finalizzate a innovare in modo significativo i

⁴ Art.1, comma 5, del D.P.R. 322 del 22 luglio 1998 il quale prevede che “la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione”;

prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali.

Tale norma si riferisce a tutte le imprese beneficiarie del credito d'imposta non soggetta a revisione dei conti e prive di collegio sindacale.

Successivamente, la legge di bilancio 2019 ha portato delle significative modifiche alla normativa sul credito d'imposta per R&S. Ha infatti introdotto l'obbligo della certificazione delle spese per tutti i soggetti beneficiari dell'agevolazione, indipendentemente dalle dimensioni dell'impresa. Per tale motivo, anche le imprese obbligate per legge alla revisione legale dei conti e al bilancio certificato, hanno l'obbligo della certificazione di tutta la documentazione contabile inerente alle spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio (la certificazione si applica già ai crediti maturati nel periodo di imposta 2018).

Pertanto, i soggetti chiamati a tale adempimento sono:

- il revisore unico;
- le società di revisione nella persona del responsabile dell'incarico di revisione;
- il sindaco unico con incarico della revisione legale;
- il collegio sindacale con incarico della revisione legale.

Per le imprese che per legge sono già assoggettate alla revisione legale dei conti, la certificazione sarà rilasciata dal soggetto incaricato alla revisione. Le imprese, invece, non soggette alla revisione legale dei conti dovranno far certificare le spese

sostenute da un revisore legale dei conti iscritto nella sezione A del registro dei revisori tenuto presso il MEF o da una società di revisione.

In caso di conferimento ad un revisore di un incarico di revisione volontaria il soggetto chiamato a sottoscrivere le dichiarazioni fiscali sarà il collegio sindacale, o sindaco unico, che ha l'incarico di revisione legale.

1.2.2 caratteristiche generali delle certificazioni

E' bene precisare sin da subito che la sottoscrizione delle dichiarazioni, in seguito ad una serie di modifiche intervenute nella normativa di riferimento, ha lo scopo esclusivo di identificare il soggetto che ha svolto la revisione e che ha espresso un giudizio sul bilancio per l'eventuale applicazione delle sanzioni previste dalla legge.⁵

La ratio della modifica normativa è stata quella di creare una stretta correlazione e una responsabilizzazione diretta tra l'attività svolta dal revisore sul controllo del bilancio, la conseguente relazione di revisione sul bilancio trasmessa all'assemblea dei soci e gli interessi di uno stakeholder privilegiato quale l'Erario, il quale è sicuramente un soggetto molto sensibile all'informativa di bilancio e alla corretta determinazione dei risultati in esso contenuti, in quanto da essi è strettamente correlata la correttezza "sostanziale" delle dichiarazioni dei redditi.

⁵ Tratteremo delle responsabilità del revisore, del profilo soggettivo/oggettivo delle modifiche normative e delle relative sanzioni nel terzo capitolo.

Alla luce di quanto sopra si ritiene, dunque, che la sottoscrizione non rappresenta né l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione dei redditi sottoscritta né rappresenta una forma di "attestazione" circa il rispetto della vigente normativa tributaria o mancanza delle scritture contabili. La sottoscrizione non comporta alcuna assunzione di responsabilità circa il contenuto dei modelli stessi che rimane di esclusiva competenza degli amministratori, pertanto essa non aggiunge nulla di più alla responsabilità che il revisore si è assunto al momento della firma della relazione sul bilancio.

La certificazione viene rilasciata in carta libera e deve attestare la regolarità della documentazione contabile. Deve comprovare che le spese ammissibili corrispondono alla documentazione contabile predisposta dell'impresa e certificare l'effettivo sostenimento delle spese stesse.

Colui che certifica, non è tenuto ad una valutazione tecnica circa l'ammissibilità al credito d'imposta delle attività svolte dall'impresa; inoltre i documenti contabili oggetto di certificazione non vanno allegati al bilancio d'esercizio ma è sufficiente l'autocertificazione redatta dal revisore.

A tal proposito, si possono verificare le seguenti fattispecie:

- fattispecie in cui il revisore sottoscrive le dichiarazioni fiscali dopo aver espresso un giudizio sul bilancio senza rilievi;

- fattispecie in cui il revisore si trovi a sottoscrivere le dichiarazioni fiscali in presenza di un giudizio espresso sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o una impossibilità di esprimere un giudizio

Dunque, anche nelle fattispecie di un giudizio espresso sul bilancio con rilievi, negativo o impossibilità di poter dare un giudizio dovrà essere effettuata la sottoscrizione delle Dichiarazioni fiscali da parte del revisore.

