

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”

Relatore:
Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Dottorando:
Giuseppe Giangrande

Correlatore:
Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Anno accademico 2014/2015

INDICE

INTRODUZIONE	pag. 1
---------------------	--------

INDAGINE SUI PROFILI INTERNI

CAPITOLO I

IL CONTRATTO DI RETE: L'ISTITUTO E LA SUA EVOLUZIONE

1. Considerazioni introduttive	pag. 8
--------------------------------	--------

2. Origini “economistiche” delle reti d’impresa	pag. 11
---	---------

3. La normativa italiana in materia

di “collaborazione” fra imprese	pag. 21
---------------------------------	---------

3.1. I distretti industriali	pag. 23
------------------------------	---------

3.2. Le reti formali: i distretti produttivi	pag. 28
--	---------

3.2.1. L’elemento contrattuale	pag. 31
--------------------------------	---------

3.3. Il contratto di rete e la sua disciplina	pag. 35
---	---------

4. Il contratto di rete come nuovo strumento

di sviluppo per le imprese	pag. 48
----------------------------	---------

4.1. Prime applicazioni e prospettive di miglioramento	pag. 52
--	---------

CAPITOLO II

LA SOGGETTIVITÀ GIURIDICA DELLE RETI D’IMPRESA

1. Brevi cenni in materia di capacità giuridica e soggettività	pag. 60
--	---------

1.1. La teoria organica	pag. 61
-------------------------	---------

1.2. Segue: le teorie atomistiche	pag. 62
-----------------------------------	---------

1.3. Segue: capacità giuridica, soggettività e personalità	pag. 64
2. La soggettività degli enti collettivi: le persone giuridiche	pag. 66
2.1. Evoluzione storica del concetto di persona giuridica: le teorie “tradizionali”	pag. 69
2.2. Le più recenti teorie “revisioniste” e le teorie moderne	pag. 79
2.3. La capacità delle persone giuridiche	pag. 83
2.4. Segue: gli elementi costitutivi della “soggettività”	pag. 86
3. L’evoluzione del contratto di rete nel segno della soggettività giuridica	pag. 91
3.1. Segue: il rapporto tra soggettività giuridica, autonomia patrimoniale e responsabilità dell’ente	pag. 100
3.2. Segue: l’autonoma organizzazione	pag. 103
4. Possibili conclusioni ricostruttive	pag. 106

CAPITOLO III

LA SOGGETTIVITÀ DELLE RETI D’IMPRESA AI FINI DELL’IMPOSIZIONE REDDITUALE

1. La soggettività tributaria	pag. 108
1.1. Profili introduttivi e riepilogativi	pag. 108
1.2. Capacità e soggettività nel diritto tributario	pag. 111
1.3. Il rapporto tra soggettività giuridica e soggettività tributaria	pag. 119
1.4. I profili soggettivi del rapporto d’imposta	pag. 122
1.5. Il presupposto d’imposta	

ed il principio di capacità contributiva	pag. 124
1.5.1. Soggettività e capacità contributiva	pag. 128
1.6. Il concetto di possesso del reddito	pag. 130
2. La soggettività tributaria dei raggruppamenti di imprese	pag. 135
2.1. Brevi premesse sulle forme di esercizio collettivo dell'impresa nell'imposizione tributaria	pag. 135
2.2. Gli enti nell'imposizione diretta	pag. 140
2.3. Le aggregazioni di imprese tra modelli societari e modelli consortili	pag. 144
2.4. I "gruppi" temporanei	pag. 148
2.4.1. La qualificazione di società di fatto	pag. 152
2.5. Conclusioni in tema di soggettività e tassazione consolidata dei distretti produttivi	pag. 155
3. L'imputazione dei redditi nella collaborazione tra imprese: il peculiare caso del consorzio	pag. 156
3.1. Rapporto tra mandato ed imputazione reddituale: il mandato con rappresentanza ed il mandato senza rappresentanza	pag. 156
3.2. La funzione mutualistica applicata allo studio dell'imputazione reddituale	pag. 160
3.3. Profili conclusivi	pag. 164
4. La soggettività passiva e l'imputazione reddituale nel contratto di rete	pag. 167
4.1. Brevi cenni riepilogativi-introductivi	pag. 167

4.1.1. (Segue) L'acquisizione della soggettività giuridica	pag. 168
4.2. Possibili risvolti fiscali	
in funzione della soggettivizzazione della rete	pag. 173
4.3. La "rete-contratto"	pag. 179
4.4. La "rete-soggetto"	pag. 183

INDAGINE SUI PROFILI SOVRANAZIONALI

CAPITOLO IV

LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO TRA VINCOLI COSTITUZIONALI E COMUNITARI: LE AGEVOLAZIONI FISCALI DEL CONTRATTO DI RETE

1. Brevi premesse introduttive sulla compatibilità europea delle norme di agevolazione	pag. 186
2. Misure fiscali e selettività: profili comunitari	pag. 189
2.1. Il quadro normativo comunitario di riferimento per gli aiuti di Stato	pag. 189
2.2. Misure fiscali e selettività nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE	pag. 198
2.2.1. (segue) Sentenza Azzorre	pag. 205
2.2.2. (segue) Sentenza Paesi Baschi	pag. 208
2.2.3. (segue) Sentenza Gibilterra	pag. 211
2.3. Gli altri profili comunitari rilevanti quali vincoli al legislatore nazionale:	
il principio di non discriminazione	pag. 213

3. Profili comunitari delle agevolazioni fiscali**in materia di aggregazione tra imprese: il contratto di rete** pag. 216

3.1. Brevi premesse sul contratto di rete

in ambito comunitario pag. 216

3.2. La disciplina dell'agevolazione fiscale

“offerta” alle reti e le condizioni di fruibilità pag. 223

3.3. (segue) Il rapporto con i vincoli comunitari pag. 228

3.4. Questioni aperte pag. 234

CONCLUSIONI pag. 238**BIBLIOGRAFIA** pag. 243

INTRODUZIONE

“Le norme premiali sono ritenute marginali, mentre in realtà lo Stato opera sempre più con premi (per chi ha già compiuto un’attività commendevole) e con incentivi (per chi compirà un’attività commendevole). La tradizionale funzione repressiva viene esercitata soprattutto attraverso l’uso della forza, mentre la funzione promozionale si avvale soprattutto dell’economia: ed è proprio l’accresciuta presenza dello Stato nell’economia ad offrirgli lo strumento per aumentare le sanzioni positive”¹.

Come si desume dagli scritti di Norberto Bobbio, sempre attuali e carichi di spunti di riflessione, l’attività promozionale di matrice economica provoca inevitabilmente una trasformazione all’interno dell’ordinamento giuridico, la quale a sua volta deve trovare riflesso anche nella teoria giuridica che si articola sulla distinzione di una teoria funzionale del diritto ad una teoria sistematica del diritto.

Per il filosofo, infatti, la visione funzionale è complementare alla visione strutturale o sistematica del diritto. Le due visioni sono dunque diverse ma interdipendenti, complementari ma non coincidenti: infatti la stessa struttura del diritto può svolgere più funzioni e, viceversa, la stessa funzione del diritto può essere svolta da strutture normative diverse. Il che, si riassume, impone al teorico del diritto di studiare tanto la struttura quanto la funzione delle singole norme promozionali, in particolare.

¹ BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Roma-Bari, 2007, pp. X ss..

Pertanto, al fine di garantire risultati soddisfacenti ad un tale approfondimento occorre in realtà analizzare i modelli politici che lo Stato vuole favorire ed esaminare l'efficacia concreta delle norme di incentivo senza mai tralasciarne gli aspetti formali.

Ciò *“impone un nuovo compito di chiarificazione che (...) ci mostri come i giuristi, incalzati dalle preoccupazioni e dalle necessità del presente, sono andati introducendo modificazioni importanti, sebbene non ancora sufficientemente percepite, nel loro apparato concettuale”*².

Ebbene, esclusivamente in ossequio a tali premesse si è inteso procedere all'indagine circa i profili normativi, in generale, e fiscali, in particolare, dello strumento aggregativo rappresentato dal contratto di rete, senza tuttavia tralasciare l'analisi degli aspetti prettamente agevolativo.

Invero, si tratta di una scelta promozionale del legislatore italiano (seppur poco raffinata in termini legislativi) al solo fine di incentivare il raggio d'azione commerciale dell'imprenditoria “nostrana” e di fronteggiare la concorrenza di nuovi *competitors* internazionali particolarmente strutturati ed aggressivi. Tali finalità non possono che trovare risposta e sostegno nel profilo strettamente dimensionale in grado di fornire una minor incidenza dei costi fissi nella produzione dei beni e dei servizi, una costante innovazione del prodotto mediante strutture destinate alla ricerca ed allo sviluppo e la disponibilità di mezzi sufficienti per poter accedere a importanti commesse che richiedono ingenti investimenti iniziali.

² CARRIÒ, *Sul concetto di obbligo giuridico*, in *Riv. di filosofia*, LXII, 1966, p. 154.

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 se si muove dal concreto bisogno di aggregazione per ottenere competitività, il quale può estrinsecarsi nel modello della concentrazione³, 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 operativo 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 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

³ Caratterizzato da una totale perdita di autonomia delle aderenti e la nascita di una struttura nuova, ovvero dalla creazione, in alternativa, di un gruppo societario, in cui il compito di direzione viene affidato ad una di esse.

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. Introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 3, commi 4-*ter*, *quater* e *quinquies*, del d.l. 10 febbraio 2009 n. 5, convertito dalla l. n. 33/2009, il contratto di rete è stato poi modificato dall'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 dall'art. 45 del d.l. 22 giugno 2012 n. 83, convertito con modificazioni dalla l. n. 134/2012.

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.

Ciò premesso, si precisa ulteriormente 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 è 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 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*" (trust, gruppi di società, fondi pensione e O.I.C.R., il G.E.I.E., l'associazione temporanea d'impresa, la stabile organizzazione, l'istituzione e l'azienda speciale).

Quanto detto consentirà, pertanto, all'indagine di offrire gli strumenti necessari per la determinazione dei criteri di 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 ben fondata, pecca di sistematicità, chiarezza e soprattutto di affidabilità in quanto carica di questioni interpretative non facilmente superabili.

INDAGINE SUI PROFILI INTERNI

CAPITOLO I

IL CONTRATTO DI RETE: L'ISTITUTO E LA SUA EVOLUZIONE

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive – 2. Origini “economistiche” delle reti d’impresa – 3. La normativa italiana in materia di “collaborazione” fra imprese – 3.1. I distretti industriali – 3.2. Le reti formali: i distretti produttivi – 3.2.1. L’elemento contrattuale – 3.3. Il contratto di rete e la sua disciplina – 4. Il contratto di rete come nuovo strumento di sviluppo per le imprese – 4.1. Prime applicazioni e prospettive di miglioramento.

1. Considerazioni introduttive

La dimensione imprenditoriale rappresenta oggi il vero strumento per il raggiungimento di apprezzabili risultati economici in una realtà, come quella attuale, del tutto connessa alla realtà della globalizzazione⁴.

⁴ L’OCSE definisce la globalizzazione come “*un fenomeno per il quale il mercato e la produzione di differenti paesi diventano sempre più interdipendenti attraverso i cambiamenti indotti dalla dinamica del commercio internazionale, dei flussi di capitali e tecnologici, cambiamenti dei quali il veicolo principale è dato dalle imprese multinazionali. Grazie alle tecnologie dell’informazione e della comunicazione tali imprese sono organizzate come reti transnazionali in un contesto di accresciuta concorrenza internazionale che si estende anche alle imprese locali, così come ad altre sfere della vita economica e sociale di ciascun paese*”. La dottrina, economica e giuridica, è copiosa sul punto. Vedasi APPADURAI, *Modernity at Large. Cultural Dimensions of Globalization*, in University of Minnesota Press, traduzione italiana *Modernità in polvere*, Roma, 2001; ARTHUR, *Self-reinforcing mechanisms in economics*, in Anderson-Arrow-Pines, *The Economy as an Evolving Complex System*, Santa Fe Institute, *Studies in the Sciences of Complexity*, Addison-Wesley, Redwood City CA.; BAUMAN, *Modus vivendi. Inferno e utopia del mondo liquido*, Roma-Bari; BECATTINI, *Dal distretto industriale allo sviluppo locale. Sviluppo e difesa di un’idea*, Torino; BELLINI (a cura di), *Il marketing territoriale. Sfide per l’Italia nella nuova economia*, Milano; BETTIOL-MICELLI, *Competitività dei distretti e design: rinnovare le basi della creatività*, in Bettiol-Micelli (a cura di), *Design e creatività nel made in Italy. Proposte per i distretti industriali*, Milano, pp. 105-132; CHRISTALLER, *Die Zentralen Orte in Süddeutschland*, Fisher Verlag, Jena, traduzione italiana *Le località centrali della Germania meridionale*, Milano, 1980; CORÒ-GRANDINETTI, *Industrial districts responses to the network economy: vertical integration versus pluralist global exploration*, in *Human Systems Management*, 20, pp. 189-199; CORÒ-MICELLI, *I nuovi distretti produttivi: innovazione, internazionalizzazione e competitività dei territori*, Venezia; FORTIS, *Il Made in Italy di fronte alle sfide della globalizzazione*, in Zanni (a cura di), *Distretti industriali e nuovi scenari competitivi. L’esperienza del distretto orafico aretino*, Milano, pp. 15-34.; FORTIS-QUADRIO

Occorre quindi soffermarsi sui meccanismi di interdipendenza tra mercato e produzione, il legame coi flussi di capitali e tecnologici, oltre che il ruolo delle imprese multinazionali e l'internazionalizzazione delle reti, pure in un'ottica di tutela di un livello alto e ottimale di concorrenza.

Nel nostro Paese, in particolare, come un pò in tutte le economie moderne, la piccola dimensione delle imprese rappresenta un limite rilevante per il conseguimento di una maggiore efficienza. Si pensi al peso che assumono in tale ambito le movimentazioni dei prodotti e degli operatori, gli scambi commerciali ed il generale ampliamento dei mercati che, con l'affermarsi delle nuove tecnologie e della (quantomai combattuta) progressiva integrazione economica e politica tra i vari Stati e culture, ad oggi producono nel mondo imprenditoriale il bisogno di collaborazione.

Tale necessità va intesa nella sua naturale accezione ovvero come realizzazione di attività coordinate delle singole imprese volte alla creazione di sinergie utili ad accrescere il margine di competitività sul mercato.

Spesso, invero, nell'impresa di piccole o medie dimensioni (PMI) incombe una consistente riduzione della capacità di mutare le strategie, di internazionalizzarsi ed in generale di fronteggiare le pressioni competitive.

CURZIO (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività italiana*, Bologna, 2006; GAROFOLI (a cura di), *Impresa e territorio*, Bologna; GRANDINETTI, *Evoluzione dei distretti industriali in una prospettiva knowledge-based*, Foedus, 6, pp. 3-18; KRUGMAN-VENABLES, *Integration and the Competitiveness of Peripheral Industry*, in Bliss-Braga de Macedo (a cura di), *Unity with Diversity in the European Economy*, Cambridge U.P., Cambridge (MA); MICELLI, *Imprese, reti, comunità*, Milano; MICELLI-DI MARIA (a cura di), *Distretti industriali e tecnologie di rete: progettare la convergenza*, Milano; PRANDSTRALLER-RULLANI, *Creatività in rete. L'uso strategico delle ICT per la nuova economia dei servizi*, Milano; RULLANI, *Reti locali ed economia della conoscenza*, in *Provincia di Roma, Il territorio soggetto culturale. La Provincia di Roma disegna il suo distretto*, Milano, pp. 143-173; VARALDO-FERRUCCI (a cura di), *Il distretto industriale tra logiche di impresa e logiche di sistema*, Milano, 1997.

Nel tempo, si è tentato di spiegare la mancata crescita dimensionale sulla base delle pecche istituzionali rappresentate dall'inadeguatezza delle regole di mercato fornite per l'allocazione dei diritti di proprietà dell'impresa e dalla presenza di forme di disincentivo fiscale alla crescita.

In presenza di tali ostacoli alla crescita, il sistema produttivo italiano ha dato vita in alcune aree del paese ai distretti industriali, una forma di rete informale fra imprese territorialmente concentrate, che ha consentito in passato di allentare i vincoli connessi con la piccola dimensione.

Più di recente, tuttavia, i distretti industriali hanno manifestato difficoltà nell'affrontare il nuovo contesto globale. Il vantaggio della vicinanza territoriale si è, tuttavia, ridotto e l'informalità delle relazioni distrettuali non ha garantito un livello adeguato di *commitment* (nella continuità della relazione e nella realizzazione di investimenti congiunti) per adattare le proprie strategie al mutato quadro competitivo.

La riduzione dei vantaggi localizzativi, altresì, favorisce la ricerca di partner in aree più distanti; i benefici della più ampia platea di imprese con cui allacciare rapporti di rete si accompagnano tuttavia a maggiori asimmetrie informative sulle loro caratteristiche.

Il passaggio a una formalizzazione delle reti fra le imprese, che potrebbe aumentarne l'efficacia, è quindi ostacolato dalle maggiori difficoltà ad acquisire informazioni sulle caratteristiche dei partecipanti, che rendono più difficile la scrittura di contratti efficienti, e dai limiti all'*enforcement* dei contratti, legati al funzionamento della giustizia civile.

