

Dottorato di ricerca in
Diritto degli Affari e Tributario dell'Impresa
Ciclo XXVII

Coordinatrice: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**RETI DI IMPRESA: SOGGETTIVITÀ E
DISCIPLINA FISCALE**
“PROFILI INTERNI E PROSPETTIVE EUROPEE”
sintesi

Relatore:
Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Dottorando:
Giuseppe Giangrande

Correlatore:
Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

RETI DI IMPRESA: SOGGETTIVITÀ E DISCIPLINA FISCALE
“PROFILI INTERNI E PROSPETTIVE EUROPEE”

Sintesi

Il lavoro d'indagine che si propone analizza i profili normativi, in generale, e fiscali, in particolare, dello strumento di aggregazione rappresentato dal contratto di rete. Il tutto nell'ottica dei principi generali del diritto civile e tributario.

Lo sforzo profuso ha, così, condotto ad una valutazione d'insieme dei singoli profili della collaborazione sotto forma di rete, senza tuttavia tralasciare un'analisi di tipo squisitamente economico. Tale ultimo aspetto ha, invero, consentito di cogliere come la scelta promozionale del legislatore italiano (seppur poco “*raffinata*” in termini legislativi) sia diretta a garantire un ampio margine di operatività all'imprenditoria “nostrana” ed a fronteggiare la concorrenza di nuovi *competitors* internazionali particolarmente strutturati ed aggressivi. Tali finalità, si premette, non possono che trovare risposta e sostegno nel profilo strettamente dimensionale, capace di contribuire ad una minor incidenza dei costi fissi nella produzione dei beni e dei servizi, e ad una costante innovazione del prodotto mediante strutture destinate alla ricerca ed allo sviluppo.

Ciò risulta ancora più utile se si osserva il comparto produttivo italiano, caratterizzato dalla predominanza di imprese di piccole e medie dimensioni (PMI) le quali non sono in grado, con le loro risorse, di fronteggiare la competizione nel mercato globale.

Ecco, dunque, che la scelta economica (e politica) del legislatore risulta apprezzabile (nei fini) se si muove dal concreto bisogno di aggregazione per ottenere competitività, il quale può estrinsecarsi nel modello della concentrazione, ovvero nella integrazione delle singole attività mediante accordi di cooperazione i quali, viceversa, non pregiudicano l'autonomia delle parti.

Si osserva come, sulla scia dell'inquadramento alla base del presente lavoro, la scelta di tale secondo strumento ha consentito la nascita di tutti quei modelli che andremo a descrivere e che culminano nel contratto di rete.

In funzione delle premesse economiche sino ad ora solo accennate, si afferma, dunque, come l'indagine muova dai rilievi di soggettività e (di conseguenza) tassabilità della rete, con particolare riguardo al meccanismo premiale posto, altresì, sotto la lente europea.

Come meglio si vedrà, il fenomeno delle reti d'impresa è stato per lungo tempo privo di una disciplina giuridica unitaria: mentre l'attivazione di un piano di collaborazione era affidata ad alcuni modelli di associazionismo (come la *joint venture* o le Associazioni Temporanee d'Impresa), i rapporti di scambio di beni e/o servizi tra imprese erano regolati dalla disciplina comune dei contratti. Di recente, tuttavia, la crescente preferenza degli operatori per il modello reticolare - dovuta a contesti economici sempre più fondati sulla conoscenza e sull'innovazione, che impongono alle singole imprese lo sviluppo di rapporti di cooperazione con altre realtà - ha indotto il nostro legislatore a disciplinare il contratto di rete.

Tale strumento ha subito numerose modifiche sin dalla sua introduzione (art. 3, commi 4-ter, quater e quinquies, del d.l. 10 febbraio 2009 n. 5, convertito dalla l. n. 33/2009). Tuttavia, l'art. 42, commi da 2 a 2-septies, del d.l. 31 maggio 2010 n. 78, convertito con modificazioni dalla l. n. 122/2010, e l'art. 45 del d.l. 22 giugno 2012 n. 83, convertito con modificazioni dalla l. n. 134/2012, ne hanno fornito una nuova "tipicità". Si tratta di uno strumento estremamente flessibile, capace di adattarsi alle esigenze di imprese di ogni dimensione e settore, integrando due concetti ugualmente importanti, ma tra loro apparentemente distanti: la collaborazione imprenditoriale su programmi condivisi e il mantenimento dell'autonomia imprenditoriale. Il tutto, per il vero, a discapito della certezza del diritto e dei principi alla base dello stesso.