Alla luce di quanto sopra si può affermare che probabilmente la finalità insita nell'obbligo della sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte dei revisori sia quella di assicurare, in qualche misura, un miglioramento della correttezza delle citate dichiarazioni, attuabile attraverso la previsione di un controllo preventivo sull'adempimento dichiarativo da parte del revisore con effetto potenzialmente deterrente per il contribuente a porre in essere comportamenti non diligenti.⁶

Tale considerazione è condivisa anche da Assirevi che sull'argomento è intervenuta con il documento di ricerca n. 208R. Le conclusioni a cui giunge Assirevi sono senz'altro condivisibili; ai revisori, infatti, nessuna norma o principio di revisione impone di rilasciare un "visto" sul corretto adempimento formale e sostanziale delle dichiarazioni fiscali indicate in precedenza. Compito del revisore è acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti per esprimere un giudizio sul bilancio nel quale, ovviamente, sono iscritte anche poste che impattano sui dati presenti nelle

⁶ ERCOLI R., *La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte del revisore*, www.larevisionelegale.it, 2020

dichiarazioni fiscali. Nell'esprimere il proprio giudizio professionale il revisore, con riferimento alle voci aventi più strettamente "natura fiscali" – ma anche a qualsiasi altra voce, informazione, saldo o transazione di bilancio –, farà riferimento alla "significatività" quale benchmark quali-quantitativo e utilizzerà tecniche campionarie.⁷

Tuttavia, non si può affermare che tale adempimento a carico del revisore sia esclusivamente un adempimento formale, in quanto il revisore prima di rilasciare la sottoscrizione deve eseguire una serie di verifiche e controlli sul contenuto delle stesse (procedure di validità) dirette a riscontrare la corrispondenza fra i dati esposti e le risultanze della contabilità e, quindi, del bilancio. Tale previsione rientra nel quadro generale previsto dai Principi di Revisione ISA Italia 500, per i quali il revisore acquisisce elementi probativi per concludere sulla ragionevolezza di una verifica.

Questa attività sarà svolta avvalendosi di vere e proprie check list operative e carte di lavoro che saranno specifiche per ogni modello dichiarativo, e che costituiranno, alla fine delle operazioni, vere e proprie carte di lavoro della revisione legale da conservare all'interno del dossier dell'incarico di revisione legale.

Tratteremo specificatamente la questione relativa alle procedure di controllo del revisore nel capitolo successivo.

⁷ ASSIREVI, documento di ricerca n208R, *Sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali*, www.assirevi.com, 2020

1.2.3 dichiarazioni oggetto di certificazione

Tenendo conto della normativa vigente, le dichiarazioni oggetto di sottoscrizione da parte del revisore sono:

- modello REDDITI SC;
- modello IRAP;
- modello CNM (Consolidato Nazionale Mondiale);
- modello 770 (dichiarazione come sostituto d'imposta).

Tale obbligo non riguarda la Dichiarazione Annuale Iva. La normativa non prevede, per il soggetto che sottoscrive la relazione di revisione sul bilancio, un obbligo di sottoscrizione per la Dichiarazione annuale Iva a scopo identificativo. Per la Dichiarazione annuale Iva e per i Modelli Iva TR (trimestrali) è invece prevista la sottoscrizione del revisore, in alternativa al visto di conformità, qualora il contribuente intenda utilizzare crediti Iva in compensazione orizzontale o intenda chiederli a rimborso senza prestazione della garanzia da rilasciare in tale fattispecie. In tal caso, la firma del revisore legale nel campo del frontespizio "Sottoscrizione organo di controllo" indica l'esecuzione dei controlli previsti dalla normativa di riferimento (art. 2, comma 2, D.lgs. n.164/1999).

L'articolo 10, comma 7, del D.L. 1 Luglio 2009, n.78, e successiva modifica stabilisce che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 5.000 € annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito o

che in alternativa possono avvalersi della sottoscrizione della dichiarazione annuale IVA da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile.

Con la conversione in Legge 21 Giugno 2007, n.96 del D.L. 50/2017 è stato, inoltre, introdotto l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulle istanze trimestrale modello IVA TR, al fine di poter utilizzare in compensazione il credito IVA infrannuale se di importo superiore a 5.000 € e, in caso di rimborso, a 30.000 € annui.⁸

Per gli altri modelli, il documento di ricerca n.211R di Assirevi ci fornisce le linee guida per la società di revisione a cui è demandato il controllo contabile qualora sia richiesta alla stessa la sottoscrizione della dichiarazione fiscale ai fini della compensazione dei crediti tributari per importi superiori a 5.000 € annui.