Ebbene, sulla scia di tali presupposti, si è optato per una politica volta a favorire la crescita dimensionale delle imprese attraverso lo strumento della regolamentazione e degli incentivi alle modalità di cooperazione formali fra imprese⁵. Le reti, pertanto, assumono forma di strumento alternativo o propedeutico alla crescita dimensionale⁶.

La stessa introduzione del contratto di rete con la legge finanziaria per il 2009 ha assunto, infatti, una funzione di stimolo al superamento della tradizionale riluttanza delle imprese italiane a uscire dal capitalismo familiare e dalla piccola dimensione.

2. Origini “economistiche” delle reti d’impresa

Le “reti”, nella loro definizione più strettamente economica, rappresentano “*forme di coordinamento stabili*” fra imprese a metà strada tra il mercato e la gerarchia, finalizzate al raggiungimento di un obiettivo comune.

In tal senso, il carattere della “stabilità” consente uno scostamento rispetto al puro mercato, in cui i rapporti fra le imprese s’incentrano sullo scambio; mentre “il coordinamento”, in cui i partecipanti mantengono gran parte della loro autonomia, differenzia le reti dall’organizzazione gerarchica di un’impresa.

⁵ Si veda, in tal senso, *Questioni di Economia e Finanza. Occasional Papers. Le reti d’impresa* della Banca d’Italia di febbraio 2013, n. 152, p. 5 ss.

⁶ Già nel 2000 la “*Carta di Bologna*” adottata dai paesi OCSE riconosceva le reti come un importante fattore propulsivo della competitività delle piccole imprese (OCSE, 2001); nel 2008 lo *Small Business Act* (SBA) dell’Unione europea definiva alcune linee di azione per promuovere lo sviluppo delle piccole e medie imprese, stimolando l’intervento dei governi nazionali in tale ambito.

Ciò premesso, lo studio delle motivazioni sottostanti alla nascita delle reti e degli effetti sulle imprese coinvolte ha condotto ad una prima indagine argomentata sulla teoria contrattuale dell'impresa ed una seconda all'interno della teoria dei giochi⁷.

In particolare, l'approccio contrattuale alla teoria dell'impresa identifica come principi determinanti della creazione di una rete i costi di transazione e l'intrinseca incompletezza dei contratti⁸, in cui solo i primi dipendono dalla frequenza con cui vengono effettuati gli scambi, dalla fungibilità dei beni capitali utilizzati, dal grado di incertezza di mercato, sulle caratteristiche e sul comportamento dei partner⁹.

Un analogo incentivo per l'impresa deriva dall'esistenza di ampie aree di incompletezza dei contratti da siglare con altre parti per realizzare i propri obiettivi. La creazione di una rete stabile riduce la necessità di introdurre un numero elevato di clausole nei contratti.

Nella scelta di partecipare a una rete rilevano anche fattori tecnologici, quali la presenza di vantaggi da specializzazione (che possono essere sfruttati mediante la distribuzione di attività complementari fra i partecipanti), di economie di scala nel *core business*, di economie di scopo fra le imprese in rete.

Per ciò che invece concerne l'indagine che considera la nascita delle reti facente capo alla teoria dei giochi, occorre sottolineare preliminarmente

⁷ Per una completa analisi del tema, si ricordano, inoltre, le teorie sulla nascita delle reti con finalità di ricerca e sviluppo, ovvero sulle reti come soluzione di mercato ad alcuni tipi di asimmetrie informative, nonché sulle situazioni in cui le reti possono sostituire la crescita dimensionale.

⁸ In tal senso, COASE, *The nature of the firm*, in *Economica*, 3, 1937, p. 386.

⁹ WILLIAMSON, *The economic institution of capitalism: firms, markets, relational contracts*, New York, 1985.

come le imprese, soprattutto se operanti in uno stesso settore, abbiano una forte tendenza a coordinarsi, con effetti che si ripercuotono sul benessere sociale¹⁰.

Ciò detto, la teoria dei giochi studia il coordinamento fra imprese mediante due approcci: quello dei *networks* e quello delle *coalitions*. Tali strumenti hanno come punto di partenza lo studio dell'impatto della cooperazione fra due o più imprese sui profitti dei partner e/o dei concorrenti.

L'approccio dei *networks* studia la scelta di un'impresa di formare legami con altre imprese, in cui ogni legame ha un effetto sui partner e sui concorrenti anche in maniera non omogenea. L'impresa sceglierà la struttura di relazioni più profittevole e l'interazione strategica fra imprese porterà a definire quali networks possono considerarsi di equilibrio e quali no¹¹.

Nelle *coalitions* le imprese partecipanti definiscono le proprie strategie sia sulla base di giochi cooperativi sia come risultato dell'interazione non cooperativa.

Gli stessi modelli in questione, altresì, sono strumenti finalizzati all'analisi delle reti per l'innovazione, ovvero quelle strutture che consentono di sviluppare congiuntamente un'attività innovativa di grande

¹⁰ In alcuni casi, quando ad esempio il prodotto è poco differenziato e la presenza sul mercato è stabile, garantendo contatti ripetuti, i cartelli fra imprese determinano risultati di mercato prossimi a quelli del monopolio (questo tipo di reti rientrano fra le intese restrittive della concorrenza e sono vietate dalle normative *antitrust*).

¹¹ Esempi di *networks* si ritrovano negli accordi di reciproca spartizione del mercato oppure in quelli di *cross licensing* per l'utilizzo reciproco di brevetti.

rilevanza per una piccola impresa, dati i costi elevati e l'estrema incertezza dei profitti connessi con l'innovazione.

Invero, le reti di ricerca e sviluppo (R&D) possono svolgere utili funzioni nel superamento di eventuali soglie minime all'investimento in R&D, nell'evitare duplicazioni di spesa, nello sfruttamento di *asset* complementari delle imprese aderenti, nell'internalizzare gli *spillover*.¹²

L'innovazione collettiva può anche essere uno strumento strategico (anticompetitivo) per le imprese aderenti, se l'utilizzo è rivolto al c.d. “*scambio di ostaggi*”, ovvero finalizzato al costante mantenimento delle relative quote di mercato evitando cambiamenti di posizione degli altri partecipanti concorrenti.¹³

Non necessariamente tuttavia le reti di R&D rappresentano un vantaggio. Il loro fallimento invero può esser dovuto all'incompetenza degli “innovatori” forniti alla rete da ciascun partner.

Per di più, se si osserva la struttura costitutiva dei gruppi di imprese omogenee con responsabilità solidale, in caso di default di un membro viene ridotta l'asimmetria informativa del creditore. Tale aspetto fornisce un'ulteriore tipicità delle reti, mostrando come esse possano rappresentare

¹² JAFFE-TRAJTENBERG-HENDERSON, *Geographic Localization of Knowledge Spillovers as Evidenced by Patent Citations*, in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 108, 1993, p. 577.

¹³ Il rischio che l'innovazione collettiva sia utilizzata a questi scopi è tanto più alto quanto più il mercato è concentrato e quanto più l'innovazione tende a ridistribuire i profitti piuttosto che ad aumentarli a livello di settore. Nel caso di reti verticali a fini innovativi, l'analisi economica mostra che le innovazioni “complementari” sono molto difficili da attuare con strumenti contrattuali, perché richiedono un sostanziale coordinamento e *skills* adeguati in tutte le imprese componenti della filiera. Anche quando a guidare l'innovazione nella filiera è un'impresa leader, la capacità innovativa della rete dipende dalla possibilità di trasmettere e comprendere informazioni complesse e questo a sua volta riflette la distanza cognitiva tra i partecipanti. Infine, le reti verticali possono rappresentare uno strumento per accrescere le barriere all'entrata sul mercato a valle ed essere quindi anticoncorrenziali.

un modo per segnalare a terzi (non solo una banca, ma anche un potenziale committente estero) la qualità dei partecipanti¹⁴.

Occorre, infine, sottolineare come una rete possa essere anche considerata il risultato di un progetto di crescita delle imprese aderenti, in un contesto in cui siano presenti ostacoli sia alla crescita interna sia a quella mediante fusioni o acquisizioni. La crescita interna potrebbe essere ostacolata, oltretutto da vincoli finanziari, da una *governance* di tipo familiare dell'impresa; casi in cui il limite è dato dalle capacità manageriali della famiglia controllante.

La crescita esterna incontra in generale freni nella presenza di imperfezioni del mercato dell'allocazione della proprietà e del controllo di impresa. Questi freni possono derivare ancora una volta dal controllo familiare dell'impresa, che tende a resistere all'ingresso di capitale di rischio ed al trasferimento del controllo a terzi, nonché da un eterogeneo insieme di altri fattori, quali:

- i.* una normativa che non tutela a sufficienza l'azionariato diffuso e i finanziatori;
- ii.* le difficoltà per l'acquirente di ottenere sufficienti informazioni sull'impresa rilevata;
- iii.* le preferenze per il proprietario-controllante-manager per forme di *on-the-job-consumption*;

¹⁴ Si noti che i risultati dei modelli di *peer selection* qui presentati non sono generali, ma dipendono strettamente dall'ipotesi di responsabilità in solido dei partecipanti; la capacità segnaletica della rete è quindi fortemente correlata con tale previsione contrattuale.

iv. la presenza di una disuguaglianza nella distribuzione delle risorse finanziarie o mercati finanziari imperfetti che faticano a valutare il merito di credito del prenditore di fondi¹⁵.

A questi ostacoli si aggiungono anche i casi di fallimenti non dovuti a cause di mercato, ovvero legati a normative (soprattutto di tipo fiscale) che in vario modo agevolano le imprese che restano piccole.

Questo approccio enfatizza il ruolo della rete come (parziale e imperfetto) sostituto di una crescita dimensionale attraverso uno sviluppo interno o una fusione.

La rete riuscirebbe a mantenere i vantaggi della piccola dimensione, in termini di flessibilità organizzativa e rapidità di adattamento all'andamento del ciclo, e allo stesso tempo a garantire ai partecipanti alcuni benefici della grande dimensione senza che l'impresa debba necessariamente perdere la propria autonomia quale centro decisionale¹⁶.

Si osserva, invero, che la reale caratteristica innovativa delle reti di impresa è, nello specifico, l'approccio graduale e scalabile che esse offrono alla controversa problematica dell'aggregazione tra imprese. Le reti di imprese, infatti, possono essere viste sia come una forma di aggregazione attorno ad un progetto, sia come uno strumento per avviare un processo di aggregazione che può sfociare in forme più strutturate quali contratti di rete più vincolanti e garantiti, nuove società dotate di personalità giuridica, oppure veri e propri processi di fusione aziendale. L'aggregazione classica attraverso fusioni e acquisizioni si è rivelata sino ad oggi difficoltosa, in

¹⁵ Nello stesso senso, si veda, BARCA, *Imprese senza padrone*, Bari, 1984.

¹⁶ RULLANI, *L'economia delle reti: l'evoluzione del capitalismo di piccola impresa e del 'Made in Italy'*, in *Economia e politica industriale*, vol. 37, n. 4, 2010, pp. 141–165.

quanto rimane forte la resistenza a cedere o condividere il controllo dell'impresa: la maggior parte degli imprenditori italiani propende per detenere l'intero capitale di una media impresa piuttosto che una percentuale del capitale di una grande impresa, pur sapendo che nel contesto competitivo attuale corre un grave rischio di “*nanismo imprenditoriale*”. Lo strumento della rete propone quindi un approccio graduale ad un inevitabile processo di concentrazione, nella speranza che la gradualità permetta di limare le differenze tra le visioni imprenditoriali, diminuire le distanze, superare le paure personali.

Questo approccio graduale può essere suddiviso in tre fasi distinte:

- in una prima fase viene creata una rete di imprese di tipo “*leggero*” che svolge un'attività probabilmente solo interna, ossia senza coinvolgere nell'operatività soggetti diversi dai retisti, non dispone di fondo comune e l'organo comune (se istituito) è composto dai retisti che periodicamente si ritrovano per prendere decisioni¹⁷;
- in una seconda fase, visto il successo dell'iniziativa, gli imprenditori aderenti possono decidere di espandere l'attività della rete, che da “*leggera*” diventa “*pesante*”¹⁸, creando un fondo patrimoniale comune

¹⁷ In questa prima fase l'impegno dei retisti è limitato, è stato firmato un contratto con regole di comportamento specifiche davanti a un notaio, si è investito un capitale limitato, si è partecipato a delle riunioni e si sono svolte delle attività in comune sfruttando le rispettive strutture aziendali: un modo per perseguire un progetto comune e testarsi reciprocamente, senza compromettere la propria autonomia o investire ingenti capitali. Il rischio connesso alla responsabilità patrimoniale illimitata e solidale dei retisti è basso, dato che si svolgono solo attività interne alla rete.

¹⁸ La distinzione emerge in F. CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: “learning by doing”?*, in *Contratti*, 2010, p. 1146.

per sostenere maggiori investimenti e dotandosi di una struttura dedicata alla gestione del programma di rete¹⁹;

- in una terza fase la rete aspira a siglare contratti ed assumere obbligazioni in proprio, ossia a diventare un autonomo centro di attribuzione di diritti e di obblighi, e richiede la soggettività giuridica iscrivendosi nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese del luogo ove ha sede.

Il risultato finale è comunque un'aggregazione stretta tra imprenditori, nata con un semplice contratto di rete finalizzato al miglioramento della reciproca capacità innovativa e della competitività sul mercato.

Vi sono tuttavia situazioni in cui le reti, formali o informali, non possono essere perfetti sostituti alla crescita dimensionale. In particolare la mancanza di un'unità di direzione fra i partecipanti a una rete può implicare differenze nelle tecnologie adottate, nell'organizzazione, nella struttura finanziaria, nella propensione al rischio, che possono ridurre notevolmente i vantaggi del semplice coordinamento. Nel caso di sostituibilità imperfetta della rete rispetto alla crescita dimensionale, questa potrebbe comunque svolgere un utile ruolo propedeutico all'aggregazione, consentendo alle imprese di valutare le possibili sinergie di una successiva fusione.

Pertanto, l'insieme degli schemi teorici finora esposti mostra che la presenza di benefici riconosciuti alle reti non è sempre sufficiente a stimolare processi spontanei di aggregazione o di coordinamento, poiché la creazione di una rete comporta anche rischi e costi. In particolare: costi

¹⁹ Se l'organo comune viene costituito e la rete svolge un'attività, anche commerciale, nei confronti di soggetti terzi, assumendo obbligazioni verso gli stessi per l'esecuzione del programma, la rete viene assoggettata ad un regime speciale che limita la responsabilità patrimoniale dei retisti.

derivanti da conflitti d'interessi emersi nel corso del rapporto; i rischi di *free riding* da parte di imprese che intendano trarre vantaggi dalla rete senza fornire il proprio contributo (questi rischi sono accentuati da eventuali carenze di capitale sociale, che riducono la fiducia reciproca, e dall'inefficienza della giustizia civile, che favorisce comportamenti opportunistici); l'incertezza sulla realizzazione del programma comune.

Per ridurre l'incidenza di questi fattori, la teoria suggerisce l'utilizzo di contratti *enforceable* o di incentivi di pubblica provenienza.

Le soluzioni di matrice "economistica" alle problematiche in questione possono essere riassunte nell'inserimento nei contratti di rete di clausole che prevedono:

- a) la predisposizione di un programma comune che individui il contributo che ciascuno è chiamato a fornire e preveda strumenti di controllo (*monitoring*);
- b) un'allocazione e modalità di esercizio delle funzioni decisionali in grado di assicurare il *commitment* delle imprese e di garantirne il grado desiderato di autonomia;
- c) la creazione di presidi contro rischi di opportunismo;
- d) un'adeguata circolazione delle informazioni tra gli aderenti;
- e) un'adeguata redistribuzione dei profitti²⁰;
- f) una durata lunga o breve con rinnovo automatico²¹.

²⁰ MENÀRD, *The Economics of Hybrid Organizations*, in *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 160, 2004, p. 7.

²¹ Le clausole contrattuali sono inoltre più o meno stringenti a seconda del grado di *commitment*, del rischio, della complessità del coordinamento, dei tempi di recupero e della specificità degli investimenti, dell'impegno finanziario richiesto ai partecipanti. Se la rete opera in un contesto in rapida evoluzione è spesso prevista l'attribuzione del potere decisionale ad organi comuni e

L'intervento pubblico si rivolge alla creazione di incentivi diretti alla costituzione di reti di imprese. Questi potrebbero essere utili quando, riconosciuti i benefici del coordinamento fra imprese, l'incompletezza dei contratti e le asimmetrie informative fra i partecipanti rendano difficile la creazione di reti senza un aumento del *payoff* dei partecipanti.

L'utilizzo di incentivi fiscali presenta, tuttavia, un *trade-off* rispetto a scelte alternative delle imprese sulla propria struttura produttiva. In primo luogo, gli incentivi fiscali riducono il costo opportunità associato al mantenimento di una piccola dimensione e possono frenare processi di fusione tra imprese. Al contempo, tuttavia, creando le basi per una collaborazione stabile, il coordinamento tra imprese autonome potrebbe incoraggiare successivi processi di aggregazione e crescita dimensionale²².