Sul punto, invero, si osserva come, a fronte della riconosciuta soggettività giuridica e fiscale attribuita in via "opzionale" (ma non troppo) alle reti mediante il d.l. n. 83/2012 ed il

d.l. n. 179/2012, si sia proceduto a fornire una disamina accurata del tema della soggettività in ottica civilistica, in generale, e tributaria, in particolare.

Si vedrà, infatti, come l'autonomia patrimoniale, espressione della disciplina positiva sulla responsabilità, costituisce l'elemento principale in grado di attribuire la soggettività, in particolare agli enti collettivi, i cui tratti distintivi appartengono al diritto civile o a quello pubblico negli stessi termini e con le medesime connotazioni con cui appartengono ad ogni altro ramo dell'ordinamento, compreso il diritto tributario, il quale può riferire situazioni giuridiche ad entità non qualificate come soggetti in altri settori, non essendo necessario che in essi sia compiuta la primogenitura della qualificazione. La soggettività tributaria, si dirà, non diverge dalla categoria generale della soggettività. In questo contesto si inseriscono, seppur marginalmente, le categorie schiettamente fiscali dei soggetti passivi (contribuente) e dei soggetti terzi (sostituto e responsabili) e una congerie ulteriore di *“organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi”*.

Quanto detto consentirà, pertanto, all'indagine di offrire gli strumenti necessari per determinare i criteri identificativi dell'imposizione reddituale propria delle reti (*“contratto”* e *“soggetto”*), mediante una stretta analisi degli ulteriori esempi di collaborazione tra imprese ed in particolare del consorzio.

Emerge, dunque, la necessità di valutare come all'interno del fenomeno collaborativo/aggregativo tra imprese si distinguano gli accordi che comportano il sorgere di materia imponibile in capo agli aderenti da quelli che, al contrario, creano un soggetto autonomo secondo i parametri individuati dalla clausola residuale di cui al secondo comma dell'art. 73, TUIR.

In tal senso, si propone una valutazione in concreto, con riferimento alle fattispecie *“ibride”* o atipiche, circa l'esistenza non solo di un'autonomia patrimoniale, ma anche di un autonomo potere decisionale dell'associazione rispetto a quello degli aderenti, desumibile in particolare dalla presenza di un'assemblea, di organi direttivi, e, più in generale, di uffici che

svolgono funzioni gestionali e non meramente esecutive. Da ciò si giunge all'individuazione del corretto regime applicabile tra quelli previsti dal TUIR per gli enti collettivi, il quale nel contratto di rete risulta complicato dall'attribuzione, o meno, della soggettività.

Invero, ci si è chiesto se, a fronte della forte autonomia patrimoniale e della possibilità per le imprese aderenti di istituire un organo comune con autonomi poteri gestori sulla rete, in assenza dell'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede (requisito formale indispensabile per acquisire soggettività), debba considerarsi in ogni caso esclusa la soggettività passiva in capo alla stessa rete. In altre parole, si è posto l'interrogativo per il quale in assenza di una soggettività acquisita *ex lege* sia parimenti da escludere una soggettività acquisita *ex contractu*.

Da ciò, si giunge ad ampliare il tema verificandone i presupposti in ottica sovranazionale, fornendo un completo approfondimento circa i divieti ai quali le agevolazioni previste per lo strumento del contratto di rete devono sottostare.

Filo conduttore dell'intero lavoro è rappresentato dalla lacunosa natura dell'istituto il quale, a fronte delle numerose agevolazioni concesse, sconta una scelta legislativa che, seppur carica di buoni propositi, pecca di sistematicità, chiarezza e soprattutto di affidabilità in quanto carica di questioni interpretative non facilmente superabili.

Come si vedrà, infatti, il difetto all'origine della scelta legislativa è quello di non aver concesso il rilievo che merita al profilo della collaborazione in luogo dell'organizzazione. Ciò emerge ulteriormente dalle complicate e quantomai frastagliate scelte normative fondate sull'inadeguatezza in ottica di esigenze imprenditoriali.

Invero, solo concentrando l'attenzione sullo stretto profilo collaborativo, posto alla base dello strumento "retista", si coglie la peculiarità e pericolosità del fenomeno.

Ad oggi si assiste alla effettiva riprova dell'assenza di precetti adatti a disciplinare l'aggregazione sotto la lente dell'imposizione diretta nella quale, come detto, la natura personale della tassazione comporta la distinzione tra accordi associativi e di scambio nonché

la corretta imputazione dei redditi derivanti dalle attività poste in essere dai contribuenti, anche quando svolte in modo coordinato per il perseguimento dell'interesse collettivo.