In tal caso, l'apposizione del visto di conformità da parte dei soggetti abilitati o la sottoscrizione della dichiarazione fiscale da parte dei revisori assumono, ai fini della compensazione dei crediti fiscali, la medesima valenza.

La legge di stabilità 2020 ha esteso, con riferimento ai crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, le medesime regole applicabili ai crediti IVA.

⁸ ASSIREVI, documento di ricerca n.210R, *Sottoscrizione della dichiarazione annuale e delle istanze trimestrali IVA ai fini della compensazione o del rimborso dei crediti IVA*, www.assirevi.com, 2020

In sostanza, ha introdotto l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione munita di visto di conformità per la compensazione dei crediti tributari superiori a 5.000 € relativi alle imposte sui redditi e relativi addizionali alle imposte sostitutive sui redditi e all'IRAP.⁹

Per quanto invece riguarda specificatamente il decreto IRAP, l'art.11, comma1, stabilisce che le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro nonché i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi comprensivi 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 dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro.¹⁰

I termini di predisposizione della certificazione sono quelli dell'approvazione del Bilancio per la società che ha effettuato tale operazione. Per le imprese che non sono soggette all'approvazione del Bilancio, invece, il termine è fissato a 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta.

⁹ ASSIREVI, documento di ricerca n.211R, *Sottoscrizione della dichiarazione fiscale ai fini della compensazione dei crediti tributari*, www.assirevi.com, 2020

¹⁰ ASSIREVI, documento di ricerca n.222R, *La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini Irap dei costi del personale per R&S*, www.assirevi.com, 2020

A comunicare il termine ultimo per la presentazione delle dichiarazioni fiscali è il MEF, perciò tutti coloro che nell'esercizio contabile hanno svolto incarichi di revisione legale sono chiamati a sottoscrivere tali dichiarazioni fiscali predisposti dalla società dalle quali hanno ottenuto il conferimento di un incarico di revisione legale nei limiti temporali stabiliti.

1.3 CREDITI D'IMPOSTA: SPESE AMMISSIBILI E ALIQUOTE

APPLICABILI

1.3.1 spese ammesse al calcolo del credito fiscale

L'art.1, comma 200, della legge 160/2019, considera spese ammissibili ai fini del calcolo del credito d'imposta, nel rispetto delle regole generali di effettività, permanenza e congruenza, le seguenti:

- spese del personale (ricercatori e tecnici anche con contratto di lavoro autonomo) direttamente impiegato in attività oggetto dell'agevolazione e nei limiti dell'effettivo impiego;
- quote di ammortamento e canoni di leasing relativi a beni materiali e software utilizzati in attività oggetto dell'agevolazione, nel limite del 30% delle spese del personale;
- spese per contratti di ricerca extra muros (attività di ricerca commissionata a soggetti esterni) aventi ad oggetto attività di R&S;

- quote di ammortamento di privative industriali acquisite da terzi per essere impiegate in attività di R&S, nel limite di 1 milione di euro;
- spese per servizi e consulenze inerenti le attività oggetto dell'agevolazione, nel limite del 20% delle spese del personale ovvero delle spese per contratti extra muros;
- spese per beni materiali mobili e altri prodotti, nel limite del 30% delle spese del personale ovvero delle spese per contratti extra muros.

Elementi tipici delle attività oggetto di agevolazione ci vengono forniti dal Ministero dello sviluppo economico e dall'Agenzia delle entrate che, con riferimento alle spese di R&S, hanno affermato come, per poter essere oggetto di agevolazione, le attività svolte dall'impresa devono possedere i requisiti di novità (ovvero sviluppando software, siti web, strumenti e sistemi diversi e non collegati a quelli già conosciuti ed esistenti) e di rischio finanziario (nonché di insuccesso tecnico) in capo all'impresa stessa.

1.3.2 aliquote e calcolo del credito d'imposta

La legge 160/2019 ha sostituito il metodo di calcolo del credito d'imposta utilizzato fino al 31 dicembre 2019, definito incrementale, con il metodo volumetrico, in base al quale, per ciascuna attività oggetto dell'agevolazione, l'ammontare del credito d'imposta si ottiene applicando le percentuali di seguito indicate alle spese

ammissibili sostenute per ciascuna attività, tenendo conto che dalla base di calcolo vanno escluse le spese oggetto di eventuali altre sovvenzioni o contributi.