In secondo luogo il ruolo del legislatore dovrebbe essere quello di disciplinare schemi giuridici che consentano di istituire forme di coordinamento in un modo sufficientemente flessibile²³.

strumenti che consentano la rinegoziazione del contratto nel tempo. Cfr. MENÀRD, *The Economics of Hybrid Organizations*, cit., p. 16.

²² Considerate le incertezze circa gli effetti finali degli incentivi, la risoluzione ottimale del *trade-off* non è agevole e dipende dalle caratteristiche della struttura produttiva e dalle variabili economiche di fondo: in presenza di una struttura di piccole imprese, a gestione prevalentemente familiare, con forti resistenze culturali alla crescita dimensionale e all'apertura del management all'esterno, gli incentivi alle reti d'impresa potrebbero produrre benefici concreti. Inoltre, gli incentivi fiscali dovrebbero essere orientati a determinati obiettivi piuttosto che a uno o più specifici strumenti contrattuali di coordinamento. In caso contrario si possono generare effetti distortivi non desiderati e indurre le imprese ad adottare uno strumento sub-ottimale solo perché conveniente dal punto di vista fiscale.

²³ L'intervento pubblico per la costituzione di reti di impresa non è nuovo nell'esperienza dei paesi industriali. La "Carta di Bologna" adottata dai paesi OCSE nel 2000 (OCSE, 2001) ha incluso fra le politiche per le PMI lo sviluppo di collaborazioni in rete, a cui partecipino anche università, scuole tecniche e istituti di ricerca. Secondo la Carta, queste politiche dovrebbero fornire un sostegno limitato nell'ammontare e nel tempo; gli obiettivi concreti delle reti dovrebbero essere *market driven* e non stabiliti a priori dal legislatore.

Ad oggi, tuttavia, nonostante la stratificazione normativa che si procede a descrivere, le esperienze attuate non hanno dato risultati particolarmente positivi²⁴.

3. La normativa italiana in materia di “collaborazione” fra imprese

Come anticipato nel precedente paragrafo, l'economia italiana è da sempre caratterizzata da una costante diffusione di formazioni societarie nelle quali più imprese tra loro indipendenti, per lo più di piccole e medie dimensioni (PMI), agiscono in modo coordinato al fine di integrare il processo produttivo.

Trattasi di un fenomeno emerso nella pratica e fatto oggetto di attenzione, agli inizi del secolo scorso, soprattutto da parte della dottrina economica, che già negli anni trenta del novecento sottolineava come svariati accordi potessero intervenire tra le imprese per l'acquisto di materie prime, l'utilizzazione di energia o la partecipazione a fiere ed esposizioni, con l'obiettivo di conseguire condizioni di massima economicità mediante la riduzione dei costi²⁵.

Tali fenomeni aggregativi possono essere il frutto della libertà contrattuale degli imprenditori che attraverso uno o più accordi danno vita ad una rete di imprese, ma possono anche generarsi all'interno di uno

²⁴ Tra le prime esperienze in materia di reti, si veda l'esempio danese del 1989, il quale prevedeva un sostanzioso incentivo economico e un gruppo di intermediari delle reti che ne facilitassero la creazione. Fra il 1989 e il 1993 furono create circa 1.000 reti, una parte rilevante delle quali cessò di esistere quando fu sospesa l'erogazione dei fondi. I rari studi sull'attuazione di queste politiche nei diversi paesi non mostrano forti evidenze della loro efficacia. Cfr. OCSE 2001.

²⁵ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi tra imprese e sistema delle reti*, in *Giurisprudenza commerciale*, vol. 37, 2010, p. 839.

specifico territorio (il distretto industriale) grazie alle particolari condizioni socio-economico che lo caratterizzano.

Di conseguenza, a differenza della rete (che costituisce una forma di coordinamento di natura contrattuale o fondata sulla contitolarità di taluni mezzi di produzione, grazie alle quali imprese perlopiù piccole o medie mirano a sviluppare maggior massa critica e maggior forza sui mercati, senza doversi fondere o unire sotto il controllo di un unico soggetto) il distretto industriale può essere definito come l'agglomerazione di più realtà imprenditoriali (ma non solo), normalmente di dimensione piccola o media, situate in un territorio circoscritto, specializzate in una o più fasi della produzione e interrelate da un complesso di rapporti non solo economici ma anche sociali²⁶.

Il concetto di rete, in altri termini, non coincide con quella di distretto in quanto identifica una modalità di organizzazione tra più imprese, non necessariamente localizzate nel medesimo distretto (anche se spesso lo sono), tra le quali si attua un coordinamento mediante il ricorso a rapporti giuridici derivanti o dalla comune titolarità di alcuni elementi dell'organizzazione - quali, a titolo esemplificativo, la partecipazione nel

²⁶ Cfr. BELUSSI, *Creatività e routine nelle reti: business network, reti distrettuali, reti creative e catene globali del valore*, in Mastroberardino-Lopes-Macario (a cura di), *Reti d'impresa. Scenari economici e giuridici*, Torino, 2006; CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi regolativi*, in Cafaggi (a cura di), *Le reti di imprese tra regolazione e norme sociali: nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004, p. 34; nonché Id., *Introduzione*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009, p. 11, secondo il quale “le reti di imprese differiscono sensibilmente dai distretti ed altre forme di aggregazione. Esse prescindono dalla territorialità e non sono dirette a realizzare economie di agglomerazione ma piuttosto di complementarità. Si inquadrano in sistemi organizzativi che operano anche in ambiti diversi da quello economico, ad esempio le reti sociali (...) Le reti hanno caratteristiche diverse dai distretti e dai sistemi produttivi locali. Esse riguardano sia le grandi che le piccole imprese, prescindono dalla territorialità, configurando forme di aggregazione puramente funzionali. È opportuno dunque ribadire la distinzione tra reti e distretti e la necessità di differenziarne la disciplina, conservando alle reti un profilo civilistico ed al contratto di rete una posizione rilevante nell'ambito dei contratti di impresa”.

capitale di una società che svolge servizi di comune interesse per le imprese aderenti alla rete ovvero la comproprietà di un particolare impianto produttivo - o da vincoli contrattuali²⁷.

Ebbene, come anticipato nel merito, la disciplina normativa in materia di reti d'impresa è frutto di un duplice ordine di interventi: da un lato, quelli rivolti ai distretti industriali, intesi come sistemi produttivi caratterizzati dalla presenza di una molteplicità di imprese localizzate in uno stesso territorio e unite da legami formali e informali; dall'altro, gli interventi rivolti alle reti formalizzate in uno degli strumenti previsti dal diritto civile e commerciale²⁸.

3.1. I distretti industriali

In materia di distretti non si può di certo prescindere dalla definizione dell'economista inglese Alfred Marshall²⁹ il quale, studiando le zone tessili del Lancashire e Sheffield, coniava il termine "*industrial district*" per descrivere le entità socio-economiche costituite da un insieme di imprese, facenti generalmente parte di uno stesso settore produttivo, localizzate in

²⁷ VILLA, *Reti d'impresa e contratto plurilaterale*, in *Giur. Comm.*, 6, 2010, p. 945.

²⁸ VILLA, *Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, pp. 104 ss.

²⁹ Si vedano, in particolare, MARSHALL, *The Economics of Industry*, 1879 e ID., *Principles of Economics*, 1890; BECATTINI, *Dal settore industriale al distretto industriale. Alcune considerazioni sull'unità di indagine dell'economia industriale*, in *Riv. Ec. Pol. Ind.*, 5, 1979, p. 1, il quale ha coniato il concetto di "distretti industriali" per la politica regionale e di sviluppo territoriale. Basata su concetti di Alfred Marshall, Becattini ha rilevato l'importanza dello sviluppo economico *place-based* utilizzando le nozioni di economie esterne, così modificando l'approccio alla politica industriale. Ai suoi studi si deve anche la scoperta dell'importanza della geografia del capitale sociale, della sociologia, della politica e della storia nella delineazione delle politiche dell'innovazione. Il concetto del distretto è stato richiamato da PORTER, *The Competitive Advantage of Nations*, New York, 1990, sulla base del suo cosiddetto "modello diamante" di vantaggio competitivo. La concentrazione delle attività economiche in cluster è visto come il risultato di "vantaggi competitivi" delle imprese nel trovare modi nuovi e migliori per competere in un settore e per portare più velocemente l'innovazione nel mercato.

un'area circoscritta, tra le quali vi era al tempo stesso collaborazione e concorrenza³⁰.

In tale lavoro veniva osservato come i vantaggi della produzione a larga scala potevano essere conseguiti non solo costruendo poche grandi imprese ma anche raggruppando in uno stesso distretto un gran numero di piccoli produttori.

Sin dall'origine emerge quindi un'idea di distretto fondata prettamente su dati economici e sociali come l'elevata concentrazione di imprese di produzione, la presenza nella zona di un numero di addetti al settore significativamente più elevato rispetto alle medie generali, la prevalenza di imprese di piccola o media dimensione e la specializzazione produttiva del settore ai quali si aggiunge la creazione di fasci di relazione, anche giuridiche, che coinvolgono non solo soggetti privati, ma anche soggetti pubblici o, comunque, enti diversi dalle imprese quali, ad esempio, gli enti di ricerca.

Tuttavia, nonostante l'interesse mostrato in ambito europeo per le più disparate forme di aggregazione tra imprese, l'attenzione per le forme di collaborazione territoriale tra imprese risulta essere avviata solo da pochi anni. Invero, solo nel 2006³¹, confermata nel 2008³², l'UE ha adottato

³⁰ Così ROSSI, *Prime considerazioni sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2006, p. 321; BECATTINI, *Introduzione: il distretto industriale marshalliano: cronaca di un ritrovamento*, in Becattini (a cura di), *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997, p. 3.

³¹ Comunicazione della Commissione "Mettere in pratica la conoscenza: un'ampia strategia dell'innovazione per l'UE", COM(2006) 502 def.

³² Si veda COMM(2008) 652 def.. Cfr. (<http://www.clusterobservatory.eu/index.html>).

un'ampia strategia d'innovazione e ha definito il rafforzamento dei *cluster*³³ (intesi generalmente come quei fenomeni empirici di concentrazione territoriale delle attività economiche e di innovazione)³⁴. Si tratta di una strada diretta all'internazionalizzazione dell'attività imprenditoriale di tipo

³³ Nel *Commission staff working document*, Sec(2008)2637 allegato alla Comunicazione COM(2008)652 del 17 ottobre 2008, si afferma che “*the concept of cluster generally comprises of three important dimensions:*

(i) *First and widely undisputed, clusters are seen as geographical concentrations of specialized firms, advanced skills and competences in the labor forces, and supporting institutions which increase knowledge flows and spill-over as a result of their proximity. This bundling of different strengths of is often referred to as a promising strategy to remain globally competitive. Due to co-location, firms can benefit from general and technology-related agglomeration effects in form of economies of scale and scope that improve their efficiency. Regions compete with each other worldwide in providing the best framework conditions in order to facilitate business growth and to attract investment and a talented workforce.*

(ii) *Secondly, clusters serve a functional purpose to provide a range of specialized and customized services to a specific group of firms, such as the provision of advanced and specialized infrastructure, specific business support services or training and coaching of staff. Cluster organizations help to channel, facilitate or provide access to facilities and services, which may include specialized research and test centers, consultancy, training, and so on. In this sense, clusters are a form of “self-organization” that offers competitive advantages. Clusters facilitate both intense competition and close cooperation, sometimes described as “co-opetition”. Geographical proximity is believed to facilitate the flows of tacit knowledge and the unplanned interactions that are critical parts of the innovation process. This flow relies upon the willingness of firms to inform others about their knowledge, which depends upon the trust established between actors. This in turn can be facilitated through continuous face-to-face contacts, to which efficient cluster organizations contribute by encouraging networking and cooperation.*

(iii) *Clusters are, thirdly, characterized by a certain dynamic social and organizational element, the so-called “institutional fix” or social glue that holds the different interlinked innovation actors – such as universities, businesses and public authorities – together and facilitates intense interaction and cooperation amongst them. Over time, clusters tend to develop a set of idiosyncratic norms, institutions, personal networks, and trust. Dynamic and effective interaction and cooperation in the knowledge triangle of education, research and innovation are crucial for realizing competitive advantages in times of increasing complexity of new technologies, products and services as well as of changing requirements for skills and competences.*

The - often unplanned - intense formal and informal contacts and exchange of business information, know-how, and technical expertise within clusters can lead to technological spillovers and the development of new and often unexpected ideas and new creative designs, products, services and business concepts that improve the innovation performance of businesses. While the above mentioned dimension of geographical proximity is seen to facilitate trust and close cooperation between innovation actors within clusters, the access to new knowledge and input from other clusters also needs to be ensured through global pipelines and networks”.

In dottrina v. AUDRETSCH-FELDMAN, *Innovative Clusters and the Industry Life Cycle*, in *Review of Industrial Organization*, vol. 11, n. 2, 1996, p. 253; JAFFE-TRAJTENBERG-HENDERSON, *Geographic Localization of Knowledge Spillovers as Evidenced by Patent Citations*, in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 108, 1993, p. 577; BATHELT-MALMBERG-MASKELL, *Clusters and Knowledge Local Buzz, Global Pipelines and the Process of Knowledge Creation DRUID Working Papers 02-12*.

³⁴ Si noti come la Commissione definisca il *cluster* come un gruppo di imprese, operatori economici ed istituzioni, territorialmente connessi, che “genera” esperti, risorse, fornitori e competenze specializzati.

aggregativo che rappresenta un esempio di buona pratica nello sviluppo di tale obiettivo, in grado di costituire un utile laboratorio sul quale calibrare scelte che, a livello transnazionale, possano offrire alle piccole medie imprese strumenti innovativi e efficienti di governo delle loro relazioni.

Da ciò differisce, in termini cronologici, il primo intervento italiano in materia di distretti industriali che risale agli anni novanta³⁵. Attraverso l'art. 36, della legge 5 ottobre 1991, n. 317, il legislatore definiva “i distretti”³⁶ quali sistemi di coordinamento delle piccole imprese manifatturiere operanti nel medesimo contesto territoriale e nello stesso settore di specializzazione e disciplinava la cornice per la concessione di finanziamenti regionali ad iniziative di sviluppo³⁷.

³⁵ Cfr. VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944. Circa l'evoluzione normativa in tema di distretti v. BALESTRI-CANTONI-LORENZON, *Le politiche per i distretti industriali*, Roma, 2002, p. 46; BECATTINI-RULLANI, *Sistema locale e mercato globale*, in Becattini-Vaccà (a cura di), *Prospettive degli studi di economia e politica industriale*, Milano, 1994; BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000, SFORZI-LORENZINI, *I Distretti Industriali*, in IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, 2002; VIESTI, *Come nascono i distretti industriali*, Bari, 2000; LORENZINI, *Le economie esterne marshalliane e il distretto industriale*, in IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, Roma, 2002.

³⁶ In tal senso, ONIDA, *Se il piccolo non cresce*, Bologna, 2004; NARDOZZI, *Miracolo e declino. L'Italia tra concorrenza e protezione*, Bari, 2004; PROVASI (a cura di), *Le istituzioni dello sviluppo. I distretti industriali tra storia, sociologia e economia*, Roma, 2002; DONNOLO, *Il distretto sostenibile*, Milano, 2003; BECATTINI (a cura di), *Il caleidoscopio dello sviluppo locale. Trasformazioni economiche dell'Italia contemporanea*, Torino, 2001; QUADRIO CURZIO-FORTIS (a cura di), *Complessità e distretti industriali. Dinamiche, modelli e casi reali*, Bologna, 2000; BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000.

³⁷ In particolare, la legge n. 317 del 1991, “*Interventi per lo sviluppo delle piccole e medie imprese*”, ha definito la cornice di riferimento per la concessione di finanziamenti regionali a progetti volti a sostenere la crescita e lo sviluppo economico locali. Ad essa hanno fatto seguito misure dirette a potenziare lo strumento dei distretti industriali: la deliberazione CIPE del 21 marzo 1997, che modifica la precedente deliberazione del 25 febbraio 1994, ricomprende le “rappresentanze dei distretti industriali” tra i soggetti promotori dei contratti di programma; la legge 7 agosto 1997, n. 266, c.d. legge Bersani, ha previsto la concessione da parte del Ministero dell'industria di un contributo per l'innovazione informatica e telematica dei distretti, per i finanziamenti di progetti innovativi rivolti a piccole imprese, e la concessione, da parte delle autorità regionali e provinciali, in aggiunta ai finanziamenti per i distretti industriali, di contributi in conto capitale ai consorzi di sviluppo industriale senza fini di lucro costituiti dalle regioni o dalle province autonome di Trento e Bolzano, per favorire la diffusione di beni e servizi necessari all'innovazione e allo sviluppo tecnologico e gestionale.

Il contesto storico che ha accolto l'evoluzione normativa dei distretti industriali vedeva un concreto potenziamento delle competenze regionali in materia, a conferma dello stretto legame con il territorio³⁸. In particolare, in alcune Regioni il distretto è stato concepito come strumento di amministrazione locale (c.d. distretto-organizzazione), prevedendo un'organizzazione (che può avere natura di soggetto pubblico o privato), deputata alla programmazione e all'allocazione delle risorse destinate allo sviluppo³⁹. Al contrario, altre Regioni consideravano il distretto come una struttura organizzata su base contrattuale separata dall'ente locale, di cui diviene l'interlocutore privilegiato (c.d. distretto-contratto)⁴⁰.