A fronte di questa esigenza, il legislatore del passato e (a quanto pare) quello attuale non tentano di fornire una disciplina generale e completa delle singole fattispecie che, seppur tipizzate, di certo non possono risolvere il problema delle aggregazioni che, per coordinare l'esercizio delle rispettive imprese, non si dotino di organi e risorse appositamente dedicate.

Anche in tal caso, in realtà, si realizza un bilanciamento tra interessi comuni (progetto condiviso) e propri di ciascuna partecipante, perseguibili mediante l'autonomia garantita da tali forme di aggregazione diverse dalla concentrazione.

Il modello in questione, altresì, nonostante preveda vantaggi in termini di abbattimento di costi e di aumento di competitività alle PMI che decidano di aprirsi alla cooperazione, relega tale agevolazione alle sole imprese dotate di un patrimonio comune con palese discriminazione nei confronti delle restanti.

Tuttavia, le maggiori problematiche si riscontrano nell'attribuzione in via opzionale delle soggettività giuridica (e tributaria) della rete.

Nello specifico, a fronte della facoltà concessa alle imprese partecipanti alla rete di non istituire un fondo comune né di nominare l'organo incaricato di gestire l'esecuzione del contratto, è riconosciuta, in caso le stesse vi provvedano, una vera e propria autonoma organizzazione destinata ad effettuare una o più attività comuni per conto delle imprese aderenti simile ad un consorzio.

In altri termini, le imprese aderenti al contratto di rete che provvedano a dotarsi di un fondo comune e delle strutture tipiche degli enti associativi, ma che legittimamente decidano di non iscrivere la stessa nel registro delle imprese, in modo tale da escluderne formalmente la soggettività, si troverebbero inconsapevolmente ad istituire parimenti un soggetto giuridico per previsione meramente contrattuale.

Ebbene, tale distorsione della disciplina comporterà la realizzazione, oltre alle note “reti-contratto” e “reti-soggetto”, di un *tertium genus* rappresentato dalla rete che, seppur non regolarmente adempiente le procedure che consentono di attribuirle per legge soggettività, dunque contrariamente alla volontà imprenditoriale, assume la natura di soggetto giuridico.

La scelta legislativa, non pare rilevare l'incoerenza del fenomeno che, così come disciplinato, non può definirsi attendibile per gli operatori. Questi ultimi si troverebbero dinanzi ad un soggetto giuridico che, oltre a non esser stato opzionato (il che già di per sé appare alquanto “*inusuale*”), determinerà l'incombenza degli obblighi sostanziali e formali derivanti dall'applicazione dell'art. 73, co. 2, TUIR.

In tal senso, altresì, i continui e contraddittori interventi del legislatore (e dell'Amministrazione finanziaria) si assumono come assolutamente distorsivi della *ratio* alla base dello strumento incentrata principalmente sul sostegno all'economia.

Dal canto suo, l'Unione Europea, in virtù del solo limite alla stessa concesso di valutare se la misura comporti aiuto di Stato alle imprese, pare impossibilitata a regolare una tale situazione di disagio. Nonostante in sede europea sia stata aperta la strada, per ciò che concerne l'istituto dei gruppi, ad un concreto progetto di base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), nulla è stato previsto in materia di reti. Interessante, infatti, sarebbe verificare l'applicazione della CCCTB nel modello di rete di impresa, inteso come strumento di differenziazione degli assetti produttivi e di ripartizione territoriale.

La Commissione europea ritiene, infatti, che l'unico modo sistematico per eliminare gli ostacoli fiscali di fondo che esistono per le imprese che operano in più di uno Stato membro è quello di fornire alle imprese una base imponibile consolidata per le loro attività a livello europeo.

Tale meccanismo permetterebbe di eliminare eventuali problemi di sovra tassazione e doppia imposizione nonché di oneri amministrativi e regolamentari gravosi per le imprese

nonché di incentivare la crescita e la creazione di posti di lavoro, contribuendo all'eliminazione degli ostacoli al completamento del mercato unico.

Ebbene, nonostante le istanze ed i precetti normativi volti ad incentivare un clima giuridico e fiscale favorevole alle imprese che decidono di collaborare per creare un sistema produttivo efficiente, innovativo e competitivo, lo stato attuale della normativa ordinaria e (di riflesso) fiscale, su cui si fonda lo strumento della rete, non può di certo definirsi soddisfacente in quanto, invero, determina la creazione di un vero e proprio ostacolo alla formazione di aggregazioni imprenditoriali.