Attività	Aliquota
Ricerca e sviluppo, fino a 3 milioni di euro	12%
Progetti green e trasformazione digitale 4.0, fino a 1,5 milioni di euro	10%
Innovazione, fino a 1,5 milioni di euro	6%
Design, fino a 1,5 milioni di euro	6%

Tabella 1.1 – aliquote e limiti di spesa

1.3.3 ulteriori crediti d'imposta 2020/2021

Numerosi i crediti d'imposta disponibili nel 2021 a sostegno di imprese e professionisti per favorire la ripresa economica nel post-Covid-19. Tra i principali, gli incentivi del Piano Transizione 4.0, rafforzati dalla legge di Bilancio 2021. Si tratta dei bonus per gli investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 e non, per la ricerca, lo sviluppo e l'innovazione tecnologica e per la formazione 4.0.

La tabella qui sotto mostra le percentuali di recupero del costo sostenuto per le categorie sopracitate, con contrapposizione delle relative percentuali presenti per l'epoca pre-Covid e di quelle relative all'epoca post-covid.

Investimento	Credito d'imposta 2021*	Credito d'imposta 2020*
Beni materiali e immateriali non 4.0	10%	6%
Acquisto di beni materiali 4.0 (spesa inferiore a 2,5Mil€)	50%	40%
Acquisto di beni immateriali 4.0 (software)	20%	20%
Lavoro agile	15%	15%
Ricerca e Sviluppo	20%	20%
Innovazione tecnologica	10%	10%
Innovazione green e digitale	15%	15%
Design e ideazione estetica	10%	10%
Formazione 4.0		

*credito fruibile in 3 anni anziché 5 anni.

Tabella 1.2 – incentivi transazione 4.0

Per quanto riguarda la formazione 4.0 (percentuali assenti in tabella), la percentuale rimane identica a quella prevista per il 2020 ma nel calcolo sono ampliati i costi agevolabili oggetto di recupero tramite credito d'imposta, in modo da incentivare e favorire l'attività di formazione del personale dipendente

In conclusione di tale capitolo, si fa un breve accenno agli ulteriori crediti d'imposta legati strettamente alla situazione attuale: il tax credit sanificazione e protezione.

Nel corso dell'emergenza Covid il Governo ha introdotto un credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro, i beneficiari vengono individuati nei soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, negli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore.

Il credito d'imposta è pari al 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro sostenute fino ad un massimo di 20mila euro per ciascun beneficiario. Il Decreto Rilancio ha aumentato la misura del credito d'imposta, dal 50% al 60%, e il limite massimo fruibile, da 20mila a 60mila euro.

L' Agenzia delle Entrate ci fornisce la modalità di fruizione del credito d'imposta:

“Il credito d'imposta, in relazione alle spese effettivamente sostenute, può essere utilizzato dai beneficiari fino all'importo massimo fruibile:

- a) nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- b) in compensazione ai sensi dell'Art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241¹¹

¹¹ Definizione dei criteri e delle modalità di applicazione e fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, www.agenziaentrate.gov.it

CAPITOLO 2: I CONTROLLI DEL REVISORE

2.1 DICHIARAZIONE DEI REDDITI E MODELLO 770

Chiarita la natura e la portata della sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte dei revisori diviene più agevole comprendere quali siano i controlli che il revisore può svolgere prima di apporre la propria firma in calce alle dichiarazioni.

Innanzitutto, il revisore procederà a verificare la correttezza dei dati inseriti nei frontespizi delle dichiarazioni per controllare l'esatta indicazione del tipo di dichiarazione (principale, integrativa, etc.), i quadri compilati, il riferimento al periodo d'imposta e al legale rappresentate della società firmatario della dichiarazione. Sarebbe auspicabile che tali dati siano confrontati anche con il contenuto della ricevuta di presentazione telematica dei modelli per avere certezza che i dati trasmessi siano uguali ai dati verificati.

Un iter procedurale ci viene fornito dal documento di ricerca Assirevi 208R, il quale ci consiglia di svolgere le seguenti procedure:

1. Dichiarazione dei redditi (unico, IRAP, consolidato nazionale e mondiale:
 - riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nella dichiarazione;
 - analisi del prospetto di raccordo tra valori civilistici e fiscali unicamente sotto il profilo della continuità dei valori con i corrispondenti valori dell'esercizio precedente.