Il governo del distretto, pertanto, non veniva affidato ad una struttura contigua all'amministrazione regionale, ma ad un piano di coordinamento dei responsabili dei patti⁴¹. In qualche modo, quindi, gli interventi del legislatore in favore dei distretti hanno teso a formalizzare alcuni aspetti del distretto, alla ricerca di interlocutori specifici verso cui indirizzare le politiche.

La l. 11 maggio 1999, n. 140 modificando l'art. 36 della l. 317/91, ha riconosciuto, a fronte dell'inerzia regionale nell'individuazione dei

³⁸ Il d.lgs. 31 marzo 1998 n. 112, c.d. legge Bassanini, attribuiva alle Regioni le funzioni relative alla concessione di agevolazioni, contributi, sovvenzioni, incentivi o benefici di qualunque natura all'industria, ivi comprese le misure a favore delle PMI.; la legge 11 maggio 1999, n. 140 modificava la legge 317/91, ridefinendo i distretti industriali, e attribuiva alle Regioni la competenza ad individuare i distretti e al finanziamento di progetti innovativi e di sviluppo. La riforma del titolo V della Costituzione confermava tale tendenza, riconducendo materie quali la "ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi" e "il governo del territorio" alla competenza legislativa concorrente, limitando l'intervento statale alla definizione dei principi generali.

³⁹ Cfr. Regione del Friuli-Venezia Giulia (l.r. 27/99).

⁴⁰ Si veda il caso della Regione Veneto, in cui il governo del distretto è affidato allo strumento dei patti di sviluppo distrettuale alla cui realizzazione presiede la Consulta dei distretti a cui partecipano i rappresentanti dei patti, con funzioni di rappresentanza e di monitoraggio.

⁴¹ CAFAGGI, *Reti di imprese: lungo i sentieri di una ricerca*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita ed innovazione organizzativa*, Bologna, 2007, pp. 47 ss.

distretti⁴², quali sistemi produttivi locali i contesti produttivi omogenei, caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese, prevalentemente di piccole e medie dimensioni e da una peculiare organizzazione interna: i distretti.

3.2. Le reti formali: i distretti produttivi

Con riferimento alle reti formali occorre distinguere due tipi di interventi: quelli volti alla concessione di incentivi fiscali per promuovere iniziative di crescita e sviluppo delle imprese aderenti⁴³, in cui si inseriscono le misure previste dal d.l. n. 35/2005 e dalla legge finanziaria per l'anno 2006 sui c.d. "distretti produttivi"⁴⁴; quelli volti a migliorare la disciplina degli schemi utilizzabili per formare delle reti.

⁴² Circa l'importanza a livello sub-statale del tema delle reti, v. CAFAGGI (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali*, cit., p. 6; nonché, in ottica legislativa, l.r. Emilia Romagna 3/99, la l.r. Toscana 35/00, la l.r. Veneto 8/03, la l.r. Basilicata 1/01, la l.r. Friuli Venezia Giulia 27/99, la l.r. Lazio 36/01, la l.r. Liguria 33/02, la l.r. Puglia 33/99. Cfr. FORTIS-CERMINATI, *I distretti industriali nella concretezza economica e normativa: i "campioni territoriali" dell'Italia*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006, p. 189.

⁴³ In tale cornice si inseriscono, a titolo meramente esemplificativo, gli interventi previsti: dalla legge 21 maggio 1981, n. 240, sulle agevolazioni a favore dei consorzi e società consortili tra piccole e medie imprese; dalla legge 21 febbraio 1989, n. 83, sui consorzi per il commercio estero; dalla legge n. 317 del 1991 che prevede diverse misure di finanziamento destinate ai consorzi e società consortili tra piccole e medie imprese, aventi i requisiti dimensionali indicati nella legge medesima, costituiti con finalità di sviluppare progetti d'innovazione.

⁴⁴ Il decreto legge n. 35/2005 prevede un credito d'imposta per le spese consulenziali a favore delle piccole e medie imprese che attuino processi di concentrazione o che costituiscano forme di aggregazione contrattuali allo scopo di svolgere in comune un'attività imprenditoriale rilevante. La legge finanziaria per l'anno 2006 prevede per le imprese che intendono aggregarsi (nelle forme da determinarsi con un decreto ministeriale non ancora emanato) la possibilità di: *a*) accedere alla tassazione unitaria riservata ai gruppi (c.d. tassazione unitaria di distretto); *b*) eseguire adempimenti amministrativi e la stipula di contratti di diritto privato con la pubblica amministrazione per conto delle imprese da parte degli organi della rete; *c*) migliorare l'accesso al credito delle piccole e medie imprese, attraverso un regime che preveda la riduzione del rischio di credito in presenza di garanzie fornite dai Confidi e agevoli l'accesso alle operazioni di cartolarizzazione. Attribuisce, inoltre, al distretto funzioni para-pubbliche, di accertamento e certificazione. La definizione dell'ambito dell'intervento fa riferimento ad un criterio diverso da quello tradizionale (incentrato sul territorio e sulla specializzazione settoriale delle imprese coordinate): prende, infatti, in considerazione anche i c.d. distretti "funzionali" (reti tra imprese che operano in settori diversi e in ambiti territoriali anche lontani).

Si noti, in particolare, che solo a seguito dell'introduzione della disciplina del distretto produttivo il legislatore ha dato inizio alla valorizzazione della specificità del sistema produttivo italiano, composto in prevalenza da piccole e medie imprese organizzate in distretti industriali, facendo dei distretti produttivi la piattaforma di sviluppo dell'economia. La creazione di tale centro unitario risponde, quindi, a quello che è il principale ostacolo che le politiche di sostegno ai distretti incontrano, ovvero sia l'assoluta asimmetria tra la loro struttura economica e la struttura giuridica molecolare delle imprese che vi appartengono.

L'intervento normativo tende, come detto, a far convergere sostanza economica (unitaria) e forma giuridica (pluralistica) mediante la creazione di una piattaforma comune sul piano della fiscalità, della finanza, degli adempimenti amministrativi, della ricerca e dello sviluppo⁴⁵.

Da ultimo, accanto al distretto (produttivo) territoriale, viene previsto il distretto (produttivo) funzionale, quale libera aggregazione di imprese che cooperano in modo intersettoriale in una logica di *mutual business*: rispetto ai tradizionali distretti territoriali, il distretto funzionale prescinde da uno specifico territorio e si sviluppa come integrazione dell'offerta di beni e

⁴⁵ Relazione ddl finanziaria 2006. Si noti, inoltre, che la nuova disciplina non si sostituisce ma si aggiunge alle disposizioni concernenti i distretti industriali di cui alla l. 317/91 (cfr. Corte Cost. 11 maggio 2007, n. 165, par. 4.2.) dai quali, peraltro, si distingue nettamente sotto taluni profili. In primo luogo viene considerevolmente ridotto il ruolo pubblicistico nell'individuazione dei distretti a favore della libera determinazione delle imprese. Le imprese in possesso dei requisiti ministeriali possono quindi aggregarsi liberamente tra loro (comma 366): l'adesione delle imprese al distretto non può che essere libera (comma 367). A ciò si aggiunga che il concetto di distretto viene sganciato dal settore manifatturiero per aprirsi anche ai settori dei servizi, turistico, della pesca ed agricolo.

servizi da parte di imprese che svolgono attività complementari o comunque connesse⁴⁶.

In tal senso, nonostante l'uso del medesimo termine (“distretto”) tra i distretti industriali e quelli produttivi di cui alla finanziaria 2006, risulta diverso l'oggetto delle discipline. L'istituzione dei distretti produttivi non è collegata solo ad un determinato ambito territoriale, ma può richiedere un'articolazione in più di una regione, ognuna delle quali resta quindi libera di disciplinare all'interno del suo ambito le figure, omologhe ma distinte, dei distretti industriali.

In conclusione, quindi, con la disciplina dei distretti industriali, prima, e di quelli produttivi, poi, il legislatore pare comprendere la necessità di abbandonare l'approccio che caratterizza i precedenti interventi “incidentalmente” riguardanti il fenomeno della collaborazione tra imprese, focalizzati sull'unitarietà (società, consorzi, associazioni e raggruppamenti temporanei) o sulla tutela dei singoli (catene di produzione e distribuzione), per muovere verso una disciplina capace di meglio cogliere il fenomeno nella sua duplice valenza di “organizzazione” e “contratto”, “gerarchia” e “mercato”.

Di conseguenza, si assiste al sostanziale passaggio tra i distretti industriali, in cui parametro per l'individuazione di una collaborazione è rappresentato dal territorio, ai distretti produttivi in cui, seppur indirettamente, vi è il richiamo all'elemento contrattuale.

⁴⁶ Relazione ddl finanziaria 2006.

3.2.1. L'elemento contrattuale

Ebbene, a seguito di una tale distinzione, occorre sottolineare come gli strumenti giuridici per il coordinamento tra imprese preesistenti (e alternativi) alla organizzazione “*in rete*” così come attualmente disciplinato, sono di tre tipi: contratti plurilaterali (consorzi con attività interna e Associazioni Temporanee di Imprese - ATI); contratti bilaterali collegati; gli enti (ad es. consorzi con attività esterna⁴⁷), utilizzati in genere nelle reti ove occorra rafforzare la gestione del coordinamento attraverso la delega agli organi amministrativi di un elevato livello di discrezionalità. L'utilizzo dei diversi schemi previsti dall'ordinamento dipende dalle funzioni del coordinamento e dalle caratteristiche delle imprese aderenti.

Nello specifico, i contratti plurilaterali sono utilizzati prevalentemente per il coordinamento di imprese in posizione di parità. Lo strumento del consorzio, tradizionalmente, è utilizzato per fini mutualistici, al fine di consentire la gestione di fasi della propria attività economica (ad es. sviluppo di un prodotto o di un servizio, coordinamento delle attività di distribuzione) a costi minori, fermo rimanendo il normale dispiegarsi del gioco concorrenziale tra le imprese al di fuori del consorzio. Le ATI, invece, rappresentano un fenomeno aggregativo di durata limitata, costituito con lo scopo specifico di partecipare ad una procedura di appalto, senza dar vita ad un modello stabile di coordinamento destinato a durare nel tempo⁴⁸.

⁴⁷ Per il riconoscimento della soggettività dei consorzi con attività esterna, cfr.: C. Stato, sez. V, 20-01-2004, n. 156; T.A.R. Lazio, sez. III, 13-02-2002, n. 962; Cass., 4 giugno 2007, n. 12958.

⁴⁸ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi tra imprese e sistema delle reti*, in *Giurisprudenza commerciale*, vol. 37, 2010, p. 841; PALMIERI, *Introduzione*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011, p. XVI. Giuridicamente le ATI consentono a più imprese di partecipare a gare di appalto di cui non avrebbero singolarmente i requisiti. La

Per ciò che altresì concerne i contratti bilaterali collegati (reti di sub-fornitura, reti di distribuzione come il franchising, contratti di licenza di brevetto o *know how*, licenze di marchio), sono utilizzati prevalentemente in presenza di un'impresa leader in grado di coordinare le attività delle altre imprese. Secondo i principi elaborati dalla giurisprudenza, la presenza di un collegamento tra contratti rappresentato dalla destinazione a realizzare un'operazione economica comune rileva solo sotto il profilo degli effetti che le vicende estintive relative a singoli rapporti producono rispetto alla rete, secondo il principio *simul stabunt, simul cadent*⁴⁹.

Il collegamento contrattuale invece, non fornisce adeguata protezione agli investimenti specifici eseguiti dalle singole imprese per realizzare le finalità della rete contro il rischio di condotte abusive compiute da soggetti appartenenti ad altri nodi, né consente di integrare i singoli contratti con regole, desunte anche in via interpretativa da altri contratti collegati, idonee ad enucleare obblighi comportamentali che orientino le imprese verso la realizzazione dello scopo comune.

Infine, il coordinamento tra imprese può essere realizzato anche attraverso l'istituzione di un organismo apposito (c.d. *reti organizzative*) utilizzato in genere ove occorra assicurare la stabilità e l'efficacia del

possibilità di utilizzare cumulativamente le caratteristiche dimensionali, tecniche e operative delle imprese ai fini della partecipazione all'appalto si basa sul collegamento derivante da un mandato conferito dalle singole imprese ad una mandataria la quale partecipa all'appalto e assume la responsabilità per l'esecuzione.

⁴⁹ IAMICELI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, pp. 1 ss.

coordinamento delegando agli organi amministrativi comuni un elevato livello di discrezionalità⁵⁰.

Ebbene, lo strumento più diffuso di coordinamento, almeno anteriormente all'entrata in vigore del contratto di rete, è stato quello del consorzio con attività esterna o della società consortile, con finalità di carattere mutualistico, in cui le imprese intendono beneficiare di economie di scala derivanti dalla gestione in comune di risorse per la produzione di servizi di interesse comune o dei vantaggi connessi ad una dimensione maggiore, quale la partecipazione a gare di appalto rispetto a cui le singole imprese non abbiano i requisiti dimensionali⁵¹.

I consorzi, tuttavia, consentono, secondo parte della dottrina, solo di coordinare fasi delle singole attività economiche degli imprenditori per uno scopo mutualistico (riduzione dei costi) e non già l'esercizio di attività imprenditoriali comuni rivolte prevalentemente a terzi per la produzione di utili⁵². La regolamentazione del consorzio, inoltre, pur essendo dispositiva e quindi modellabile liberamente dalle imprese aderenti, conterrebbe disposizioni di default non adeguate a regolare in modo efficiente il coordinamento tra imprese.

⁵⁰ Possono al riguardo essere utilizzate tutte le forme previste dall'ordinamento, in particolare: consorzi con attività esterna, società consortili, società cooperative, società con scopo di lucro, associazioni e fondazioni, a seconda del modello più adeguato alle finalità perseguite dagli aderenti. Ai consorzi possono affiancarsi i GEIE (Gruppi Europei di Interesse Economico), regolati a livello comunitario, che rappresentano forme di coordinamento tra imprese dotate di autonomia patrimoniale e quindi di soggettività, pur non essendo provvisti di personalità giuridica. Cfr. IANNACCONE, *Il Contratto di Rete e il ruolo del notaio*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., 2011, p. 122.

⁵¹ Data l'esistenza di un tale strumento, da più parti si è criticata l'istituzione del contratto di rete in quanto una pedissequa riproduzione del primo.

⁵² PALMIERI, *Profili generali del Contratto di Rete*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., 2011, pp. 11 ss.; SCOGNAMIGLIO-TRIPPUTI, *Il contratto di Rete per l'esercizio di attività comune: profili patrimoniali e organizzativi*?, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., 2011, p. 41.

In pratica, se da una parte si è tentato di fornire giudizi di assimilazione, se non di sovrapposizione o addirittura di equivalenza, fra il contratto di rete e quello di consorzio (ex artt. 2602 e ss., c.c.), dall'altra ci si è chiesto se il primo, come il secondo, possa dar luogo ad un'autonoma figura imprenditoriale, esposta poi all'applicazione di procedure concorsuali⁵³.

Ad ogni modo, accanto ai consorzi anche l'uso delle società è molto diffuso. Se si osserva, infatti, nell'ambito delle diverse forme societarie lo strumento che appare più adeguato, rispetto all'esigenza di coordinamento, sembra rappresentato dalla società a responsabilità limitata.

Essa, invero, coniuga l'ampiezza dei beni conferibili (che a differenza delle S.p.A. comprende anche prestazioni di opera e di servizi, garantiti da polizza fideiussoria o assicurativa) al beneficio della limitazione di responsabilità, mantenendo ampi margini di flessibilità di regolazione dell'attività di gestione ed amministrazione (che può essere delineata sia secondo il modello della società per azioni sia secondo il modello della società di persone prevedendo l'amministrazione congiuntiva) e dei rapporti tra soci.

⁵³ Quesito che, come vedremo nel prosieguo, ovviamente si legittima a due condizioni:

- che ricorra l'ipotesi (non più esclusiva, come si è visto, ma che qui si è voluto mettere in primo piano) di un programma di rete che come quello dei consorzi con attività esterna preveda lo svolgimento di un esercizio in comune di attività rientranti nell'oggetto delle imprese dei contraenti; costituendo allora a servizio di tale attività un patrimonio la cui funzione di garanzia sia destinata ad operare secondo il regime descritto dagli artt. 2614 e 2615 c.c.;
- sempre che si conceda che anche una gestione formalmente erogativa — che consista però nella produzione di un servizio a beneficio dei suoi partecipanti, i quali al contempo coprano i costi di produzione con contributi periodici — sia compatibile con la nozione d'impresa, almeno in punto di "economicità". Il che però, non essendo tendenzialmente contestato per i consorzi con attività esterna (che infatti in caso di insolvenza sono normalmente sottoposti a procedure concorsuali), neppure qui lo sarà.

