



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 15/03/2007 n. 52

Oggetto:

Esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale da parte di società consortile di capitali. Articoli 117 e seguenti del Tuir

Testo:

Quesito

La "Associazione...." - ALFA (di seguito, "l'Associazione") ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione della disciplina del consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir (approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917).

In particolare, si chiede conferma circa la possibilità per una società per azioni avente scopo consortile di esercitare, in qualità di "controllata", l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'Associazione ritiene che il presupposto soggettivo richiesto dall'articolo 120, comma 1, del Tuir, per il valido esercizio dell'opzione possa realizzarsi in capo alle società consortili costituite nella forma di società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata, in quanto:

- 1) le società consortili di capitali, pur non essendo specificatamente indicate tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società ai sensi dell'articolo 73 del Tuir, sono pacificamente assoggettate a tale tributo, in quanto assimilate alle società di capitali nella cui forma sono state costituite e, inoltre, obbligate alla tenuta delle scritture contabili prescritte per tali soggetti, nonché alla presentazione della dichiarazione annuale (cfr. circolare ministeriale del 10 aprile 1988, n. 10);
- 2) nella "tabella B" delle istruzioni al modello "unico 2006-SC" da utilizzare per indicare nel frontespizio della dichiarazione la natura giuridica del contribuente dichiarante, le società consortili non sono autonomamente individuate e, pertanto, esse devono indicare il codice della società di capitali nella cui forma sono state costituite.

Tali soggetti, in sostanza, rivestono la medesima forma giuridica delle società di capitali e ne condividono il regime impositivo ai fini della determinazione del reddito imponibile e dell'aliquota di tassazione.

Parere della Direzione Centrale

Con riferimento alla natura giuridica dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione per il regime del consolidato nazionale, l'articolo 117, comma 1, del Tuir consente l'esercizio congiunto dell'opzione tra "la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata", se rientranti tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), allorquando fra gli stessi sussista un rapporto di controllo che, oltre a configurare una situazione di "controllo di diritto assembleare" ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, soddisfi anche i requisiti indicati all'articolo 120 del Tuir.

Come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, 53/E (capitolo 2), in particolare, in base al comma 1 dell'articolo 117 del Tuir possono assumere la qualifica di "controllante" i seguenti soggetti passivi Ires:

- a) le societa' di capitali residenti ovvero, le societa' per azioni e in accomandita per azioni, le societa' a responsabilita' limitata, le societa' cooperative e le societa' di mutua assicurazione, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir;
- b) gli enti pubblici e privati residenti, diversi dalle societa', che hanno per oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attivita' commerciali, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b) del Tuir.

Tra i soggetti ammessi in qualita' di "controllante", inoltre, il successivo comma 2, del medesimo articolo 117, include, a determinate condizioni, anche "le societa' e gli enti di ogni tipo, con o senza personalita' giuridica, non residenti nel territorio dello Stato" di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir (cfr. circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1.2.).

L'articolo 120, comma 1, del Tuir, richiamato anche dall'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, in particolare, stabilisce che, ai fini della disciplina del consolidato, "si considerano controllate" le "societa' per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilita' limitata (...)".

La menzionata disposizione, nel limitare l'accesso al consolidato in qualita' di soggetto controllato esclusivamente ai suddetti tipi di societa' di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.) restringe la platea dei soggetti ammessi alla opzione in tale veste, rispetto alla previsione contenuta nel comma 1 dell'articolo 117 del Tuir, che richiama tutti i soggetti passivi Ires di cui alle lettere a) e b) del comma 1 del predetto articolo 73 (nonche' quelli di cui alla successiva lettera d), del medesimo comma 1).

L'esercizio della opzione in qualita' di controllato e', dunque, consentito esclusivamente ai soggetti che risultino contemporaneamente (cfr. circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1.3.):

- . costituiti in forma di societa' di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.), diverse dalle societa' cooperative e di mutua assicurazione;
- . residenti nel territorio dello Stato, in quanto, come in precedenza anticipato, i soggetti non residenti sono ammessi all'esercizio dell'opzione (ricorrendo le condizioni contemplate dal comma 2 dell'articolo 117) esclusivamente in qualita' di controllanti.