In termini operativi le verifiche del revisore avranno come oggetto la verifica della coincidenza fra l'imposta stanziata in bilancio e quella risultante dalla

dichiarazione. Nel caso di Unico e CNM le attenzioni del revisore si concentreranno soprattutto sui quadri del modello relativi alla determinazione del reddito imponibile IRES, partendo dal risultato civilistico del bilancio (ovvero sulle principali voci del quadro RF – Determinazione del reddito d’impresa, nel quale verranno esaminate le variazioni in aumento ed in diminuzione apportate al risultato del bilancio 2019) con attenzione al corretto scomputo degli acconti versati, delle ritenute d’acconto spettanti e degli eventuali crediti d’imposta vantati dalla società. Nel caso di modello IRAP, invece, le verifiche del revisore si concentreranno sulla corretta determinazione del valore della produzione e sul corretto inserimento dei dati del conto economico nel quadro IC, con attenzione anche alla corretta ripartizione della base imponibile in presenza di più sedi produttive ubicate in diverse regioni (aliquota diversa per ogni regione).

2. Modello 770:

- riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nel modello 770;
- riscontro, per alcuni soggetti scelti con il metodo del campione, per i quali sono state applicate le ritenute, dei dati risultanti dal modello 770 con quanto risulta in contabilità.

Nel caso del modello 770 i controlli del revisore saranno incentrati sulla verifica della corrispondenza tra i dati presenti nei modelli e le singole certificazioni uniche (CU dipendenti e autonomi) trasmesse dalla società per verificare l’entità delle ritenute trattenute e versate. Altra operazione di riscontro consisterà nel verificare,

deleghe F24 alla mano, la corrispondenza fra i versamenti eseguiti e quelli indicati nel quadro ST e SV del modello 770 e alla corretta esposizione di crediti e compensazioni.

In generale, i controlli prevedono:

- il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione E alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti;
- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie;
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.¹²

Il metodo del campionamento, utilizzato nel modello Modello 770, non può essere applicato da parte del certificatore nelle sue verifiche durante la valutazione circa l'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di R&S svolte dall'impresa.

In tal caso, le attività devono essere svolte anticamente e tutti i documenti relativi al credito d'imposta vanno analizzati in modo dettagliato.

¹² PESENATO A., *Manuale del revisore legale*, IPSOA, edizione 2020

2.2 DICHIARAZIONE ANNUALE IVA E IVA TR

Come accennato nel capitolo precedente, il contribuente (sulla base di una specifica lettera d'incarico e di una seguente formale accettazione di tale proposta da parte del revisore) può decidere di affidare l'incarico di sottoscrivere la dichiarazione annuale IVA o dell'istanza IVA trimestrale al revisore incaricato del controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice Civile.

Qualora il revisore decida di accettare l'incarico, dovrà svolgere una serie di verifiche volte a controllare e sottoscrivere tali dichiarazioni; verifiche che riguardano :

- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione;
- interviste con il personale competente in materia.

Inoltre, va controllata: la disponibilità dei registri IVA e dei relativi documenti contabili, il riscontro delle precedenti dichiarazioni IVA con riporto delle eccedenze pregresse e la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Il revisore svolgerà inoltre dei controlli su un numero limitato di transazioni, con una selezione non statistica, volti ad accertare la regolare tenuta e conservazione

delle scritture contabili obbligatorie ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto. Gli esiti dei suddetti controlli sono finalizzati alla sottoscrizione delle dichiarazioni IVA e IVA TR.

La documentazione a supporto delle verifiche svolte dovrà essere conservata dalla società di revisione in accordo con gli standard professionali.

2.3 ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

Le attestazioni della direzione sono disciplinate in via generale dal principio di revisione ISA 580.

La funzione a cui assolvono è quella di fornire al revisore conferma, anche agli effetti di quanto previsto nell'art. 2409 c.c., della completezza, autenticità e attendibilità della documentazione messa a sua disposizione.

Nel caso della sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte del revisore è consigliabile che lo stesso, prima della firma, si faccia rilasciare una specifica lettera di attestazione dagli amministratori al fine di ottenere la conferma dei dati e delle informazioni specifiche sulla corretta e completa compilazione dei modelli dichiarativi e sulla conoscenza da parte degli amministratori della portata, delle responsabilità e dei limiti propri della sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di revisione e da parte del legale rappresentante.