Gli altri schemi societari, invece, appaiono residuali ai fini del coordinamento. In tal senso, la società per azioni presenta situazioni di restrizione relative al patrimonio (capitale sociale minimo elevato), alla natura e alla disciplina degli enti conferibili (non essendo conferibili prestazioni di opere e servizi), una minore elasticità organizzativa (non potendo l'assemblea e più in generale i soci ingerirsi nell'attività amministrativa che rimane di esclusiva competenza degli amministratori e non essendo possibile prevedere cause di esclusione dei soci), oltre a costi elevati di gestione. Le società in nome collettivo, viceversa, non prevedono restrizioni alla natura dei conferimenti e, di conseguenza, consentono di valorizzare il contributo amministrativo dei soci (la regola di default è l'amministrazione disgiuntiva di tutti i soci salvo patti diversi), ma tutti i soci rispondono illimitatamente per le obbligazioni sociali. La società in accomandita per azioni e in accomandita semplice potrebbero avere una qualche utilità solo in presenza di reti in cui le imprese intendano graduare i poteri amministrativi e la responsabilità degli aderenti limitando il ruolo di alcune imprese a quello di soci finanziatori con limitazione di responsabilità.

3.3. Il contratto di rete e la sua disciplina

Sulla scia di quanto accennato in precedenza, risulta fondamentale per l'indagine in corso analizzare i tratti caratteristici del "contratto" di rete e la *ratio* allo stesso sottostante che rappresenta la traduzione giuridica del preliminare fenomeno economico della collaborazione tra imprese.

Seppur attualmente vi è una normativa che ne definisce i dettagli, come poc'anzi accennato, le forme che lo stesso contratto può assumere sono a volte tipiche ed altre atipiche in quanto frutto della mera libertà contrattuale delle parti.

Ad oggi, il tentativo di definire il contratto di rete si concretizza nell'art. 3, commi 4-*ter* e ss., d.l. 10 febbraio 2009, n. 5, ai sensi del quale il fenomeno dell'aggregazione "in rete" delle imprese si traduce nel contratto con cui più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

Di conseguenza, dalle ceneri della normativa in materia di distretti produttivi del 2008, nasce il primo richiamo assoluto al concetto di rete di impresa così come attualmente inteso⁵⁴.

⁵⁴ Si veda l'abrogato articolo 6-*bis* del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (introdotto dalla legge di conversione 6 agosto 2008, n. 133) con cui il legislatore modificava sostanzialmente la disciplina fiscale dei distretti produttivi e introduceva un primo richiamo alle reti di imprese (art. abrogato a seguito dell'art. 1, l. 23 luglio 2009, n. 99). Relativamente alla disciplina dei distretti, il decreto in particolare eliminava le disposizioni relative al consolidamento fiscale ed alla tassazione unitaria per le imprese appartenenti ai distretti produttivi, sostituendole con norme di semplificazione ai fini degli adempimenti IVA: la nuova lett. *a*) del comma 368 della finanziaria 2006, così come modificata da Dl. 112/2008, al fine di razionalizzare e ridurre gli oneri legati alle risorse umane e finanziarie conseguenti alla effettuazione degli adempimenti in materia di IVA, rimetteva ad un regolamento di delegificazione, rispettoso della disciplina comunitaria, il compito di disciplinare apposite semplificazioni contabili e procedurali.

Nello specifico, infatti, il decreto del 2008 sancendo che alle reti di imprese di livello nazionale ed alle catene di fornitura si applicavano le disposizioni contenute nella Finanziaria 2006 concernenti i distretti produttivi⁵⁵, sottolineava lo scopo di *“promuovere lo sviluppo del sistema delle imprese attraverso azioni di rete che ne rafforzino le misure organizzative, l’integrazione per filiera, lo scambio e la diffusione delle migliori tecnologie, lo sviluppo di servizi di sostegno e forme di collaborazione tra realtà produttive anche appartenenti a regioni diverse”*.

Ebbene, si rileva come la definizione “contrattualistica” dello strumento della rete non aveva ancora interessato il lavoro del legislatore.

Solo con la legge n. 5, del 2009 (più volte modificata) si giunge ad una definizione di contratto di rete priva di rinvio alle fonti secondarie per la disciplina di dettaglio⁵⁶.

Tale figura, pertanto, consente di formalizzare schemi di coordinamento altamente differenziati quanto alla propria funzione e all’intensità del vincolo. Sotto il profilo dell’intensità la rete può spaziare da un mero accordo per lo scambio di informazioni, di prestazione o di collaborazione, all’esercizio di un’attività economica. Sotto il profilo funzionale, con il contratto di rete le parti possono realizzare obiettivi di

⁵⁵ Nello specifico l’art. 6-bis, commi 1 e 2, Dl. n. 112/2008 introduceva un concetto di rete funzionale all’applicazione delle disposizioni in materia di *“tassazione consolidata distrettuale”* e di *“tassazione concordata”* di cui all’art. 1, commi da 366 a 371-ter, l. n. 266/2005.

⁵⁶ Mediante la legge 23 luglio 2009, n. 99, il cui art. 1 interviene sulla disciplina del contratto di rete e abroga l’art. 6bis dl 112/2008, il legislatore definisce la differenza socio-economica e giuridica dei fenomeni del distretto e della rete, definendo il primo facendo riferimento ad un dato puramente materiale (la libera aggregazione tra imprese), la cui rispondenza alla nozione di distretto è affidata ad un provvedimento ricognitivo della pubblica amministrazione il quale, quindi, riconosce “dall’alto” il distretto, e disciplinando il contratto di rete indicandone alcuni contenuti, necessari o facoltativi, e accordando benefici e semplificazioni per le imprese aderenti, ponendo, in ogni caso, all’origine della rete uno specifico atto di autonomia privata. Cfr. VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945.

integrazione verticale⁵⁷ o di cooperazione di tipo orizzontale, anche rafforzando legami già in atto (basati su ATI, consorzi, patti parasociali, ecc.) al fine di compiere attività d'interesse comune⁵⁸.

Come si dirà, tuttavia, la tecnica legislativa con la quale il legislatore ha affrontato la questione della collaborazione imprenditoriale non pare esente da critiche. Si è assistito, invero, ad un'attività normativa caratterizzata da ripetuti interventi modificativi, privi di una linea comune, che hanno condotto ad una disciplina incompleta, frammentaria, asistemica, approvata nell'ambito di procedure legislative improprie (legge Finanziaria, legge di conversione, legislazione d'urgenza)⁵⁹.

La dottrina, in tal senso, si divideva tra coloro che sin da prima dell'intervento normativo della l. 33/2009 prospettavano la modifica degli artt. 2602 e ss. al fine di rendere il modello consortile ancora più adatto a realizzare le reti di imprese e a sostenerne la competitività⁶⁰, e coloro che proponevano l'introduzione di una disciplina generale delle reti di imprese in grado di rileggere la teoria del collegamento negoziale e del contratto

⁵⁷ Si pensi ai casi in cui per governare una rete di sub-fornitura si condividano standard di produzione, nonché il coordinamento di un sistema di distribuzione, basato su rapporti di *franchising*.

⁵⁸ IAMICELI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete*, cit., p. 32 s.; OSTI, *I limiti posti dalla concorrenza al coordinamento di imprese*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, pp. 147 ss.

⁵⁹ Cfr. CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto do rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, p. X, secondo il quale “ancora assente il formante giurisprudenziale, il succedersi degli interventi legislativi ha prodotto un vivace dibattito in dottrina che visto gli interpreti divisi (quasi) su tutto, ma uniti nella critica alla tecnica legislativa utilizzata e al “prodotto” che ne è scaturito, costituito da regole incomplete e di non piena applicazione che di certo non aiutano gli operatori ad avvalersi del nuovo contratto”. Tra gli altri si vedano MOSCO, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giur. Comm.*, 1, 2010, p. 84, CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009, p. 911 e MACARIO-SCOGNAMIGLIO, *Reti di imprese e contratto di rete*, in *I contratti*, 2009, p. 915.

⁶⁰ MOSCO, *Coordinamento consortile per la competitività delle imprese tra codice civile e leggi speciali*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009, p. 159.

plurilaterale⁶¹, contro chi sosteneva l'impossibilità di un intervento legislativo in virtù della natura delle reti intese come manifestazioni di autonomia negoziale⁶², ovvero spingeva per colmare il vuoto lasciato dalla mancanza di un contratto di rete con scopo comune che non comportasse la nascita di un nuovo soggetto di diritto⁶³.

Tali istanze, ancora oggi, non hanno avuto pienamente seguito, in quanto la dottrina maggioritaria, in termini generali, ritiene che il fenomeno (economico) reticolare vada oltre la disciplina normativa di matrice contrattuale.⁶⁴

Si attesta, invero, nella realtà normativa sino al 2009 proposta, un difficoltà nel superare l'omessa previsione degli strumenti concettuali idonei a risolvere i potenziali conflitti.

Allo stato attuale e limitandoci ad un'indagine normativa, tuttavia, come detto, l'obiettivo generico alla base dello strumento della rete è di accrescere la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato.

⁶¹ CAFAGGI, *Reti contrattuali e contratto di reti, ripensando il futuro*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007, p. 439.

⁶² PERLINGIERI, *Reti e contratti tra imprese tra cooperazione e concorrenza*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 396. Favorevoli ad un silenzio normativo paiono anche MAUGERI, *Reti di impresa e contratto di rete*, in *Obbl. e contr.*, 2009, p. 956 e GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca di un problema?*, in *Contratti*, 2009, p. 932.

⁶³ BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese: fenomeni emergenti*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., p. 5.

⁶⁴ PERLINGIERI, *Reti e contratti tra imprese tra cooperazione e concorrenza*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 388; IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 5; VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944; MACARIO, *Reti di imprese, "contratto di rete" e individuazione delle tutele. Appunti per una riflessione metodologica*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., 2009, p. 273; ORLANDI, *Condizioni generali di contratto e reti atipiche*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 77; DI MAJO, *Contratto e reti. Le tutele*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 267.

Pertanto, sono stati previsti alcuni obblighi di indicazione delle attività comuni poste a base dello strumento reticolare quali: la previsione di un programma di rete da rispettare, l'istituzione di un fondo patrimoniale comune per la persecuzione dello scopo comune individuato dal programma, l'indicazione dell'organo comune incaricato di eseguire il programma di rete.

Per ciò che concerne i requisiti di forma e pubblicità, si precisa che il contratto di rete debba essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ed iscritto nel registro delle imprese ove hanno sede le imprese contraenti⁶⁵.

Infine, la disciplina agevolativa si limita a prevedere che alla rete costituita mediante contratto si applichino le agevolazioni amministrative di cui alla Finanziaria 2006, art. 1, co. 368, lett. *b*).

Solo a seguito della modifica della l. 23 luglio 2009, n. 99 è stata inserita la possibilità di applicare, previa autorizzazione amministrativa, non solo delle agevolazioni amministrative, ma anche di quelle finanziarie e per la ricerca e lo sviluppo di cui alla Finanziaria 2006, previa indicazione nel contratto degli obiettivi strategici che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato⁶⁶.

⁶⁵ Profili, in realtà, particolarmente dibattuti soprattutto in ottica legislativa.

⁶⁶ Viene, altresì, estesa al fondo patrimoniale la disciplina del fondo consortile di cui agli artt. 2614 e 2615 del cod. civ., i quali stabiliscono che per la durata del consorzio (con attività esterna) i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo e i creditori particolari dei consorziati non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo; che per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile; che per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi solidalmente col fondo consortile e che in caso d'insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote.

Infine, con norma dispositiva, è previsto che l'organo comune agisca in rappresentanza delle imprese nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, in quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento.

Con l'avvento dell'art. 42, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, al fine di promuovere lo strumento della rete, il legislatore ha previsto la sospensione di imposta sugli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati al fondo patrimoniale (o al patrimonio destinato all'affare) per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma della rete. La sospensione cessa (con conseguente obbligo di versare le imposte) al momento in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi da quelli di copertura delle perdite o in caso di cessazione della partecipazione dell'impresa alla rete⁶⁷.

La stessa sospensione, che meglio vedremo in seguito, non può superare il limite di un milione di euro per singola impresa ed è soggetta al limite complessivo delle risorse finanziarie stanziata annualmente con ripartizione proporzionale in caso di richieste superiori agli stanziamenti stessi⁶⁸. Tuttavia, si noti che in potenza l'efficacia di tali incentivi potrebbe

⁶⁷ Ai sensi dell'art. 42, d.l. n. 78/2010 gli utili accantonati “*concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete*”.

⁶⁸ Agenzia delle Entrate, circolare 15/e 14 aprile 2011, Articolo 42, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 – Reti di imprese; Agenzia delle entrate, risoluzione 89/e del 12 settembre 2010; Commissione europea, decisione C(2010)8939 del

non essere sfruttata pienamente in quanto gli stessi si inseriscono all'interno di un quadro composito in cui sussistono, soprattutto a livello regionale, una pluralità di schemi di incentivo delle reti⁶⁹ ed alla luce del fatto che sono rivolti a tutti i contratti di rete asseverati senza differenziare in base alle caratteristiche dei progetti e delle reti.

Tale riforma ha, dunque, riscritto in larga parte la disciplina del contratto di rete, tenendone ferma la funzione complessiva, ma ampliandone le modalità applicative ben oltre i confini originari dell'attività comune. Tale riforma, di converso, annovera, tra le altre, l'importante novità delle reti senza organo comune e senza fondo comune, posto che l'istituzione tanto dell'uno quanto dell'altro diviene frutto di una libera scelta da parte dei contraenti, con evidenti implicazioni sull'assetto organizzativo e su quello della responsabilità, così segnando fortemente l'identità contrattuale dell'istituto⁷⁰.

In particolare, l'oggetto, originariamente limitato all'esercizio in comune di un'attività, si arricchisce in quanto le parti si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, *(i)* a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero *(ii)* a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale

26 gennaio 2011; decreto Ministro dell'Economia e delle finanze del 25 febbraio 2011, concernente i requisiti degli organismi abilitati al rilascio delle asseverazioni.

⁶⁹ Si confronti a titolo di esempio il bando della Regione Emilia-Romagna, con scadenza il 30 aprile 2010. Per ulteriori informazioni sui bandi regionali v. Unioncamere (2011).

⁷⁰ CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 489.

tecnica o tecnologica ovvero ancora (iii) ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa⁷¹.

Coerentemente all'ampliamento dell'oggetto del contratto, si prevede che il fondo patrimoniale comune e l'organo incaricato di gestire l'esecuzione del contratto non costituiscano più elemento essenziale del contratto, divenendo opzionali.

Laddove istituito, inoltre, l'organo comune gestisce in nome e per conto dei partecipanti l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Esso agisce come soggetto mandatario comune in base ai poteri di rappresentanza conferiti nel contratto nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, in quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza.

Quanto al fondo patrimoniale comune (cui si continuano ad applicare gli artt. 2614 e 2615 c.c.), si richiede che, quando costituito, il contratto indichi la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli

⁷¹ Il legislatore pare aver accolto la critica di quella dottrina la quale affermava che il fenomeno della rete, dal punto di vista giuridico, presenta modalità di attuazione variabili e non riconducibili allo stesso modello: diviene allora difficile individuare le ragioni di interesse generale che possono negare alle parti la possibilità di continuare a ricorrere alle molteplicità di soluzioni sino ad ora utilizzate. Quello della rete è anzitutto fenomeno economico e sociale, spesso riconoscibile a posteriori, dopo che una serie di relazioni contrattuali o una condivisione nella titolarità di alcune risorse si sono realizzate; è quindi impossibile in primo luogo in fatto restringere ad un solo schema simili relazioni. In situazioni del genere il diritto non è in condizione di escludere le scelte alternative degli operatori, salvo che non ricorrano ragioni di interesse generale desumibili da disposizioni inderogabili. Cfr. in tal senso, VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 948.

eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo e si prevede che l'esecuzione del conferimento possa avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato (art. 2447-*bis*, co. 1, lett. *a*), c.c.)⁷².

Infine, il legislatore prevede l'iscrizione del contratto di rete nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante: l'efficacia del contratto inizia a decorrere da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari.

Da ultimo, con le modifiche del 2012⁷³, il legislatore ha deciso di aprire alla semplificazione degli oneri formali e procedurali connessi alla redazione del contratto, alla sua modificazione e alle relative iscrizioni nel registro delle imprese, ed alla soggettività della rete su richiesta delle parti come mera conseguenza dell'iscrizione nel registro delle imprese, salva ovviamente la possibilità di costituire reti contratto.

A seguito, infatti, dell'approvazione dell'art. 45, l. 134/2012⁷⁴, prima, e del d.l. 179/2012⁷⁵, poi, il legislatore vira "impetuoso" verso la soggettività, superando l'impostazione precedente in materia di reti dotate di fondo patrimoniale. Alla luce delle seguenti modifiche, la rete che

⁷² Circa gli artt. 2614 e 2615 c.c., secondo alcuni la presenza di un fondo patrimoniale non imputabile agli imprenditori potrebbe condurre a configurare il contratto di rete come soggetto dotato di autonomia patrimoniale perfetta. In tal senso, SCONGNAMIGLIO-TRIPPUTI, *Il contratto di Rete per l'esercizio di attività comune*, cit., pp. 41 ss.. Sulla responsabilità in ogni caso solidale degli aderenti, v. MALTONI-SPADA, *Il Contratto di Rete*, in *Consiglio Nazionale del notariato*, Studio n. 1-2011/i, p. 16.

⁷³ Il riferimento è alla l. 7 agosto 2012, n. 134, di conversione del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 ed alla l. 17 dicembre 2012, n. 221, di conversione del dl. 18 ottobre 2012, n. 179 (cd. "*Decreto crescita bis*").

⁷⁴ Legge di conversione del dl. 22 giugno 2012, n. 83, c.d. "*Decreto sviluppo*".

