

Le reti di imprese: profili fiscali di Livia Salvini

Le (non più vigenti) norme di agevolazione fiscale per le reti di imprese

La disciplina fiscale speciale delle reti di imprese ha subito molteplici vicende, strettamente collegate alle (quasi) parallele vicissitudini delle agevolazioni per i distretti produttivi. A costo di essere pedanti, sembra qui necessario in primo luogo di ripercorrere il frenetico avvicinarsi delle disposizioni in materia, che imputare alla schizofrenia legislativa appare davvero eufemistico, per cercare di acquisire certezza sulle norme attualmente applicabili.

Nel delineare in modo embrionale, per la prima volta, la disciplina giuridica delle reti di imprese, l'art. 6 bis, comma 2, D.L. n. 112/2008, introdotto dalla legge di conversione n. 133/2008, aveva previsto l'applicazione a tali reti delle disposizioni sui distretti produttivi, recate dall'art. 1, commi 366 ss., legge n. 266/2005. Tra le norme sui distretti che risultavano così applicabili alle reti erano comprese le **norme fiscali**, contenute nel comma 368, lett. a), ad eccezione di quelle relative ai tributi locali.

Tuttavia, contestualmente lo stesso art. 6 bis cit. modificava in maniera radicale la disciplina fiscale dei distretti, eliminando tutte le misure speciali di carattere sostanziale per essi precedentemente previste. Tali misure consistevano - e, come si vedrà, consistono tuttora, essendo state successivamente ripristinate, ma non per le reti - essenzialmente nella facoltà per i distretti (o meglio, per le imprese ad essi appartenenti) di optare ai fini Ires per la tassazione consolidata di gruppo; a seguito dell'opzione, le imprese assumono una soggettività passiva unitaria e la ripartizione del carico fiscale complessivo tra di loro è rimessa al distretto, "che vi provvede in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento, sulla base di principi di mutualità". È inoltre prevista la possibilità di concordare in via preventiva e in modo vincolante per almeno un triennio la misura della tassazione diretta con l'Agenzia delle Entrate e quella dei tributi locali nonché dei contributi con gli enti locali.

Quando le misure fiscali speciali previste per i distretti furono estese dall'art. 6 bis cit. anche alle reti di imprese, esse si erano però contestualmente ridotte, come previsto dallo stesso art. 6 bis, a ben poca cosa: tali misure consistevano infatti solo nella semplificazione degli adempimenti in materia di Iva e di tributi propri delle regioni ed enti locali. Come detto, tuttavia, le disposizioni sui distretti relative ai tributi locali non si applicavano alle reti per espressa previsione dell'art. 6 bis cit. Insomma, le reti nascevano senza alcun incentivo sostanziale di natura fiscale e con l'ausilio di sole semplificazioni procedurali ai fini delle imposte sul reddito.

Un primo radicale *revirement* del legislatore intervenne con l'art. 3, D.L. n. 5/2009, che ripristinò tutte le originarie agevolazioni - cui sopra si è accennato - per i distretti e, intervenendo sull'art. 6 bis cit., le rese tutte applicabili (comprese quelle in materia di tributi locali) anche alle reti di imprese (1).

Queste norme di *favor* per le reti - che restavano comunque in concreto anche per i distretti inapplicate e inapplicabili per mancanza di disposizioni attuative - ebbero peraltro vita brevissima. Ed infatti, già in sede di conversione dell'art. 3, D.L. n. 5/2009, ad opera della legge n. 33/2009, quando è stata (finalmente) data una definizione normativa del contratto di rete, per quanto attiene la relativa disciplina si è fatto parziale rinvio a quella dei distretti. Tuttavia, tale rinvio esclude proprio l'applicazione alle reti delle norme fiscali speciali previste per questi ultimi (art. 3 cit., comma 4 *quinquies*).

Tale esclusione appariva peraltro del tutto incompatibile con quanto ancora era disposto dall'art. 6 bis cit., che anche nell'art. 3 convertito continuava ad estendere alle reti le misure fiscali previste per i distretti. Finalmente il legislatore si accorse dell'antinomia ed essa fu sanata mediante l'abrogazione dell'art. 6 bis ad opera dell'art. 1, legge n. 99/2009.

