

REDDITO IMPRESA E IRAP

Consolidato fiscale nazionale: ambito soggettivo

di **Sandro Cerato**

Con il **consolidato fiscale nazionale**, di cui agli artt. 117 – 129 del TUIR, si realizza in capo alla società controllante un'unica base imponibile, ai soli fini Ires, per tutte le società che fanno parte del medesimo gruppo. L'imposta, quindi, si calcola sulla somma algebrica dei redditi (e delle perdite) delle singole società. L'esercizio dell'opzione per il **consolidato** richiede la presenza di precisi requisiti soggettivi, sia in capo alla società controllante, sia in capo alla singola società controllata. Infatti, l'art. 117 del TUIR, contiene precise indicazioni sulle qualità della **società controllante** e delle **società controllate** per l'accesso alla tassazione di gruppo.

L'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto è stato poi oggetto di ulteriore e specifica disciplina da parte del **decreto 9.6.2004**, il cui art. 2 contiene alcune indicazioni in merito alla possibilità per la **società controllata** (o consolidata) di **esercitare l'opzione** sin dall'esercizio della sua costituzione, ovvero di "entrare" in un consolidato già esistente. Relativamente all'esercizio dell'opzione, l'art. 119 del TUIR contiene le condizioni che devono sussistere affinché l'opzione possa essere esercitata, integrate da alcune disposizioni del decreto attuativo. Importanti chiarimenti, in relazione all'ambito soggettivo, sono poi intervenuti dapprima nella **circolare 20.12.2004, n. 53/E**, esplicativa della tassazione consolidata, e successivamente in alcuni documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione 12.8.2005, n. 123/E, e risoluzione 30.10.2008, n. 409/E). Le disposizioni del TUIR e del decreto attuativo contengono precise regole per l'individuazione dei **soggetti ammessi alla tassazione di gruppo**, sia in qualità di controllanti, sia in qualità di controllate. L'art. 117, co. 1 e 2, del TUIR prevedono che il **soggetto controllante** debba rientrare alternativamente:

- tra le **società di capitali** o gli **enti commerciali residenti** nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. a) e b);
- tra le **società** e gli **enti di ogni tipo, non residenti** nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. d), a condizione che soddisfino i seguenti requisiti:
 1. residenza in un Paese con il quale sia in vigore un accordo contro le doppie imposizioni;
 2. esercizio nel territorio dello Stato di un'attività d'impresa, come definita dall'art. 55 del TUIR., "*mediante una stabile organizzazione alla quale la partecipazione in ciascuna società controllata sia effettivamente connessa*";
 3. la partecipazione di controllo sia compresa nel patrimonio della stabile organizzazione.

La circolare **n. 53/E/2004** ha precisato che non è sufficiente la sussistenza di una Convenzione

contro le doppie imposizioni, essendo invece necessario che tra l'Italia e lo Stato estero sussista un accordo per lo scambio di informazioni. Ciò significa che la possibilità di consolidare società non residenti (con stabile organizzazione in Italia) si restringe ai Paesi della Ue ed ai Paesi inclusi nella cd. "white list" di cui al D.M. 4.9.1996. La stessa circolare **n. 53/E/2004** ha altresì chiarito che non si può ritenere integrato il requisito dell'esercizio di attività di impresa in Italia, laddove la stabile organizzazione italiana del soggetto non residente abbia come oggetto effettivo la mera detenzione di partecipazioni in società residenti.

Con la **risoluzione 30.10.2008, n. 409/E**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, laddove una società estera sia considerata residente in Italia, per effetto dell'applicazione della presunzione di cui all'art. 73, co. 5-bis, del TUIR, la stessa ha la possibilità di esercitare **l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale**, sia in qualità di consolidante, sia in qualità di consolidata. Si ricorda che, ai sensi del citato art. 73, co. 5-bis, del TUIR, ai fini Ires, una **società estera** si considera **residente nel territorio dello Stato** laddove detenga partecipazioni di controllo (ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c.) in una o più società di capitali, o enti commerciali residenti, quando risulta verificata una delle seguenti condizioni:

- la società estera è controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c., da un soggetto residente;
- la società è amministrata da organi di direzione e gestione composti in prevalenza da soggetti residenti.

L'art. 117, co. 1, prevede che i **soggetti controllati** devono rientrare "*fra i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. a) e b)*", ossia società di capitali ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato. L'ambito soggettivo previsto per i soggetti controllati è poi ulteriormente ristretto dal successivo art. 120, co. 1, il quale dispone che ai fini della disciplina del consolidato nazionale, si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata. Conseguentemente, è possibile riassumere come segue i requisiti che devono sussistere in capo al **soggetto controllato** per l'adesione alla tassazione di gruppo:

- **residenza nel territorio dello Stato;**
- **forma giuridica di società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata**, con conseguente esclusione delle società cooperative e di quelle di mutua assicurazione.

Infine, è opportuno rammentare che sono esclusi dall'ambito soggettivo di consolidamento, oltre alle società di persone ed agli enti non commerciali, anche i seguenti soggetti Ires:

- società che fruiscono di riduzioni dell'aliquota Ires;
- società assoggettate ad una procedura concorsuale;
- società che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, di cui all'art. 115 del TUIR;
- società che hanno optato per il regime speciale della cd. "tonnage tax", di cui agli artt.

da 155 a 161 del TUIR.