⁷⁵ C.d. "*Decreto sviluppo bis*" (modificante il dl. 5/2009), convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221.

contrattualmente prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa mediante iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede⁷⁶.

All'organo comune spettano *ex lege*, salvo diversa previsione contrattuale, i poteri di gestione e i poteri di rappresentanza (della rete ove sia munito di soggettività, delle singole imprese ove ne sia privo) nelle procedure di programmazione negoziata con la P.A., nelle procedure inerenti le garanzie per l'accesso al credito, in quelle inerenti lo sviluppo del sistema imprenditoriale ed i processi di innovazione e di internazionalizzazione⁷⁷.

Di conseguenza, le scelte legislative hanno condotto ad identificare un doppio binario caratterizzato, da un lato, dalla rete-contratto priva della soggettività giuridica ma dotata di autonomia patrimoniale⁷⁸ e, dall'altro,

⁷⁶ Quanto al fondo patrimoniale, il generico richiamo agli artt. 2614 e 2615 nei limiti della compatibilità, che aveva impegnato la dottrina in un complesso sforzo esegetico meglio specificato: al fondo si applicano l'art. 2614 e il solo secondo comma dell'art. 2614 c.c. Il richiamo al primo comma dell'art. 2615 c.c. (*“per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile”*) viene sostituito dall'inciso secondo il quale, *“in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune”*.

⁷⁷ I poteri di rappresentanza sussistono *“nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, in quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento”*. Cfr. art. 3, co. 4-ter, lettera e), d.l 2009, n. 5, così come modificato dal d.l. n.179/2012, convertito con l. 221/2012.

⁷⁸ Al solo fine di completezza esplicativa, si noti che il contratto di rete privo di soggettività giuridica (confrontato con i modelli di rete basati su forme contrattuali), grazie alla sua estrema flessibilità rappresenta un vantaggio nella misura in cui svolge il ruolo di contratto quadro rispetto alla stipulazione dei contratti esecutivi con cui gestire i nodi della rete; o consente la partecipazione a gare di appalto secondo la disciplina prevista per i raggruppamenti temporanei d'impresе; nonché, infine, in presenza di un fondo patrimoniale, consentendo l'esercizio di un'attività commerciale e beneficiando del regime di responsabilità limitata, senza rendere necessaria la costituzione di una società. Di conseguenza, tale schema contrattuale, rispetto ai consorzi con attività esterna non avrebbe il limite dello scopo mutualistico, finalizzato

dalla rete-soggetto opzionale⁷⁹. Si tratta di due binari paralleli in quanto per entrambi è rimasta inalterata la regola della responsabilità patrimoniale limitata secondo la quale delle obbligazioni contratte in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune.

La scelta in questione, tuttavia, ha dispensato importanti interrogativi circa la dubbia distinzione tra rete patrimonio autonomo e la rete soggetto⁸⁰. Se si osserva, infatti, la norma attualmente in vigore attribuisce una soggettività giuridica di comodo o nuda che non sembra aggiungere ulteriori

prevalentemente ad ottenere una riduzione di costi, ma sarebbe utilizzabile anche per lo sviluppo di forme di cooperazione stabili per l'esercizio di imprese comuni con lo scopo di produrre utili e di operare prevalentemente nei confronti dei terzi, garantendo al contempo l'autonomia delle imprese connesse.

⁷⁹ Sotto tale profilo occorre distinguere, a seguito dei chiarimenti introdotti dal d.l. n. 83/2012, tra contratti di rete privi di soggettività giuridica e contratti di rete entificati. Cfr. BIANCA, *Il regime patrimoniale della rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *quad. rass. Dir. Civ.*, Napoli, 2013, p. 50. In passato, invece, era dibattuta la questione circa la natura del contratto di rete. Secondo un primo orientamento esso avrebbe costituito un tipo nuovo di schema giuridico per il coordinamento delle imprese che, ove dotato di un fondo patrimoniale poteva configurarsi quale soggetto distinto dalle imprese aderenti, dotato di autonomia patrimoniale. Cfr.: PALMIERI, *La 'costituzione' delle reti d'impresa*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., 2011, pp. 11 ss.. Secondo altri, invece, esso non si sarebbe potuto configurare come soggetto giuridico distinto. In tal senso, MALTONI-SPADA, *Il Contratto di Rete*, cit., pp. 2 ss.; Agenzia delle entrate, *Circ. n. 4/E del 15.02.2011*. Secondo altri, invece, il contratto di rete avente ad oggetto un'attività economica sarebbe stato riconducibile alla comunione di impresa, al consorzio o alla società consortile, a seconda del regime di responsabilità patrimoniale. Cfr., SANTAGATA, *Il contratto di rete fra (comunione di) impresa e società (consortile)*, in *Rivista di Diritto Civile*, vol. 57, 2011, p. 334. Molto discussa è stata anche la questione del rapporto tra questa figura e gli schemi giuridici preesistenti: secondo una prima linea interpretativa il contratto di rete non avrebbe rappresentato un tipo nuovo ma sarebbe stato assimilabile al consorzio. In tal senso cfr. CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., 2009, pp. 174 ss. Per altri il contratto di rete sarebbe stata una figura trans-tipica, collocabile tra la disciplina generale e quella del singolo tipo, in modo da poter regolare schemi contrattuali già esistenti per la regolazione del coordinamento o da poter introdurre un nuovo tipo contrattuale. Cfr. CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete*, cit., pp. 1143 ss.

⁸⁰ Restano, peraltro, alcune profili che necessitano di ulteriori chiarimenti come l'impossibilità di partecipazione al contratto di soggetti istituzionali (su cui invece la disciplina sui consorzi è più permissiva); l'ampia indeterminatezza della regolazione legislativa che si traduce in un aumento di costi di transazione degli operatori per valutare la serietà e l'adeguatezza dell'assetto regolamentare concretamente prescelto dalle parti.

e importanti elementi di disciplina rispetto alla disciplina della rete patrimonio autonomo⁸¹.

L'introduzione e qualificazione della soggettività di matrice opzionale appare, dunque, alquanto impropria in ragione del fatto che non è stata opera dell'interprete ma dello stesso legislatore. In effetti, l'opzione della soggettività non è corredata da una disciplina civilistica distinta ed ulteriore dalle reti prive di soggettività, specie con riferimento all'autonomia patrimoniale, in grado di giustificare una differenza tra le due tipologie di reti⁸².

Come si dirà nel prosieguo dell'indagine, inoltre, la soggettività richiamata dalla novella normativa non coincide con il concetto di personalità giuridica, ma allo stesso tempo ad essa si avvicina data la limitazione di responsabilità alle condizioni citate⁸³.

In definitiva, dunque, si preannuncia come un vantaggio sicuramente importante che possono ricavare le imprese dalla soggettività della rete,

⁸¹ Nella disciplina attuale del contratto di rete si fa espresso rinvio alla rappresentanza organica, piuttosto che al mandato collettivo, concretizzandosi in un effetto della soggettività in ogni caso priva di altri ulteriori elementi, quali la presenza di un apparato organizzativo, l'imputazione dei beni e dell'attività, la trascrizione dei beni a nome della rete, ecc. Cfr. BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 49.

⁸² Sono evidenti le incertezze per i terzi che entrino in contatto con la rete, e segnatamente per i finanziatori, relativamente all'adeguatezza e all'affidabilità dei singoli contratti conclusi. Un possibile strumento, al fine di orientare l'autonomia privata verso modelli regolamentari efficienti senza comprometterne la necessaria flessibilità, potrebbe essere l'elaborazione di contratti tipo o di standard contrattuali che contengano una disciplina degli aspetti organizzativi e patrimoniali coerenti con le finalità di volta in volta perseguite. Al fine di ridurre i costi transattivi per le imprese un ruolo specifico nella standardizzazione potrebbe essere svolta dalle associazioni di categoria.

⁸³ CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *Contratti*, n. 5, 2011, p. 16, per il quale "l'agevolazione viene concessa sulla base di una valutazione di asseverazione del programma come previsto dalla disciplina. La circolare 4/E precisa che non solo le imprese partecipanti non perdono la propria soggettività tributaria ma la rete non acquista una propria soggettività. Questa conclusione pone problemi importanti che non appaiono risolti dalla circolare 15/E. Per le reti avere un'identità tributaria separata da quella delle imprese ad essa partecipanti è fondamentale. (...) Sembra tuttavia che il problema sia figlio di un'impostazione che lega le agevolazioni alla soggettività del beneficiario piuttosto che al progetto".

quello di godere di un'identità tributaria diversa da quella della rete stessa. Conformemente a quanto precisato, si è espressa la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 18 giugno 2013, la quale ha stabilito che la soggettività giuridica rende la rete soggetta ad imposte proprie (imposta sul reddito delle società, IRAP e IVA) ed alla tenuta delle scritture contabili dell'attività commerciale esercitata⁸⁴.

Da ultimo, come si preciserà in seguito, la soggettività pare incidere anche sul ruolo dell'organo comune. Invero, posto che quest'ultimo abbia compiti di esecuzione del contratto e di rappresentanza dell'ente, nello specifico, in caso di soggettività giuridica della rete, l'organo agirà come rappresentante della rete stessa; in caso di mancanza di soggettività, l'organo agirà in rappresentanza comune, o anche individuale, degli imprenditori. In tal modo, sollevando una "oscillazione" fra la rappresentanza ed il mandato.

4. Il contratto di rete come nuovo strumento di sviluppo per le imprese

Sebbene un istituto estremamente giovane come la rete abbia subito un *iter* normativo travagliato e complesso, il dato costante che occupa l'intera disciplina è certamente lo scopo cui tendono gli imprenditori aderenti al contratto.

⁸⁴ Si precisa come la legge n. 221/2012 abbia ammesso la rete alla stipula di contratti di appalto con le Pubbliche Amministrazioni, in particolare novellando il d.lgs. n. 163/2006 (il cosiddetto "*Codice degli Appalti Pubblici*") ha stabilito che possono partecipare alle gare di appalto indette dalle Pubbliche Amministrazioni "*le aggregazioni di imprese aderenti al contratto di rete*".

Vige, invero, come detto, il principio secondo cui “*con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato*” mediante la precisa indicazione degli “*obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate con gli stessi per misurare l’avanzamento verso tali obiettivi*”.

In tal senso, dunque, l’interesse pubblicistico sottostante alla rete si realizza mediante la centralità dell’innovazione e dalla competitività⁸⁵. Di conseguenza, non qualunque forma di collaborazione imprenditoriale risulta agevolata, bensì solo quella diretta a perseguire i suddetti obiettivi, dei cui beneficeranno non solo le imprese direttamente coinvolte, ma l’economia nazionale nel suo complesso⁸⁶.

Il mezzo per raggiungere tale nobile scopo può rispondere a differenti modulazioni di collaborazione, che vanno dalla collaborazione in senso stretto in forme e in ambiti predeterminati attinenti all’esercizio delle proprie imprese, allo scambio di informazioni o di prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica, sino all’esercizio in comune di una o più attività rientranti nell’oggetto delle proprie imprese.

⁸⁵ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, in *Studio Consiglio Nazionale del Notariato*, 1, 2011, p. 2.

⁸⁶ Afferma sul punto CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 31 che “*non tutte le attività comuni possono generare una rete ma solo quelle con obiettivi strategici. Dunque il contratto di rete può essere impiegato solo per la realizzazione di tali obiettivi. Altri strumenti andranno usati per forme di collaborazione non strategica*”.

Si osserva, quindi, che il tratto caratterizzante il contratto, che investe in via diretta o strumentale il profilo della causa⁸⁷, è costituito dalla collaborazione tra imprenditori finalizzata all'incremento condiviso di innovazione e competitività.

La collaborazione è diretta a realizzare l'interdipendenza tra le attività delle imprese in rete che può accrescere, ove ben governata, la competitività individuale delle singole partecipanti sui mercati di ciascuna e su quello della rete. L'interdipendenza costituisce a sua volta il riflesso di una condivisione del rischio di impresa, estranea al classico contratto bilaterale di scambio, ma non a forme di operazione economica complessa cui danno luogo contratti bilaterali di scambio collegati⁸⁸.

Punto di partenza e di arrivo del contratto di rete è, in ogni caso, l'impresa⁸⁹.

Invero, già nella sua fase genetica, sotto il profilo soggettivo, il contratto poteva essere concluso solo tra tali enti. A seguito, poi, del Dl. 78/2010 la disposizione normativa viene riformulata, utilizzando il medesimo incipit previsto all'art. 2602, secondo il quale con il contratto di rete/consorzio “più imprenditori” perseguono lo scopo di istituire un'organizzazione comune.

⁸⁷ MOSCO, *Il contratto di rete dopo la riforma: che tipo!*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 31. Per un approfondimento sul tema vedi SCOGNAMIGLIO-TRIPPUTI, *Il contratto di rete*, cit., p. 961.

⁸⁸ Le forme di collaborazione interimprenditoriale possono crescere di intensità, muovendo dallo scambio di informazioni e prestazioni all'esercizio in comune di attività ma possono altresì variare in relazione all'oggetto sociale di ciascuna impresa, passando dal puro coordinamento di attività simili, alla complementarità di attività diverse che concorrono alla produzione di nuovi beni e servizi. Cfr. CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 123.

⁸⁹ Si noti come sia lo stesso art. 3, co. 4-ter, d.l. 10 febbraio 2009, n. 5, a precisare la destinazione imprenditoriale del contratto. In tal senso, vige la definizione di imprenditore di cui all'art. 2082 cod. civ.

La norma non distingue gli imprenditori in base all'attività svolta né alla dimensione dell'impresa, sicché possono aderire alla rete tanto imprenditori commerciali quanto agricoli, siano essi piccoli o medio/grandi. Il contratto di rete, quindi, certamente nato per facilitare le aggregazioni tra piccole e medie imprese non vede in queste gli unici utilizzatori, ben potendo anche imprese di grandi dimensioni concludere contratti di rete con altre imprese, anche di piccole dimensioni. Viceversa, paiono esclusi gli enti di erogazione e i professionisti⁹⁰.

Tuttavia, possono stipulare un contratto di rete tanto le imprese che esercitano la medesima attività quanto imprese che agiscono in settori complementari⁹¹.

Lo strumento della rete, seppur aperto, consente, come in materia di contratti plurilaterali, agli aderenti di escludere nuovi partecipanti⁹².

Il concetto di impresa risuona altresì nell'oggetto del contratto, in quanto le variegate ipotesi richiamate dalla norma sono comunque sintetizzabili nella collaborazione nell'esercizio delle rispettive imprese. L'unione imprenditoriale di tipo aggregativo, quindi, costituisce l'oggetto del contratto, seppur nella sua ampiezza. All'originario esercizio in comune di una o più attività rientranti nei rispettivi oggetti sociali, si è infatti aggiunto la collaborazione in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio

⁹⁰ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 4; nonché MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 843.

⁹¹ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 4.

⁹² MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 11.

delle proprie imprese nonché il mero scambio di informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica⁹³.

Nel tentativo, dunque, di ampliare la portata applicativa del contratto di rete, si riconosce nell'impresa il fine del contratto stesso, così sottolineando la strumentalità del contratto di rete rispetto alle parti aderenti⁹⁴, ed in cui il concetto di collaborazione rappresenta innovazione e competitività delle imprese che vi partecipano⁹⁵.

Il contratto, in altri termini, deve fornire un beneficio a tutte le imprese sia di tipo individuale che collettivo. Deve cioè riguardare tutte le imprese in rete, in termini che possono essere quantitativamente e qualitativamente diversi, ma che non possono essere tali da concentrarlo solo su una o alcune imprese della rete, escludendo le altre⁹⁶.

4.1. Prime applicazioni e prospettive di miglioramento

Dal punto di vista empirico, i contratti di rete non hanno finora rappresentato un segno di discontinuità con le tradizionali modalità di interazione fra imprese. Nonostante ciò, il numero di esempi nella realtà italiana è ancora contenuto rispetto all'universo delle imprese che si concentrano in regioni in cui erano già attivi i distretti industriali informali di stampo marshaliano⁹⁷.

⁹³ In tal senso, MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31 e pag. 32; FALCE, *Sistemi di rete e innovazione nei nuovi settori della tecnica. Cenni sui modelli cooperativi*, in *Dir. Autore*, 2010, p. 229.

⁹⁴ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 2.

⁹⁵ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31.

⁹⁶ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31.

⁹⁷ Emergono comunque alcuni segnali di cambiamento, legati ad esempio alla multiterritorialità di una quota significativa delle reti. Un segnale positivo proviene dalla significativa presenza fra le

Quanto detto consente, pertanto, di fornire una seppur breve considerazione circa l'efficacia applicativa del contratto di rete.

Come detto, tuttavia, il principale ostacolo a un esame controfattuale dell'efficacia dei contratti di rete è rappresentato, al momento, dal fatto che le reti di impresa hanno una vita breve (la prima rete è nata nel marzo 2010). Sebbene, dunque, non sia ancora possibile effettuare verifiche *ex post* sugli effetti del contratto di rete per i partecipanti, si possono parimenti analizzare *ex ante* le caratteristiche delle imprese che li hanno stipulati e confrontarle con quelle che non hanno dato vita a tali contratti. Questa analisi fornisce indicazioni sui fattori che possono indurre un'impresa ad aderire a un contratto di rete e può offrire primi spunti di riflessione.