La citata lettera di attestazione può contenere le seguenti attestazioni:

- conferma che i dati inclusi nelle dichiarazioni da sottoscrivere sono conformi alle evidenze gestionali e alle scritture contabili, che sono tenute dalla società in maniera completa, accurata e veritiera;
- conferma che i dati stessi sono stati determinati dalla società nell'osservanza delle vigenti disposizioni tributarie;
- conferma che non sono stati notificati né sono pendenti procedimenti promossi da parte di organismi di controllo pubblico (Guardia di Finanza, Uffici imposte ed altre Autorità) aventi ad oggetto l'inosservanza in capo alla società delle vigenti disposizioni tributarie con riferimento all'esercizio sociale oggetto delle dichiarazioni da sottoscrivere;

In alcuni casi nella lettera di attestazione viene anche inserita una clausola diretta ad affermare quanto analizzato nei paragrafi precedenti, ovvero attestare che:

“ è nostra (del firmatario della lettera) la responsabilità relativa ad eventuali errori ed omissioni o ritardi, con riferimento alla redazione delle dichiarazioni da sottoscrivere e ai suoi contenuti. Resta altresì convenuto che in ogni caso, incluso anche l'eventuale accertamento da parte dell'autorità fiscale, che i soggetti firmatari della dichiarazione non saranno in alcun modo responsabile con riguardo a qualsivoglia utilizzo o affidamento sulla sottoscrizione non conforme agli scopi cui la stessa è diretta. La Società terrà quindi manlevati e indenni i tali soggetti e i collaboratori che hanno partecipato all'attività di revisione da qualsivoglia pretesa, onere, costo o spesa che possa derivare loro in relazione ad ogni utilizzo della

sottoscrizione da parte di chiunque, non conforme agli scopi espressamente individuati nella proposta di incarico di revisione legale di bilancio”.

Nella prassi operativa la data di sottoscrizione dovrebbe coincidere con la data di trasmissione dei modelli sottoscritti, per dare maggiore certezza di identificazione tra documento e firma del revisore. Per quanto attiene invece alla forma delle attestazioni, esse devono essere formalizzate come lettere di attestazione rilasciate dalla società assoggettata a revisione, indirizzate al revisore legale e sottoscritte dal legale rappresentante (e, in genere, anche dal responsabile amministrativo).

Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione (audit file) e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo. Inoltre, non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione (10 anni) e deve conservarle in modo da garantirne la riservatezza, integrità e rintracciabilità.¹³

2.4. O.I.C. 25

L'OIC predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. L'OIC svolge altresì

¹³ BERNINI F. & D'ONZA G., *La revisione del bilancio: principi, metodi e procedure*, G. Giappichelli editori, 2020

un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

Il principio contabile OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito e quelle ad esse assimilabili (IRAP), nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il rispetto dei principi di competenza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico comporta che il trattamento delle imposte sul reddito sia il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito. Pertanto, le imposte sul reddito sono contabilizzate nello stesso esercizio in cui sono rilevati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime, in contrasto con il principio della competenza.

L'ammontare delle imposte correnti (o dovute) non coincide generalmente con l'ammontare delle imposte di competenza dell'esercizio, in quanto, per effetto delle diversità tra le norme civilistiche e fiscali, i valori attribuiti ad un'attività o passività secondo criteri civilistici possono differire dai valori riconosciuti a tali elementi ai fini fiscali.

Per quanto riguarda i crediti d'imposta, l'articolo 2424 del codice civile prevede che, nello stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte correnti e alle imposte anticipate siano rilevate nelle seguenti voci:

- CII4-bis "crediti tributari";
- CII4-ter "imposte anticipate".

La valutazione dei crediti tributari (voce CII4-bis "crediti tributari") è effettuata secondo la disciplina generale prevista per i crediti nel principio contabile OIC 15 "Crediti".

La valutazione delle attività per imposte anticipate (voce CII4-ter "imposte anticipate") è invece effettuata ad ogni data di riferimento del bilancio applicando le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno e nel rispetto del principio di prudenza, ovvero solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

In molti casi, la legislazione fiscale permette alla società di compensare i debiti e crediti tributari e, di conseguenza, regolare l'operazione mediante un unico pagamento. Ai fini della classificazione in bilancio, la società effettua la compensazione dei crediti e debiti tributari solo se: ha un diritto legale a compensare gli importi rilevati in base alla legislazione fiscale e intende regolare i debiti e i crediti tributari su base netta mediante un unico pagamento.