Cio' opportunamente premesso, si osserva che sotto il profilo civilistico l'attivita' dei "consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi" e' disciplinata dal Capo II del Titolo X del Libro V del codice civile.

In generale, in base all'articolo 2602 del codice civile, "con il contratto di consorzio piu' imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese".

Quanto alla forma giuridica, il successivo articolo 2615-ter (recante "Societa' consortili") stabilisce che tutti i tipi societari disciplinati nei Capi III e seguenti del Titolo V (cioe' s.n.c., s.a.s., s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.) "possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'articolo 2602" del codice civile, cioe' quelli propri del consorzio.

In tali ipotesi particolari, secondo la giurisprudenza, la disciplina applicabile alle societa' consortili costituite ai sensi del predetto articolo 2615-ter va ricercata nelle norme specificamente disciplinanti il tipo societario di volta in volta prescelto.

In altri termini, in materia di societa' commerciali (vale a dire di societa' di capitali e societa' di persone ad eccezione della societa' semplice) il codice civile sembra riconoscere la possibilita' che una societa' di capitali costituita ai sensi dell'articolo 2247 del codice civile possa assumere quale "scopo societario" quello "consortile" di cui all'articolo 2602 del codice civile.

In tal senso, la I Sezione della Corte di Cassazione (sentenza del 27 novembre 2003, n. 18113) ha chiarito che "in materia di societa' consortile costituita secondo il tipo delle societa' di capitali (...), la causa consortile puo' comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, qualora la loro applicazione sia incompatibile con i profili

essenziali del fenomeno consortile, fermo restando che siffatta deroga non puo' giustificare lo stravolgimento dei principi fondamentali che regolano il tipo di societa' di capitale scelto, al punto da renderlo non piu' riconoscibile rispetto al corrispondente modello legale".

Secondo le considerazioni della Suprema Corte, in sostanza, sebbene la disciplina delle societa' consortili sia suscettibile di derogare a quella propria delle societa' lucrative, in linea di principio, lo scopo consortile non e' incompatibile con la natura tipica di societa' di capitale.

Nella disciplina fiscale, diversamente da quando accade per i "consorzi diversi dalle societa'" che sono espressamente ricompresi tra i soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 73 del Tuir, le "societa' consortili" non sono richiamate ne' dallo stesso articolo 73, ne' da altre disposizioni del Tuir.

Al riguardo, la circolare ministeriale 6 aprile 1988, n. 10, ha precisato che le societa' consortili costituiscono, agli effetti fiscali, un autonomo soggetto passivo da ricomprendere, a seconda della forma societaria rivestita, tra i soggetti:

- a) di cui all'articolo 2, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598 (norma, attualmente, trasfusa nella lettera a), comma 1, dell'articolo 73, del Tuir);
ovvero,
- b) di cui all'articolo 5 del decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, disciplinante i "Redditi prodotti in forma associata" (articolo, attualmente, riconducibile all'articolo 5, del Tuir).

Alle societa' consortili costituite in forma di s.p.a, s.a.p.a e s.r.l., pertanto, si applica la medesima disciplina fiscale prevista per le societa' di capitali elencate all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir, secondo la forma propria in cui le stesse sono state costituite.

Atteso che la natura consortile attiene alla causa dell'oggetto sociale e, non alla forma giuridica prescelta, in base alle considerazioni appena esposte, si ritiene che ai fini del consolidato fiscale nazionale non rilevi, quale condizione ostativa per l'accesso al regime, la particolare "causa" (nella fattispecie "consortile") oggetto del contratto sociale.

Ne consegue che, stanti tutti i requisiti richiesti dall'articolo 117 del Tuir, una societa' avente scopo consortile - costituita nelle forme di s.p.a., s.r.l. o s.a.p.a. - puo' esercitare validamente l'opzione per il regime del consolidato nazionale sia in qualita' di "controllante" (ai sensi dell'articolo 117, comma 1, del Tuir) che di "controllata" (ai sensi dell'articolo 120, comma 1, del Tuir).