Si è visto nel tempo come lo strumento reticolare, assumendo vesti giuridiche differenti e potendo prendere le forme del consorzio, della catena distributiva o produttiva, del collegamento negoziale, ha fornito una concreta alternativa alle imprese intenzionate a disciplinare i propri progetti di collaborazione.

Si desume che, in virtù di una tale varietà dei settori interessati, gli operatori economici hanno in concreto trovato giovamento nell'utilizzo dello strumento.

Solo una puntuale analisi del contenuto degli specifici contratti conclusi dalle parti consente, però, di comprendere perché e come lo strumento è utilizzato, specie se si riesce a coglierne il piano industriale sottostante e le effettive dinamiche che il disegno contrattuale realizza.

reti di quelle con obiettivi di ricerca e sviluppo, che indicherebbe la consapevolezza da parte delle imprese che la piccola dimensione rappresenta un limite importante all'innovazione.

La realtà economica, seppur in perenne movimento, suggerisce attualmente un quadro che prende spunto dai contratti censiti da Unioncamere sino al 21 aprile 2012 e che viene in questa sede ulteriormente aggiornato con i dati disponibili al 1° dicembre 2013⁹⁸.

Tale documento mostra un crescente ricorso al tipo di contratto oggetto d'indagine: nel 2010 sono stati registrati 25 contatti, l'anno seguente 189 contratti e nella prima metà del 2012 già 113 contratti, sino ad un totale di 768 contratti nell'aprile del 2013, per complessivi 3.964 soggetti coinvolti, di cui 3.953 imprese (2.659 società di capitali, 522 società di persone, 431 imprese individuali, 276 cooperative nonché 65 altri enti non meglio specificati), 7 fondazioni, 4 associazioni.

Il monitoraggio sui Contratti di rete di Unioncamere, su dati Infocamere, mette in luce che al 1° dicembre 2013 è stata quasi raggiunta la soglia dei 1.300 Contratti e il numero dei soggetti coinvolti non è lontano dalle 6.400 unità.

Su 1.298 contratti di rete, 6.385 sono i soggetti coinvolti (di cui 6.360 imprese e 25 tra fondazioni, associazioni, ecc.), 229 sono le imprese in due contratti, 28 le imprese in tre contratti, 7 le imprese in quattro contratti e 1

⁹⁸ La sostanza dell'accennata ricerca muove dalla riconosciuta inadeguatezza mostrata dalla normativa in tema di reti. In pratica, una valutazione circa l'impatto del contratto e la tipologia di reti che emerge comporta una verifica empirica. Il riferimento è alla ricerca della FONDAZIONE BRUNO VISENTINI, promossa da RetImpresa-Confindustria e da Unioncamere, dal titolo *Contratti di rete: un'analisi comparativa*, coordinata dai proff. Cafaggi e Mosco nell'ambito del laboratorio sulle reti d'impresa, coordinato dal prof. Cafaggi, i cui risultati sono pubblicati nell'*executive summary I contratti di rete stipulati nel 2010-2011: le prime evidenze*, redatto a cura dei proff. Cafaggi, Iamiceli e Mosco, con la collaborazione di Bebbier, Corradi, Corsi, Cremona, Ferrari, Mangione, sul sito www.starnet.unioncamere.it/download.php?id=19860 i cui primi risultati, aggiornati al 5 dicembre 2011 sono riportati e analizzati in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. XVII.

impresa ha sottoscritto cinque contratti. Le Province coinvolte ammontano 105 e 20 le Regioni.⁹⁹

In ottica sub-territoriale, in particolare, 960 contratti su 1.289 insistono su una sola regione, mentre 237 insistono su due regioni e 101 su tre o più regioni.

Generalmente le forme di collaborazione perseguite riguardano:

- l'ottimizzazione dei processi produttivi e la realizzazione di progetti di R&S comuni, in particolare lo sviluppo di tecnologie o prodotti il cui costo risulta troppo elevato per i singoli imprenditori;
- la gestione di piattaforme tecnologiche comuni, spesso nell'area del commercio elettronico e nella gestione delle infrastrutture gestionali ed operative;
- la creazione di gruppi di acquisto, per raggiungere adeguate economie di scala;
- la creazione di gruppi di vendita, per avere un maggiore impatto sui mercati esteri;
- la gestione della logistica in comune, per migliorare l'assortimento, i tempi di evasione ed il contenimento dei costi;
- la promozione di beni o marchi comuni, in particolar modo sui mercati esteri.

I principali motivi di aggregazione che portano alla costituzione delle reti di imprese, secondo Confindustria – Retimpresa, si dividono equamente

⁹⁹ Tali risultanze provengono dal monitoraggio sui Contratti di rete di Unioncamere, su dati Infocamere, aggiornati al mese di dicembre 2013, disponibili su <http://www.unioncamere.gov.it/P42A2166C189S123/I-Contratti-di-Rete--Rassegna-dei-principali-risultati-quantitativi.htm>.

tra le due finalità perseguite dalle reti di imprese: il miglioramento della capacità competitiva sui mercati (53%) ed il miglioramento della capacità innovativa delle imprese (47%)¹⁰⁰.

Sulla base di quanto rilevato, si presentano alcune evidenze empiriche sulle principali caratteristiche delle imprese che hanno stipulato un contratto di rete.

Tali evidenze suggeriscono che l'adesione o meno a un contratto di rete è, *ceteris paribus*, positivamente correlata alla dimensione, all'età e al dinamismo delle imprese, mentre risulta meno chiara la relazione tra la decisione di entrare in un contratto di rete e il grado di indebitamento e la redditività delle aziende.

Complessivamente, la probabilità di entrare in una rete è correlata con la dimensione delle imprese e la loro dinamicità (indipendentemente dalle rispettive misure utilizzate) ed in senso negativo con la loro redditività netta. Con riferimento ai settori, emerge che le imprese con produzioni manifatturiere a basso contenuto tecnologico e quelle che operano nei comparti del terziario sono significativamente meno presenti tra le imprese di rete rispetto al gruppo di confronto. Emergono inoltre relazioni positive e significative fra la probabilità di entrare in rete e l'area in cui sono localizzate le imprese.

¹⁰⁰ I progetti di rete fanno infatti riferimento a:

- 31% sinergie organizzative e di marketing;
- 22% crescita sui mercati esteri;
- 21% ricerca e sviluppo;
- 16% ottimizzazione dei processi e sviluppo del know-how;
- 10% innovazione tecnologia.

La correlazione positiva tra la variabile dipendente e la dimensione sembra indicare che l'adesione a una rete richieda una dimensione minima operativa che determini la presenza di alcuni *asset* aziendali da mettere in comune con altre imprese.

Tuttavia, l'adesione alla rete non sembra una soluzione a vincoli finanziari, in quanto il grado di indebitamento non risulta una fattispecie discriminante. Viceversa risultati positivi in termini di crescita di medio periodo potrebbero rappresentare una precondizione per essere scelti come partner in progetti di rete.

I risultati ottenuti, pertanto, inducono a trarre due tipi di conclusioni. In primo luogo, esistono significative differenze tra le imprese che aderiscono a contratti di rete e quelle che non aderiscono a reti: le prime tendono a essere più grandi, più dinamiche, meno giovani e con livelli di redditività netta inferiori. In secondo luogo le imprese in rete tendono a essere meno presenti in settori manifatturieri a basso contenuto tecnologico o nel terziario.

Di conseguenza, in un sistema produttivo composto in larga parte da piccole imprese, gli strumenti volti a favorire le aggregazioni dimensionali si rivelano utili per accrescere la produttività e la competitività. In tal senso, sebbene gli incentivi fiscali possano fornire un necessario contributo, essi andrebbero definiti in modo da attenuare il rischio di introdurre distorsioni nel funzionamento dei meccanismi di mercato¹⁰¹.

¹⁰¹ Sotto questo profilo i possibili effetti positivi derivanti dallo schema di incentivi previsto a favore del contratto di rete, accompagnato da un'asseverazione delle associazioni di categoria, vanno esaminati in relazione ai potenziali svantaggi. Occorre infatti considerare che gli incentivi specificamente orientati alle imprese che creano un "contratto di rete" innalzano il costo

Sarebbe, inoltre, opportuno valutare in che misura il contratto di rete favorisca successive fusioni fra imprese o se invece venga prevalentemente utilizzato in alternativa alla crescita dimensionale¹⁰².

Allo stato dell'arte, dunque, è particolarmente complesso valutare le misure introdotte dal 2009 sul contratto di rete, sia dal punto di vista dell'adeguatezza dello strumento normativo rispetto agli obiettivi, sia dal punto di vista fattuale dei risultati conseguiti con le reti.

Sotto il primo profilo, i recenti interventi regolamentari hanno contribuito a chiarire alcune questioni interpretative, sorte a seguito dell'introduzione dello strumento, definendo un assetto normativo in grado di fornire agli aderenti schemi flessibili in grado di rimuovere i limiti percepiti nelle altre forme giuridiche di coordinamento fino ad oggi utilizzabili.

Emerge, tuttavia, la volontà di considerare alcuni peculiari aspetti che necessitano di essere migliorati e taluni profili innovativi.

Nel primo caso, il riferimento è all'eccessiva flessibilità della rete, che se da un lato assicura grande adattabilità dello strumento giuridico, dall'altra comporta un'elevata indeterminatezza circa la disciplina degli aspetti organizzativi, dei diritti patrimoniali e di *voice* degli aderenti, rimessa totalmente all'autonomia privata, con conseguente incertezza per i terzi che

opportunità di altre forme di coordinamento (quali il consorzio con attività esterna o la società), che in taluni casi potrebbero essere più rispondenti agli obiettivi e alle esigenze specifiche delle imprese stesse.

¹⁰² Se gli ostacoli alla crescita dimensionale di un'impresa non riguardano tanto l'individuazione di un partner giusto, quanto la convenienza ad aprire l'azienda a partner extra-familiari, la politica di incentivazione alla creazione di reti risulterebbe inefficace.

entrino in contatto con la rete circa l'adeguatezza e l'affidabilità dei singoli contratti conclusi¹⁰³.

Per ciò che concerne le prospettive di miglioramento, occorre infine sottolineare l'importanza di un eventuale coinvolgimento delle Università, al fine di stimolare processi di innovazione, promuovere lo sviluppo di forme di coordinamento finalizzate a diffondere *know-how*, sviluppare brevetti e valorizzarne l'applicazione industriale¹⁰⁴.

¹⁰³ La presenza di uno schema regolamentare adeguato costituisce, in particolare, un requisito fondamentale per ottenere finanziamenti finalizzati a promuovere l'iniziativa congiunta. Appare necessaria, dunque, l'elaborazione di modelli contrattuali non vincolanti che contengano una disciplina degli aspetti organizzativi e patrimoniali coerenti con le finalità di volta in volta perseguite.

¹⁰⁴ Cfr. PATRIARCA, *La 'costituzione' delle reti d'impresa*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa*, cit., 2011, p. 95.

CAPITOLO II

LA SOGGETTIVITA GIURIDICA DELLE RETI D'IMPRESA

SOMMARIO:

1. Brevi cenni in materia di capacità giuridica e soggettività – 1.1. La teoria organica – 1.2. Segue: le teorie atomistiche – 1.3. Segue: capacità giuridica, soggettività e personalità – **2. La soggettività degli enti collettivi: le persone giuridiche** – 2.1. Evoluzione storica del concetto di persona giuridica: le teorie “tradizionali” – 2.2. Le più recenti teorie “revisioniste” e le teorie moderne – 2.3. La capacità delle persone giuridiche – 2.4. Segue: gli elementi costitutivi della “soggettività” – **3. L’evoluzione del contratto di rete nel segno della soggettività giuridica** – 3.1. Segue: il rapporto tra soggettività giuridica, autonomia patrimoniale e responsabilità dell’ente – 3.2. Segue: l’autonoma organizzazione – **4. Possibili conclusioni ricostruttive.**

1. Brevi cenni in materia di capacità giuridica e soggettività

Senza pretese di completezza ed al costo di qualche approssimazione, occorre a questo punto orientare l’indagine ad un’analisi sistematica delle singole caratteristiche dell’attuale contratto di rete al fine di definirne in maniera più approfondita i profili fiscali.

Esordendo dalla neo-conferita attribuzione di soggettività allo strumento aggregativo, si procede preliminarmente ad una disamina circa il concetto di soggettività (e capacità giuridica) in termini generali e, sulla scorta di tali premesse, a sviluppare il tema della soggettività di diritto civile degli enti collettivi, prima, e del contratto di rete, poi.

1.1. La teoria organica

Al fine di comprendere a pieno il contesto in cui l'indagine si pone, occorre analizzare la definizione che la capacità giuridica ha assunto nel diritto vigente. In tal senso, ci si soffermerà, seppur brevemente, su alcune teorie¹⁰⁵.

Tale premessa appare indispensabile in quanto nel corso del tempo all'analisi della soggettività è sempre stato affiancato lo studio della capacità giuridica, con atteggiamenti oscillanti sull'ammissibilità o meno di una sostanziale coincidenza tra le due nozioni. L'indirizzo predominante, di cui si fa portatrice la teoria c.d. "organica", è quello che unisce il concetto di capacità alla soggettività¹⁰⁶.

In tal senso, il fenomeno giuridico risulta costituito da un nucleo sostanziale (il fatto) e da una qualificazione formale (l'elemento appunto formale) che scaturisce dalla norma. Di conseguenza, dalla considerazione unitaria di questi profili deriva che il soggetto giuridico è una fattispecie composta dal substrato materiale e dal riconoscimento formale con cui, attribuendosi al substrato di fatto la qualità di persona in senso giuridico, si verifica la penetrazione dell'individuo nel sistema dei fenomeni giuridici¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Sul tema, si veda, CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, III ed., Padova, 1951, p. 120; BARBERO, *Sistema del diritto privato italiano*, I, VI ed., Torino, 1960, p. 146; ROMANO, *Introduzione allo studio del procedimento giuridico nel diritto privato*, Milano, 1961, p. 119; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, IX ed., Napoli, 1966, p. 24; FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, pp. 43 ss.; PERLINGIERI, *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Camerino-Napoli, 1972, p. 140; GANGI, *Persone fisiche e persone giuridiche*, II ed., Milano, 1948, pp. 5 ss.; STANZIONE, *Capacità*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988, pp. 1 ss.

¹⁰⁶ In tal senso, si vedano, FALZEA, *Il soggetto nel sistema*, cit., p. 44; PUGLIATTI, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935, p. 64, i quali identificano il fenomeno giuridico come fatto storico-sociale che penetra nell'ordinamento attraverso la qualificazione giuridica.

¹⁰⁷ STANZIONE, *Capacità*, in *Enc. giur.*, cit.

Tuttavia, il soggetto assume la funzione centrale dell'ordinamento giuridico, elemento fondante e ordinante dello stesso e, contemporaneamente, fenomeno appartenente al mondo del diritto, cioè costruzione e derivazione di quest'ultimo.

La capacità giuridica o capacità di legittimazione soggettiva, assume in tale contesto la funzione di indice dell'esistenza o della rilevanza giuridica del soggetto. La volontà, di conseguenza, non si presenta più come caratteristica necessaria della capacità né come qualità intrinseca ed irrinunciabile della soggettività giuridica¹⁰⁸.

Si ipotizza, pertanto, un concetto di capacità giuridica sostanzialmente generico ed astratto, in quanto identifica una posizione assunta dalla persona nei confronti dell'intero sistema e non delle singole norme¹⁰⁹.

1.2. Segue: le teorie atomistiche

Diversamente, le teorie c.d. "atomistiche" si muovono sulla scia degli indirizzi di matrice kelseniana, i quali estromettono l'individuo dal mondo del diritto. In tale ottica, si assiste ad una visione che si limita a cogliere soltanto l'isolato comportamento umano così come previsto e disciplinato dalla singola norma. Pertanto, la soggettività, al pari della capacità giuridica, lungi dal costituire una qualità intrinseca dell'uomo che ne ripropone sul

¹⁰⁸ FALZEA, *Il soggetto*, cit., il quale considera la capacità giuridica come in grado di designare "la posizione generale del soggetto in quanto destinatario degli effetti giuridici e la soggettività viene a coincidere puntualmente e senza residui con la capacità giuridica".

¹⁰⁹ Cfr. FALZEA, *Il soggetto*, cit., secondo il quale la capacità giuridica non attiene a fatti giuridici concreti, in quanto preliminare ad ogni altra situazione soggettiva, ponendosi come condizione, presupposto per l'acquisto di tutti i diritti ed obblighi giuridici.

piano giuridico l'unità e la continuità biologiche, si distingue in una serie di situazioni singolarmente¹¹⁰.

Quanto detto, suggerisce un duplice conflitto interpretativo. Invero, chi pone l'uomo al centro dell'ordinamento giuridico contesta la mancanza di un punto di raccordo sul quale convogliare le sparse azioni ed omissioni della persona fisica, e rimprovera altresì l'inutile duplicazione dei concetti di uomo e di persona¹¹¹.

Di converso, chi, pur condividendo i postulati del normativismo puro, obietta che l'unificazione di un complesso di norme presuppone l'identità fissa ed immutabile dell'uomo, col pericolo, per un verso, di ricadere sul terreno empirico e naturalistico e, per l'altro, di riproporre il perenne dualismo tra realtà fisica e mondo normativo.