L'art. 3, comma 4 *quinquies*, D.L. n. 5/2009 nonostante alcune successive modifiche, per quanto interessa è rimasto invariato: **ne consegue che, allo stato attuale, nessuna disposizione fiscale speciale è prevista per le reti di imprese.**

Certamente, come accade per i distretti anche per le reti un regime fiscale agevolativo può costituire un incentivo decisivo per l'aggregazione delle imprese. Tuttavia, proprio ancora come accade per i distretti - per i quali le norme fiscali incentivanti, introdotte nel 2006, non sono state ad oggi mai applicate - la strada delle agevolazioni appare quantomai impervia. Ed infatti, essa deve fare i conti *in primis* con i rigidi **principi comunitari** in materia di aiuti di Stato che vietano vantaggi fiscali selettivi a favore di determinate imprese o produzioni e che dunque limitano fortemente **le fiscalità di vantaggio** (2). Non per caso, lo stesso art. 1, com-

Note:

(1) Molti contributi in materia fiscale sulle reti di imprese risalgono a questa breve stagione e quindi commentano tali agevolazioni; cfr. tra gli altri Izzo-Mangano, *Tassazione dei distretti produttivi e delle reti di impresa*, in *Corr. Trib.*, 2009, 927; Trettel, *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1051.

(2) Si noti, al riguardo, che le reti - al contrario dei distretti - non hanno una base territoriale e che inoltre non sono previsti limiti alle dimensioni delle imprese aderenti; quindi, non sembrerebbe potersi fare leva sulle politiche comunitarie di *favor* fiscale per le imprese operanti in aree svantaggiate, oppure per quelle di pic-
(segue)

ma 371, legge n. 266/2005 fa comunque (inevitabilmente) salva la compatibilità comunitaria di tali misure, dando atto dell'esistenza del problema.

Per quanto attiene il diritto interno, poi, la strada adottata dal legislatore per i distretti ha dato luogo a molti e fondati **dubbi di legittimità costituzionale** sotto il profilo della violazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva, con riferimento soprattutto: alla "libera" ripartizione tra i soggetti partecipanti del complessivo carico fiscale Ires (3); alla facoltà di optare per una tassazione unitaria che comporta l'attrazione anche di imprenditori persone fisiche, soggetti passivi Irap, alla tassazione Ires, proporzionale e non progressiva (4); alla facoltà di predeterminare in via preventiva e forfettaria il carico impositivo ai fini delle imposte sul reddito.

Soggettività fiscale delle reti di imprese?

L'assenza di ogni disposizione di carattere speciale induce naturalmente a chiedersi quale sia allora, in via ordinaria, il regime fiscale delle reti di imprese.

La prima questione che si pone a questo proposito è quella se le reti possedano una **soggettività passiva** ai fini delle **imposte sul reddito**, distinta da quella delle imprese partecipanti. Purtroppo non sembra possibile dare una risposta certa a questa fondamentale questione: all'assenza di norme fiscali incentivanti si aggiunge dunque un'incertezza che potrebbe tradursi facilmente in un disincentivo alla creazione delle reti.

Il fatto è che, come non ha mancato di rilevare puntualmente la dottrina civilistica, i contratti di rete, sia pure nella specie "transtipica" individuata dal legislatore (5), possono assumere contenuti assai diversi, tutti rientranti nella ampia definizione di contratto con il quale "due o più imprese si obbligano ad esercitare in comune una o più attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali", individuando un organo comune incaricato di eseguire il contratto (art. 3, comma 4 *ter* cit.). E così si è rilevato, ad esempio, che il contratto di rete potrebbe avere a seconda della volontà dei contraenti mera rilevanza interna oppure anche esterna, stante il richiamo da parte del legislatore alle norme in materia di consorzio, e che una rete potrebbe essere costituita anche da un'associazione temporanea di imprese (6); o che la costituzione di una rete per contratto non dà luogo alla nascita di un soggetto collettivo, ma costituisce comunque una sorta di figura autonoma di rapporto associativo (7). E ciò, lo si ripete, non tanto nell'ambito di tesi divergenti sulla natura giuridica delle reti, quanto a causa dell'ampiezza delle maglie legislative.

Dal punto di vista fiscale, sebbene non sia affatto scontata la coincidenza tra la soggettività civilistica e quella passiva tributaria ai fini delle imposte sul reddito, questa indeterminatezza, o forse solo

variabilità, dell'assetto giuridico delle reti non può non riflettersi nella impossibilità, allo stato attuale, di prendere una posizione univoca sulla questione della loro soggettività passiva. Basti a tal proposito ricordare che ai fini Ires, i consorzi e le associazioni non riconosciute hanno soggettività passiva, insieme alle "organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo" (art. 73, comma 2, Tuir); non hanno invece, di norma, soggettività passiva le associazioni temporanee di imprese, e più in generale non sono idonei alla configurazione di un soggetto passivo i rapporti creati da contratti aventi mera funzione di coordinamento dell'attività sulla base di mandati.

Tuttavia, la struttura che origina dai contratti di rete è dotata di un organo comune, il quale - oltre a rappresentare i contraenti - ha la funzione di eseguire il contratto, ed è dotata di un fondo patrimoniale comune (in alternativa con la costituzione di un patrimonio destinato da parte di ciascun contraente). Elementi, questi, che potrebbero essere valorizzati (anche) ai fini fiscali nel senso della **autonomia soggettività delle reti** (8).

