

*Roma, 21 aprile 2009*

**OGGETTO:** *Istanza di interpello – ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.  
Articolo 11, comma 1, lettera a), numero 5, del d.Lgs. n. 446 del  
1997*

Con l'interpello di cui in oggetto - concernente l'esatta interpretazione dell'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5 del d.Lgs. n. 446 del 1997 - è stato esposto il seguente

#### **QUESITO**

La Società istante è un'impresa leader nel settore della produzione e vendita di elettrodomestici ed è quotata alla Borsa Valori di Milano sin dall'anno 1987.

Come società quotata, l'istante, in conformità alle disposizioni del Codice Civile e del Decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 ("TUF"), è obbligata ad affidare il controllo contabile e di bilancio, anziché al collegio sindacale, ad una società di revisione iscritta in un apposito albo.

In particolare, la società di revisione svolge funzioni di controllo contabile e di bilancio sulla società mentre al collegio sindacale sono rimesse le funzioni di vigilanza sull'amministrazione della società medesima.

Tanto premesso, tenuto conto della separazione dei poteri di controllo e vigilanza, come sopra rappresentata, l'istante chiede di conoscere chi sia l'organo deputato al rilascio dell'attestazione di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5) del decreto Irap secondo cui, nella determinazione della base imponibile IRAP, sono ammessi in deduzione i "costi sostenuti per il personale addetto alla 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, (...) 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 (...)"

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che l'attestazione di effettività dei costi prevista dall'articolo 11 del decreto IRAP, nel caso di società quotate, debba essere rilasciata dalla sola società di revisione anche se la società è dotata, per legge, di un collegio sindacale.

Infatti la soluzione prospettata, ad avviso dell'istante, non solo sembra più rispondente alla suddivisione delle funzioni tra società di revisione e collegio sindacale, prevista dal nostro ordinamento giuridico, ma altresì, attraverso la responsabilizzazione del soggetto cui è affidato il controllo contabile e di bilancio della società, sembra più coerente con le finalità di garanzia ed effettività dei costi perseguite dalla norma in commento.

Ove non venisse accolta la soluzione proposta, la società istante, al fine di poter beneficiare della deduzione in esame, dovrebbe provvedere ogni anno a farsi rilasciare l'apposita attestazione di effettività dei costi in esame dal Presidente del Collegio Sindacale (così come prevede il dato letterale della norma) il quale, non svolgendo funzioni di controllo contabile e di bilancio, dovrebbe, a sua volta, richiedere una specifica attestazione di effettività dei costi in argomento alla Società di Revisione, ovvero sia al soggetto deputato allo svolgimento del controllo contabile.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente si osserva che, prima della riforma della disciplina delle società di capitali e società cooperative, recata dal decreto legislativo 17

gennaio 2003, n. 6, nel modello delle società di capitali delineato dal codice civile, il collegio sindacale era il solo organo deputato allo svolgimento di funzioni di controllo sociale, di tipo sia gestionale che contabile. Il citato decreto legislativo n. 6 del 2003, infatti, è intervenuto a modificare la struttura e l'assetto delle società di capitali, nonché le funzioni ed i compiti degli organi sociali, innanzitutto aprendo ampi spazi all'autonomia statutaria, attraverso la possibilità di scegliere il proprio modello organizzativo e, in secondo luogo, separando il controllo gestionale da quello "strettamente" contabile, attribuendo, in particolare, quest'ultimo ad un revisore contabile persona fisica o ad una società di revisione. In base al nuovo art. 2409-ter del codice civile *"Il revisore o la società incaricata del controllo contabile: a) verifica, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione; b) verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano; (...)"*. I medesimi adempimenti sono, peraltro, previsti anche dagli articoli 155 e ss. del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (c.d. TUF). La società di revisione, inoltre, rilascia annualmente una relazione di revisione che esprime il giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, come previsto dall'art. 156 del TUF.

Il collegio sindacale, invece, in aderenza a quanto previsto dall'art. 149 del TUF, vigila, tra l'altro, sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile. Il collegio sindacale conserva, inoltre, generici poteri di vigilanza e controllo (anche contabile) ai sensi degli artt. 2403, 2403-bis, 2409-terdecies e 2409-octiesdecies. (cfr risoluzione del 26 settembre 2005, n. 129).

Tanto premesso, si è dell'avviso che, sebbene il dato letterale dell'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5 del d.Lgs. n. 446 del 1997 individui il Presidente del

Collegio Sindacale quale soggetto tenuto a rilasciare l'attestazione di effettività dei costi di ricerca e sviluppo (laddove l'organo sia esistente), non si possa, tuttavia, prescindere da un'interpretazione evolutiva della norma, che tenga conto del mutato contesto normativo di riferimento (nei termini, seppur sinteticamente, sopra rappresentati).

In sostanza, considerato che l'attestazione prevista dal citato articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5) del decreto Irap assolve essenzialmente la funzione di garantire l'effettività dei costi di ricerca e sviluppo e la corrispondenza degli stessi alla relativa documentazione contabile, la stessa non può che essere rilasciata dall'organo che, in virtù della natura dei poteri attribuitigli ed esercitati, è deputato allo svolgimento della funzione di controllo di tipo contabile/gestionale. Difatti, il revisore/società di revisione, proprio in virtù delle mansioni attribuitegli dalla norma e dei poteri di cui agli articoli 155 del TUF e 2409-ter del codice civile, ha strumenti, cognizioni e possibilità di controllo, rispetto al presidente del Collegio Sindacale, per attestare l'effettivo sostenimento dei costi e la loro rispondenza alle rilevazioni contabili e ai dati riportati nella dichiarazione IRAP.

Peraltro, tale interpretazione è coerente con la logica evolutiva che, seppure in un contesto diverso, ha guidato il legislatore alla modifica dell'articolo 1, comma 5 del d.P.R. n. 322 del 1998 al fine di prevedere 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. (.)*". (Soluzione che era già stata anticipata in via interpretativa dall'Agenzia delle entrate con le risoluzioni n. 125 e 146 del 2005).

A parere della scrivente, tale logica evolutiva è applicabile, fatte le opportune distinzioni, considerata la diversa formulazione letterale dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5) del decreto IRAP, anche per individuare il soggetto deputato al rilascio dell'attestazione di effettività dei costi di ricerca e sviluppo. Pertanto, in conformità con il parere della Direzione Regionale ..., si ritiene

corretta l'interpretazione secondo cui l'attestazione prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del decreto IRAP può essere rilasciata, nel caso di società quotate, dal presidente della società di revisione o, in alternativa, dal soggetto che ne ha la rappresentanza ai fini del controllo contabile.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.