

Consolidato fiscale nazionale ed obbligo della nomina di una società di revisione in capo alle società italiane

di [Fabio Gallio](#)

Pubblicato il 30 novembre 2009

analisi dell'obbligo e dell'opportunità della nomina di un revisore di una holding che si avvale del consolidato fiscale

Con la Finanziaria 2008, è stata modificata la disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi.

In breve, è stato previsto nell'art. 96 del TUIR che, per la generalità dei soggetti IRES (sono esclusi da tale disciplina, ad esempio, i soggetti bancari ed assicurativi), gli interessi passivi, al netto di quelli attivi, sono deducibili nel limite del 30% del ROL prodotto.

E' stato, però, sancito, che, nella determinazione del reddito del consolidato fiscale, è ammessa la possibilità di compensare la quota di interessi passivi netti indeducibili determinatasi in capo ad una società del gruppo con l'eccedenza di ROL generato in capo ad un'altra società del medesimo gruppo consolidato.

Per effetto della previsione del comma 8 dell'articolo 96 TUIR, la società che trasferisce il ROL al consolidato fiscale può essere anche un soggetto non residente.

L'inclusione "virtuale" di tali soggetti non è vincolata al rispetto *tout court* delle condizioni per l'accesso ai consolidati fiscali e come tale è sempre discrezionale e non deve essere effettuato necessariamente per gli anni successivi se non lo si ritenga opportuno.

Sotto il profilo operativo si sottolinea che il comma 8 trova applicazione esclusivamente per l'utilizzo dell'eventuale capienza di ROL manifestatasi (successivamente alla compensazione con gli interessi passivi di competenza) in capo al soggetto non residente e, non anche, all'eccedenza degli interessi passivi che quest'ultimo potrebbe rilevare nell'ipotesi opposta di incapienza del proprio ROL.

Come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, qualora si ammettesse la trasferibilità al consolidato da parte del soggetto estero della relativa quota di interessi passivi netti eccedenti, si consentirebbe la deduzione di un componente negativo che ha già concorso alla determinazione di un reddito di un soggetto non fiscalmente residente in Italia, violando il principio di tassazione su base territoriale dei soggetti non residenti (Circ. 19 febbraio 2008, n. 12/E).

Al fine di usufruire della possibilità di utilizzare nell'ambito del consolidato nazionale il ROL eccedente delle società partecipate estere, devono essere soddisfatte alcune condizioni.

Il dettato del comma 8 infatti richiama letteralmente:

1. l'art. 117, comma 1 (rapporto di controllo - CN);
2. l'art. 120 (definizione del requisito di controllo - CN);
3. l'art. 132, comma 2, lettere b) e c) (identità esercizio sociale e revisione dei bilanci - CM).

Se il requisito del controllo e quello dell'identità dell'esercizio sociale sono facilmente verificabili, qualche dubbio rimane in merito a quello della revisione del bilancio.

In particolare, ci si chiede se, nell'ambito di un consolidato nazionale, qualora si voglia usufruire della possibilità di cui sopra, la certificazione contabile debba essere effettuata solamente in capo alla società estera o sia necessario effettuarla anche in capo alla controllante italiana.

Stante il tenore letterale della norma, sembrerebbe che la certificazione di bilancio sia necessaria solamente per la società estera, in quanto il comma 8 dell'art. 96 del TUIR fa esplicitamente riferimento a tali soggetti, prevedendo che: "... possono essere incluse anche le società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni previsti dagli artt. 117, comma 1, 120 e 132, comma 2, lettere b) e c)".

Ciò troverebbe conferma dal fatto che, nella disciplina del consolidato nazionale, non vi sia alcuna traccia dell'obbligo di revisione delle società controllanti, dato che le società facenti parte dell'area di consolidamento devono essere fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (Ris. 409/E del 30 ottobre 2008).

L'esplicito rinvio, però, alla lettera c) del comma 2, dell'art. 132, porterebbe ad intendere che, almeno in determinati casi, anche la società controllante di un consolidato nazionale sia obbligata alla revisione.

La disposizione in esame, infatti, prevede la revisione dei bilanci: i) del soggetto controllante residente; ii) delle sub-holdings residenti eventualmente interposte nell'ambito della catena societaria di controllo; iii) delle controllate non residenti; da parte di soggetti iscritti all'Albo speciale della CONSOB previsto dal D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF), *“o, per quanto riguarda le controllate non residenti, anche da altri soggetti a condizione che il revisore del soggetto controllante utilizzi gli esiti della revisione contabile dagli stessi soggetti effettuata ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato ...”*.

Tale normativa, nell'istituto del consolidato mondiale, trova la sua giustificazione principalmente nell'esigenza di uniformare i bilanci delle controllate estere e di fornire, così, all'Amministrazione finanziaria un sistema informativo cautelativo e trasparente.

E questo perché nel procedimento di determinazione della base imponibile consolidata devono essere utilizzati i risultati fiscali desumibili dai bilanci redatti dalle controllate estere.

Risultato, questo, che pare sufficientemente garantito proprio attraverso l'obbligo di provvedere alla revisione del bilancio delle società controllanti e controllate.

E' facile osservare come le problematiche di uniformità ed omogeneità di informazioni contabili si possono presentare anche nella disciplina del consolidato nazionale, nel caso in cui la determinazione della base imponibile di gruppo sia influenzata da dati di bilancio esteri (ROL eccedente gli interessi passivi), i cui importi, tra l'altro, devono essere riportati nel modello di dichiarazione CNM.

Ciò, però, non dovrebbe portare alla conclusione che, nel caso in cui si voglia fare partecipare virtualmente al consolidato fiscale una società estera, al fine di utilizzare il suo ROL eccedente, sarebbe necessaria, non solo la revisione della società controllata estera, ma anche quella delle società controllanti residenti.

Se questo fosse corretto, le società partecipanti al consolidato nazionale sarebbero sempre aggravate da tale obbligo, qualora volessero usufruire di tale agevolazione concessa dal Legislatore.

E ciò sarebbe un paradosso, considerato che la partecipazione al consolidato da parte delle società estere sia solo “virtuale” e quindi non sarebbero necessarie tutte le cautele previste nel consolidato mondiale.

Considerato il rinvio all’articolo 132, comma 2, lettera c) ed al fine di ridurre i rischi di una contestazione da parte degli organi verificatori, si potrebbe concludere che la certificazione da parte delle società italiane sia necessaria solamente nel caso in cui la società estera non sia revisionata da un soggetto iscritto all’Albo speciale della CONSOB, in quanto, solamente in questo specifico caso, la legge richiederebbe l’intervento del revisore della controllante.

A questo punto, ci si chiede anche se il ruolo di revisore della controllante possa essere coperto da qualsiasi soggetto (ad esempio, dal soggetto che svolge il controllo contabile ai sensi dell’art. 2409-bis e seguenti del c.c.) oppure debba essere iscritto per forza presso l’Albo speciale della CONSOB.

Oltre da un’interpretazione letterale della norma in esame (lettera c) del comma 2 dell’art. 132), si ritiene che la suddetta iscrizione dovrebbe essere necessaria, perché tali soggetti danno una maggiore garanzia che gli esiti della revisione contabile estera vengano utilizzati ed esposti in modo corretto ai fini del giudizio sul bilancio (annuale o consolidato) certificato.

Considerate le implicazioni fiscali che si avrebbero qualora la suddetta tesi non dovesse essere considerata corretta in sede di verifica, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte delle autorità competenti.

Fabio Gallio

30 novembre 2009