Può essere interessante notare che, nel breve periodo in cui sono state dotate di agevolazioni fiscali, come sopra illustrato, le reti di imprese sono state ritenute suscettibili di assumere, su opzione, una soggettività passiva autonoma rispetto alle imprese partecipanti. E ciò anche se si può ritenere probabile che sia stata proprio la incongruenza di una tale previsione con la natura e struttura delle reti ad aver condotto alla sua repentina abrogazione (9).

Note:

(segue nota 2)

cole-medie dimensioni. V. di recente su tali politiche comunitarie Melis, *Le delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 997.

(3) Cfr. Beghin, *Prime considerazioni sul regime di tassazione dei "distretti produttivi"*, in *Corr. Trib.*, 2006, 343.

(4) Cfr. Damiani, *Profili istituzionali e fiscali dei distretti produttivi*, in *Corr. Trib.*, 2006, 505.

(5) Si nota infatti che le reti, come libere aggregazioni di imprese, potrebbero anche essere costituite in forme contrattuali diverse da quelle previste dall'art. 3 cit.: cfr. Cafaggi, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I Contratti*, 10, 2009, 919 ss.

(6) Cfr. Cafaggi, *op.loc.cit.*

(7) Cfr. Camardi, *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*, in *I Contratti*, 10, 2009, 928.

(8) In particolare è assai discusso il regime, ai fini delle imposte sul reddito, dei patrimoni destinati, per i quali si è posto il dubbio se possano, di per sé, assurgere ad una autonoma soggettività passiva: Miccinesi, *Disciplina fiscale dei patrimoni destinati*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2007, 195 ss.

(9) Peraltro, come si è già accennato, la previsione di una autonoma soggettività opzionale ha dato luogo a molteplici dubbi di legittimità anche per quanto concerne i distretti, specie con riferimento alla ripartizione convenzionale al loro interno del carico fiscale complessivo.

Peraltro, nei lavori preparatori del D.L. n. 99/2009 (poi oggetto di stralci e rilevanti modifiche - cfr. doc. Senato n. 1644, della passata legislatura, e per l'attuale doc. Camera n. 1441 *ter*-C) veniva data una delega al governo per la disciplina delle reti di imprese che prevedeva - se non una autonomia soggettività fiscale - l'applicazione della disciplina civilistica e fiscale dei gruppi, secondo, per quanto qui interessa, i seguenti principi:

- configurazione giuridica delle reti come gruppo paritetico o gerarchico;
- regime contabile e fiscale analogo a quello dei gruppi e dei consorzi;
- agevolazioni fiscali secondo i meccanismi della *Dual Income Tax* (ideati per favorire la capitalizzazione mediante l'applicazione di una aliquota ridotta rispetto a quella ordinaria agli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito).

Questa delega, di cui si è poi persa ogni traccia, accompagnava una riformulazione dell'art. 6 bis D.L. n. 112/2008 analoga a quella poi definitivamente approvata, che come si è detto escludeva di per sé l'applicazione alle reti di ogni agevolazione fiscale di tipo sostanziale. Ad essa doveva tuttavia accompagnarsi, nel disegno originario, la creazione di un regime agevolativo *ad hoc* per le reti che non ha mai visto la luce.

In conclusione, permanendo l'attuale assetto normativo dovrebbe essere di volta in volta cura dei soggetti contraenti accertare - e potrebbe non trattarsi affatto di una facile opera - quale sia il corretto regime da applicare, ai fini delle imposte sul reddito, alla rete, con particolare riguardo ad una sua autonoma soggettività passiva.

Questioni sulla tassazione indiretta dei contratti di rete

Le incertezze sulla natura e disciplina giuridica delle reti si riflettono, inevitabilmente, anche nel comparto delle imposte indirette.

La prima questione da porsi, a questo proposito, è quella dell'eventuale applicazione dell'**imposta di registro** al contratto di rete. Ciò in quanto, da un lato, il contratto non può essere redatto per corrispondenza ma deve essere, per espressa previsione dell'art. 3, comma 4 *ter* cit., redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata; dall'altro, da esso non sembrerebbero scaturire (reciproche) prestazioni dei contraenti da assoggettare ad Iva (con la conseguenza di escludere per ciò solo l'applicazione dell'imposta di registro sulla base del criterio di alternatività Iva - registro), in quanto contratto avente piuttosto un contenuto organizzativo.

Naturalmente anche su tale profilo fiscale influisce il fatto se il contratto costituisca una struttura di tipo consortile o associativo, nel qual caso l'atto sarebbe assoggettato a tassazione in misura fissa ai sensi dell'art. 4, parte I, Tariffa.