Rimane comunque vietato portare le attività per imposte anticipate/passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui

sono correlate, poiché in contrasto con la clausola generale della chiarezza e con il divieto di compensazione delle partite.¹⁴

Il revisore si avvale del principio O.I.C. 25 nella valutazione della corretta esposizione in bilancio delle poste relative al rapporto con la fiscalità dell'impresa e del corretto trattamento contabile di tali voci.

¹⁴ Artt. 2423, comma 2, e 2423-ter, Codice Civile

CAPITOLO 3: RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

In questo ultimo capitolo tratteremo delle responsabilità in capo al revisore nell'ambito del processo che lo porta a sottoscrivere le dichiarazioni fiscali nonché delle relative sanzioni in cui può incappare durante tale attività.

Il profilo di responsabilità del revisore è previsto dall'art 15, comma 1, del d.lgs. 39/2010, il quale precisa che: “ I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti delle società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato”.

L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo, si prescrive nel termine di cinque anni alla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

La responsabilità si estende dal responsabile della revisione (di norma il socio) ai dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione legale che sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione.

Le responsabilità a carico del revisore sono le seguenti:

- Responsabilità legale;
- Responsabilità civile;

- Responsabilità penale;
- Responsabilità fiscale.¹⁵

In particolare, strettamente correlato alla fattispecie delle dichiarazioni fiscali è il tema della responsabilità fiscale in capo al revisore o alla società di revisione: la legge 24 dicembre 2007, n.244, conosciuta come la Finanziaria per il 2008 (in sostituzione all'art.9, comma 5, n.471/1997) prevede che: "I soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che nella relazione di revisione omettono, ricorrendone i presupposti, di esprimere i giudizi prescritti dall'articolo 2409-ter, terzo comma, del codice civile, sono puniti, qualora da tali omissioni derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP, con la sanzione amministrativa fino al 30% per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. In caso di mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP si applica, oltre alla disposizione del precedente periodo, la sanzione amministrativa da euro duecento cinquantotto a euro duemila sessantacinque ”.

Perciò, come accennato nel primo capitolo, la sottoscrizione delle dichiarazioni, in seguito ad una serie di modifiche intervenute nella normativa di riferimento, ha lo

¹⁵ DE RUVO R., *Sindaci e Revisori. Doveri, poteri e responsabilità*, Giuffrè, 2011

scopo esclusivo di identificare il soggetto che ha svolto la revisione e che ha espresso un giudizio sul bilancio per l'eventuale applicazione delle sanzioni previste dalla legge.

Sotto il profilo soggettivo le modifiche normative hanno determinato un legame rafforzato tra il soggetto incaricato della revisione legale e le dichiarazioni dei redditi della società, legame che si esplica attribuendo allo stesso soggetto che sottoscrive la relazione di revisione l'obbligo di sottoscrivere le dichiarazioni fiscali. Mentre sul profilo oggettivo le modifiche legislative hanno determinato una rivisitazione dei profili di sanzionabilità determinando la sola punibilità del revisore per l'omessa sottoscrizione della dichiarazione (definite in precedenza).

CONCLUSIONI

La revisione contabile o revisione di bilancio è un processo tramite il quale viene effettuata una verifica tra le dichiarazioni dell'azienda e gli effettivi bilanci.

È un procedimento che esiste da secoli, ma solo in epoca contemporanea, complice la nascita delle grandi aziende, ha acquisito prestigio.

Oggi infatti esistono specifiche società di revisione contabile; si va dalle piccole realtà fino a veri e propri colossi multinazionali (Big Four: Deloitte, PwC, Ernst & Young e KPMG) che hanno come clienti realtà che fatturano miliardi di euro l'anno.

Il revisore di bilancio si occupa di auditing contabile: dopo l'analisi del contesto aziendale, esamina in modo approfondito i rendiconti finanziari, i registri contabili, il bilancio della società (bilancio di esercizio o consolidato), i libri paga, gli inventari e tutti i documenti amministrativo-contabili. Si concentra anche sull'analisi delle dichiarazioni fiscali e della situazione fiscale nel complesso, per controllare che l'entità delle tasse e dei contributi versati siano corretti.

A tal proposito, assumono importanza le sottoscrizioni delle dichiarazioni fiscali ai fini dei crediti d'imposta, della compensazione dei crediti e del relativo rimborso ai quali i revisori si sottopongono a seguito di un incarico ufficiale da parte della società nella quale svolgono l'incarico di revisione.