Va poi considerata l'eventualità della tassazione della istituzione del fondo patrimoniale comune, ovvero del patrimonio destinato all'affare, previsti dall'art. 3, comma 4 *ter*, lett. c), cit. Ed infatti, con una discussa disposizione è stata ricompresa nell'ambito di applicazione dell'imposta di donazione la costituzione di vincoli di destinazione, anche se priva di ogni connotato di liberalità (art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006). Vincoli tra i quali può ricomprendersi la istituzione del fondo o del patrimonio e la loro dotazione. Tuttavia, poiché resta fermo, in ogni caso, che il presupposto dell'imposta di donazione, come previsto dall'art. 1 T.U. (D.Lgs. n. 346/1990), è costituito dal trasferimento di beni o diritti, nel caso in esame si dovrebbe ritenere che la costituzione di un patrimonio destinato all'affare non integri tale presupposto, restando il patrimonio nella proprietà dell'imprenditore (10). Nello stesso modo, non sarebbero da assoggettare all'imposta i conferimenti al fondo comune, laddove sia previsto che tale fondo costituisca proprietà comune dei contraenti (11).

Conclusioni

Le perplessità e l'insoddisfazione che la dottrina civilistica ha manifestato in ordine alla disciplina normativa del contratto di rete (12) trovano un *pendant* nel giudizio che può darsi sotto il profilo fiscale.

Anche volendo prescindere da valutazioni sull'opportunità di non dotare le reti - al contrario dei distretti - di alcuna agevolazione o semplificazione fiscale, valutazioni che vanno rimesse alla politica economica, sotto il profilo tecnico-giuridico le incertezze che connotano l'istituto sotto il profilo civilistico e la probabilmente eccessiva flessibilità dello strumento contrattuale fanno sì che nessuna conclusione certa possa attualmente assumersi sul loro regime tributario. Fatto, questo, che certamente non costituisce di per sé un incentivo alla loro costituzione.

Note:

(10) Conf. circ. Ag. Entrate n. 3/2008.

(11) Si dovrebbe escludere l'assoggettamento ad imposizione anche laddove il fondo sia destinato a costituire il capitale di una nuova struttura consortile o associativa, ai sensi dell'art. 4 Tariffe di registro.

(12) Tra i molti, Maugeri, *Reti di impresa e contratto di rete*, in *I Contratti*, 10, 2009, 957.

TRATTATO DI PROCEDURA PENALE

diretto da Giorgio Spangher

6 volumi in 9 tomi - oltre 6.800 pagine

Un'opera prestigiosa che segue l'impostazione editoriale classica del trattato, ma ne supera la formula tradizionale di raccolta di volumi monografici per fornire, invece, un'analisi unitaria e organica della materia con chiavi di lettura e strumenti di studio sia teorici che pratici.

Un'opera unica, realizzata da grandi accademici, magistrati e professionisti di riferimento nazionale.



GARANZIA DI AGGIORNAMENTO:
il Direttore del Trattato
e l'Editore garantiscono l'aggiornamento
dell'opera qualora intervengano
modifiche sostanziali della materia.

PIANO DELL'OPERA

Volume 1 - Tomo 1
Soggetti e atti: I Soggetti

Volume 1 - Tomo 2
Soggetti e atti: Gli atti

Volume 2 - Tomo 1
Prove e misure cautelari:
Le prove

Volume 2 - Tomo 2
Prove e misure cautelari:
Le misure cautelari

Volume 3
Indagini preliminari e udienza
preliminare

Volume 4 - Tomo 1
Procedimenti speciali. Giudizio.
Procedimento davanti al tribunale
in composizione monocratica:
Procedimenti speciali

Volume 4 - Tomo 2
Procedimenti speciali. Giu-
dizio. Procedimento davanti
al tribunale in composizione
monocratica: Giudizio. Proce-
dimento davanti al tribunale in
composizione monocratica

Volume 5
Impugnazioni

Volume 6
Esecuzione e rapporti giurisdizionali con autorità straniere

UTET
GIURIDICA

Richieda subito maggiori informazioni
sul TRATTATO DI PROCEDURA PENALE

**COUPON DA INVIARE
PER POSTA A:**

Wolters Kluwer Italia Srl
Viale Maresciallo Pilsudski, 124
00197 Roma

O PER FAX A:

06.80.79.223

PER ULTERIORI INFORMAZIONI:

www.utetgiuridica.it

marketing@wkgiuridica.it

Nome / Cognome o Società / Studio

Indirizzo

n.

Cap.

Città

Provincia

Telefono / Fax

Cellulare

E-mail

Clausola di ripascimento diritto di recesso ai sensi dell'art. 5D Jgs. n. 185/1999 - Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricezione del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma. Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n.196. La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia S.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID. L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società. I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo-contabile, commerciale e promozionale. Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha il diritto di conoscere, aggiornare, cancellare, rettificare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Ufficio MID, Milanofoiori, Strada 1 - Palazzo FG, 20090 Assago (MI).

Y04DF LE