Negli ultimi anni questi strumenti vengono sempre più utilizzati per avere uno sconto sui tributi da pagare a fine anno ed utilizzare agevolazioni fiscali per nuovi investimenti.

Compito del revisore è quello di svolgere una serie di controlli e di verifiche sul contenuto delle dichiarazioni e delle poste di bilancio relative.

Se riscontra degli errori contabili o formali nei documenti sottoposti a verifica, il revisore legale è tenuto a notificarli tempestivamente alla direzione aziendale per garantire una pronta correzione.

In conclusione, nonostante le valutazioni riguardanti la correttezza e completezza della dichiarazione dei redditi nonché il rispetto della vigente normativa tributaria sia in capo al revisore, rimane di esclusiva competenza la responsabilità degli organi sociali della società a cui tali documenti si riferiscono. Il revisore legale, fermo restando la responsabilità nei confronti dell'autorità fiscale derivante dall'art. 9 comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997, in caso di accertamenti da parte dell'autorità fiscali non assume, in nessun caso, alcuna responsabilità nei confronti della società, dei soci e degli amministratori della società che ha presentato le dichiarazioni sottoscritte.

In relazione alla natura dell'incarico il revisore non procederà ad emettere alcuna relazione e l'incarico si considererà concluso esclusivamente con la sottoscrizione delle suddette dichiarazioni fiscali.

I crescenti compiti affidati al revisore e il prestigio dato all'attività di revisione denotano come la disciplina della revisione legale abbia assunto un ruolo sempre più importante per iniettare fiducia nel mercato, ridurre al minimo l'asimmetria informativa e migliorare il rapporto con l'Erario.

BIBLIOGRAFIA

AGENZIA DELLE ENTRATE, *Definizione dei criteri e delle modalità di applicazione e fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione*, www.agenziaentrate.gov.it , 2021

ASSIREVI, documento di ricerca n.208R, *Sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali*, www.assirevi.com , 2020

ASSIREVI, documento di ricerca n.210R, *Sottoscrizione della dichiarazione annuale e delle istanze trimestrali IVA ai fini della compensazione o del rimborso dei crediti IVA*, www.assirevi.com , 2020

ASSIREVI, documento di ricerca n.211R, *Sottoscrizione della dichiarazione fiscale ai fini della compensazione dei crediti tributari*, www.assirevi.com , 2020

ASSIREVI, documento di ricerca n.222R, *La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini Irap dei costi del personale per R&S*, www.assirevi.com , 2020

BERNINI F. & D'ONZA G., *La revisione del bilancio: principi, metodi e procedure*, G. GIAPPICHELLI, 2020

DE RUVO R., *Sindaci e Revisori. Doveri, poteri e responsabilità*, GIUFFRÈ', 2011

ERCOLI R., *La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte del revisore*, www.larevisionelegale.it , 2020

O.D.C.E.C. Roma, *Verifiche del revisore in materia di costi del personale addetto ad attività di R&S*, www.odcec.roma.it , 2020

PESENATO A., *Manuale del revisore legale*, IPSOA, edizione 2020

Ringraziamenti

A conclusione dell'elaborato, vorrei dedicare questo spazio a chi, con dedizione e pazienza, ha contribuito alla realizzazione dello stesso.

In primis, un ringraziamento speciale va al mio relatore Marco Giuliani che mi ha seguito, con la sua infinita disponibilità, in ogni passo della realizzazione dell'elaborato, fin dalla scelta dell'argomento.

Ringrazio la mia famiglia, per i loro insegnamenti, per avermi dato l'opportunità di studiare e per il costante supporto fornito durante il percorso.

A Giancarlo, mio nonno, mio grande sostenitore che ora non c'è più. Grazie.

Grazie a Simone, mio fratello, fonte di ispirazione e resilienza.

Grazie a Laura, per avermi trasmesso forza, fiducia e coraggio. Ci sei sempre stata.

Grazie ai miei amici per essermi stati sempre di sostegno e per aver condiviso momenti di vita indelebili.

Grazie a miei compagni universitari, per aver condiviso gioie e fatiche durante tutto questo percorso meraviglioso. Un ringraziamento particolare va a Francesco, per aver mantenuto la sua promessa.

Infine, un grazie a tutti i miei colleghi di lavoro, per aver ascoltato gli sfoghi, per il sostegno dato e per ogni momento di spensieratezza.

Grazie infinite a tutti voi.