Tuttavia, appare maggiormente risoluto il ragionamento che conduce ad arrestarsi alla considerazione delle singole norme, senza preoccuparsi di ricollegare attraverso l'imputazione, il contegno concretamente tenuto all'uomo da cui promana¹¹².

Analogamente, si identifica l'idea del soggetto di diritto come situazione giuridica soggettiva, in quanto insieme di poteri e doveri, riconosciuta e garantita dall'ordinamento giuridico (l'insieme dei comportamenti) come capacità di esigere e/o di prestare¹¹³. Questa capacità giuridica, a differenza di quanto argomentato nel paragrafo precedente, non

¹¹⁰ Cfr. KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, trad. it., Torino, 1966, p. 197, in cui le espressioni "persona" e "personalità giuridica" si risolvono in una superfetazione, dal momento che in nulla si diversificano dai doveri e dai diritti soggettivi nei quali si conclude il ciclo fenomenologico, promanante dall'attività umana.

¹¹¹ FALZEA, *Il soggetto*, cit., p. 45

¹¹² IRTI, *Due saggi sul dovere giuridico (obbligo-onere)*, Napoli, 1973, pp. 40 ss.

¹¹³ FROSINI, *Soggetto del diritto*, in *Noviss. dig. it.*, XVII, Torino, 1970, p. 815; Id, *Il soggetto del diritto come situazione giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 1969, I, 237.

è astratta, bensì piuttosto correlata alla possibilità che ha di volta in volta il soggetto di farsi valere effettivamente come tale.

1.3. Segue: capacità giuridica, soggettività e personalità

Dalla disamina della teoria organica e delle teorie atomistiche, appaiono alquanto criticabili le contrapposte soluzioni avanzate. Non convincono, infatti, né i metodi adottati né i contenuti delle conclusioni raggiunte.

La ferma alternativa da esse proposta non lascia spazio a dubbi, in quanto se non si accoglie il principio che la capacità è, al pari della soggettività, una qualità preliminare e generale dell'uomo, allora questi assurge nell'ordinamento giuridico ad unità fittizia ed indifferenziata. Ebbene, da un lato si esclude il collegamento della stessa con concrete prerogative in grado di provocarne il dissolvimento nella pluralità dei diversi atteggiamenti; dall'altro, si impone una sorta di artificiosa immobilità, cui rimane circoscritta l'indagine. In entrambi i casi solo l'astrattezza rappresenta il filo conduttore di una tale costruzione¹¹⁴.

Nell'opposta direzione, invece, si identifica la scomposizione dell'individuo in tanti comportamenti quante sono le norme che li prevedono. In quest'ipotesi, la molteplicità delle situazioni preclude il cammino ad un'interpretazione della realtà che voglia trascendere dall'elemento fattuale di tipo contingente ed eventuale.

¹¹⁴ In questo senso, STANZIONE, *Capacità*, in *Enc. giur.*, cit.

Ebbene, parrebbe utile sottrarsi ad una tale logica e porsi in una nuova prospettiva. In tal senso, risulta opportuno scostarsi da un concetto di capacità giuridica che attiene anche alla personalità ed alla persona umana in termini specifici, e riconoscere una certa utilità alla nozione di capacità giuridica generale.

In base alla sintetica rassegna storica svolta ed in un giudizio globale sulla vicenda dottrinale, si può sostenere, probabilmente, che col termine capacità giuridica si intende la soggettività¹¹⁵.

Tale conquista, rappresentata dal riconoscimento di tutti gli uomini come soggetti di diritto, ricorre costantemente in talune scelte normative, quasi a significare che l'inserimento in simili disposizioni persegue il non trascurabile scopo di richiamare e riaffermare il risultato conseguito in lotte secolari¹¹⁶.

Attraverso l'art. 1 c.c., ad esempio, l'uomo è accolto nel mondo del diritto nella sua totalità, fisica e psichica. D'altra parte, la natura della norma non consente di spingere l'affermazione oltre il mero riconoscimento della capacità-soggettività.

La verifica del ricollegamento della soggettività ad ogni persona fisica si rinviene, inoltre, a livello costituzionale negli artt. 2 e 22. La soggettività entra così nel novero dei diritti inviolabili riconosciuti e garantiti all'uomo nell'art. 2 Cost. Sotto questo profilo, la qualità di uomo, di persona fisica, si presenta come condizione imprescindibile affinché l'ordinamento possa assegnare la qualificazione di soggetto del diritto. Ma l'appartenenza al

¹¹⁵ Vedi anche CARNELUTTI, *Teoria*, cit.

¹¹⁶ Vedi STANZIONE, *Capacità*, cit.

genere umano costituisce requisito necessario ed al tempo stesso sufficiente ai fini del conferimento della soggettività, dal momento che non sono ammesse, secondo l'art. 3, 1° co. Cost., distinzioni di sorta tra individuo ed individuo¹¹⁷.

L'art. 22 Cost. va letto non come eccezione, ma piuttosto come conferma dell'art. 2 Cost. Di conseguenza, la disposizione dovrà essere interpretata nel senso che la capacità-soggettività, riconosciuta dall'art. 2 Cost., non può essere eliminata neanche per motivi politici¹¹⁸.

Dunque per capacità giuridica si intende l'attitudine alla titolarità di poteri e di doveri giuridici. È giuridicamente capace, e quindi soggetto di diritto, chi è attualmente o virtualmente titolare di diritti e di obblighi.

L'esperienza giuridica dimostra che la capacità di diritto è un riconoscimento dell'ordinamento legato al necessario requisito della nascita¹¹⁹.

2. La soggettività degli enti collettivi: le persone giuridiche

Sulla scorta delle premesse poc'anzi, seppur brevemente, elaborate, l'analisi conduce alle dinamiche delle persone giuridiche. Ovvero, ci si

¹¹⁷ STANZIONE, *Capacità*, in *Enc. giur.*, cit.

¹¹⁸ DURANTE, *La capacità giuridica delle persone fisiche nel diritto internazionale privato*, in *Studi in onore di Zingali*, II, Milano, 1965, p. 384; LAVAGNA, *Basi per uno studio delle figure giuridiche soggettive contenute nella Costituzione italiana*, in *Studi Cagliari*, Padova, 1953, pp. 16 ss.; OFFIDANI, *La capacità elettorale politica*, Torino, 1953, p. 31; CERETI, *Diritto costituzionale italiano*, VIII ed., Torino, 1971, p. 150; DE SIERVO, *Sub art. 22 Cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978, pp. 13 ss.; DOGLIOTTI, *Le persone fisiche*, in *Tratt. Rescigno*, I, 2, Torino, 1982, p. 18.

¹¹⁹ Per alcuni la capacità giuridica è una concessione dell'ordinamento, in quanto anche in sistemi progrediti, determinate categorie di uomini possono essere private della qualità di persone; in altri sistemi la soggettività è legata ad un fatto diverso da quello naturale della nascita. Vedi, per tutti, DOGLIOTTI, *Le Persone fisiche*, cit..

chiede come tali interpretazioni possano “estendersi” a soggetti diversi dalle persone fisiche.

Come sottolineato in precedenza, infatti, secondo la concezione tradizionale¹²⁰ “soggetto di diritto” è una persona, fisica o giuridica, in possesso della capacità giuridica la quale comporta la possibilità di essere titolare, dal lato attivo o passivo, di rapporti giuridici (diritti o obblighi)¹²¹.

In tale accezione, si ribadisce, nel nostro ordinamento costituiscono soggetti di diritto i centri di imputazione ovvero il riferimento di rapporti giuridici e posizioni soggettive: persone fisiche, giuridiche ed enti di fatto¹²².

A tal uopo, a differenza della persona fisica¹²³, di regola il fenomeno associativo-aggregativo è caratterizzato dal fatto che una pluralità di individui dà vita ad un ente per il perseguimento di specifiche finalità pur sempre perseguibili dai singoli, ma a condizioni meno favorevoli o con iniziative ridotte per quantità ed ampiezza. Sebbene l’impresa commerciale

¹²⁰ Tale teoria è stata sostenuta in particolare nella prima metà del secolo scorso su influsso della dogmatica di stampo tedesco.

¹²¹ Cfr. FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 8. All’interno, dunque, della categoria “persone giuridiche” rientrano gli enti collettivi composti da pluralità di persone, i patrimoni non appartenenti ad alcuna persona fisica ed amministrati da persone che non ne partecipano nonché gli Stati e gli altri soggetti del diritto internazionale. Secondo tale impostazione, quindi, la soggettività è il *genus* che racchiude le *species* della personalità giuridica e della personalità fisica. Cfr. PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1993, p. 1. Tale ricostruzione è stata criticata da parte della dottrina argomentando che soggetti dell’ordinamento sono le persone fisiche Cfr. *Ex multis*, ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1945, I, p. 245; Id., *Personalità giuridica e problemi delle società*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 981; D’ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969, p. 241; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1976; Id., *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1969; Id., *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica (Studi per un libro sulle persone giuridiche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 551.

¹²² F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, IX ed., Napoli, 1966, p. 24.

¹²³ La quale, come detto, è riconosciuta dall’ordinamento stesso come soggetto del mondo giuridico, “capace” di essere titolare ed esercitare diritti e doveri giuridici.

può essere gestita anche in forma individuale, solo in forma “societaria” è possibile reperire e dunque destinare un cospicuo patrimonio ad una certa iniziativa economica.

Talvolta poi queste specifiche finalità sono perseguite, anziché mediante una struttura organizzativa a base soggettiva, mediante un vincolo di destinazione impresso ad un patrimonio.

Come noto, dunque, i soggetti di diritto si distinguono in tre categorie:

- i.* persone fisiche;
- ii.* persone giuridiche;
- iii.* organizzazioni, di beni e di persone, prive di personalità giuridica¹²⁴ titolari di una capacità giuridica ridotta, nel senso che essa si riferisce solo alle posizioni collegate agli interessi che l’ordinamento in linea tassativa intende prendere in considerazione¹²⁵.

Nella categoria dei soggetti di diritto privi di personalità giuridica, peraltro, si possono ulteriormente distinguere due sottocategorie, ovverosia i soggetti tipici non personificati e i soggetti atipici non personificati riconducibili a figure soggettive previste dal codice civile¹²⁶.

La soggettività giuridica, quindi, non è un concetto unico, ma richiama un insieme di possibili effetti giuridici, talora indipendenti fra loro, cosicché è pensabile la simultanea presenza di enti, qualificabili come

¹²⁴ *Ex multis* FALZEA, *Capacità*, cit., 1960, p. 8; FROSINI, *Soggetto del diritto*, in *Nss. dig. it.*, XVII, 1970, p. 813; RESCIGNO, *Capacità giuridica (Dir. civ.)*, in *Nss. dig. it.*, II, Torino, 1958, p. 873.

¹²⁵ Cfr. AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1994, p. 5 e l’ampia bibliografia ivi richiamata. Sul vedi anche VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1, 1999, p. 89.

¹²⁶ GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in *AA.VV.*, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, *Scritti in onore di A. E. Granelli*, Roma, 1990, p. 518.

soggetti, per i quali si verificano alcuni soltanto di tali effetti ed enti per i quali si verificano tutti¹²⁷.

In tal senso, si parla inoltre di applicazione analogica delle norme poste a tutela della personalità informate ad un criterio essenzialmente funzionale¹²⁸.

2.1. Evoluzione storica del concetto di persona giuridica: le teorie “tradizionali”

In quanto parte integrante dell’indagine e “soggetto” cardine del diritto in generale, come promesso si procede ad approfondire il tema della persona giuridica, il cui concetto appare, invero, sin dalla sua nascita sostanzialmente inutile, sterile ed improduttivo, frutto di oltre un secolo di dibattiti che ne hanno scandito il profilo “tormentoso, affascinante e sempre nuovo” per le sue multiformi, svariate e diversissime applicazioni¹²⁹.

Nonostante, in realtà, potrebbe sembrare a prima vista oziosa, questa indagine è utile per rappresentarne le peculiarità, in quanto, *“la persona giuridica è come una lente frapposta all’occhio dell’interprete che, se è esatta, dà la rappresentazione nitida della realtà, se è falsa, ne produce*

¹²⁷ La persona giuridica altro non è che una espressione abbreviata d’un complesso di norme che si riferiscono non già a soggetti diversi dalle persone fisiche bensì, di volta in volta, ai soci dell’associazione riconosciuta, della società ovvero agli amministratori della fondazione: *“soltanto gli individui possono essere titolari di bisogni e, quindi d’un interesse al soddisfacimento di tali bisogni, e quindi di diritti a tutela di tale interesse, e che ogni predicazione relativa a soggetto diverso da una persona fisica si risolve (ecco il concetto chiave) in una più complessa predicazione che riguarda, in realtà, solo persone fisiche”*. Cfr. PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, cit., p.2.

¹²⁸ Cfr. A. ZOPPINI, *I diritti della personalità delle persone giuridiche (e dei gruppi organizzati)*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2002, I, p. 875, secondo il quale *“non si protegge la dignità, l’autodeterminazione, il libero sviluppo della persona, quanto attraverso un procedimento analogico si predispongono un sistema di tutele idoneo a consentire la realizzabilità dei fini della persona giuridica”*.

¹²⁹ In tal senso, v. FERRARA, *Le persone giuridiche*, in Vassalli (a cura di), *Trattato di diritto civile italiano*, vol. II, II ed., Torino, 1958, p. 1.

*l'oscuramento e la deformazione*¹³⁰. In tal senso, si ripercorrono, seppur brevemente, le teorie “tradizionali” relative alla funzione e natura della persona giuridica.

Teoria della finzione

La prima tra le tesi che in epoca moderna hanno tentato di spiegare il fenomeno giuridico e la disciplina delle entità organizzate, fu la cosiddetta teoria della finzione, propugnata da Savigny¹³¹. All'illustre studioso tedesco va attribuito il merito di aver permesso l'introduzione nel linguaggio normativo della locuzione “persona giuridica”¹³².

Nella sua opera Savigny si interroga sulle ragioni per cui il sistema normativo regoli in maniera non lontana da quanto faccia con le persone fisiche anche entità non umane. La tesi in parola si sviluppa in risposta ad una contraddizione che vede, nonostante la previsione legislativa di precetti rivolti ad entità diverse dall'uomo, la persona, dal punto di vista empirico, intesa solo come uomo.

Nello specifico, si afferma che *“ogni uomo è solo l'uomo singolo. Ma il sistema positivo può modificare questo principio, negando la capacità giuridica a uomini, come era per gli schiavi, o estendendola agli enti, che*

¹³⁰ FERRARA, *Le persone giuridiche*, cit., p. 2.

¹³¹ SAVIGNY, *Sistema del diritto romano attuale*, nella traduzione dall'originale tedesco *System des heutigen römischen Rechts* (Berlino, 1940) di Scialoja, volumi 8, Torino, 1886-1889.

¹³² Ad esser precisi la teoria in parola ha in realtà origini più remote, perché risalente alla teoria canonistica, la quale già osservava che l'ente o l'istituzione era un *corpus mysticum*, ossia un “ente ideale”. Già in Sinibaldo dei Fieschi (divenuto poi Innocenzo III) si trovava l'espressione per cui “*nomina sunt iuris, non personarum* (C. 53, XV, 39 n. 1)5. *Est nomen intellectuale et res in corporalis, universitas non habet corpus nec animam, est res inanimata*” (C. 53, X, V, 39): si trattava dunque di una “personalità non vera”. Sul contributo di Sinibaldo dei Fieschi alla figura antesignana della persona giuridica, anticipatore della pandettistica tedesca di sette secoli, cfr. CAMPITELLI, *Cum collegium in causa universitatis fingatur persona*. Riflessioni sul commento di Sinibaldo dei Fieschi (c. *presentium, de testibus e attestationibus*, 57 X, 2, 20), in *Apollinaris*, 63, 1990, Roma, Ed. Pontificia Università Lateranense, pp. 125 ss.

*non sono uomini, come per le persone giuridiche. La capacità giuridica può essere estesa a subietti artificialmente creati, per semplice finzione*¹³³.

Secondo l'Autore, dunque, ogniqualvolta la legge parla di corpi da considerarsi "come persona", null'altro fa che operare una *fictio iuris*: finge, per soddisfare le comuni esigenze della realtà contingente, ed in particolar modo quelle del traffico giuridico, che entità diverse dall'uomo abbiano al suo pari l'attributo di persona.

Per questa categoria di soggetti, così artificialmente creata, il Savigny parla, appunto, di "persona giuridica", ossia "persona" ammessa solamente per uno scopo giuridico (quello per la cui realizzazione il legislatore è stato indotto al ricorso alla finzione) e, pur tuttavia, comunque persona perché nuovo soggetto di rapporti giuridici diverso ed altro rispetto all'uomo-individuo¹³⁴.

¹³³ SAVIGNY, *Sistema del diritto romano attuale*, op. cit., p. 240. La stessa prospettiva si ritrova anche in tutta la scuola dei romanisti tedeschi a cominciare da WINDSCHEID, *Diritto delle pandette*, I, Torino, rist. 1930, p. 232, il quale giunge alla stessa conclusione dell'artificialità della persona giuridica affermando che "*persona giuridica è una persona non esistente in effetto, ma soltanto immaginaria, che si considera come soggetto di diritti ed obbligazioni*". Tra i giuristi italiani, si veda, BARILLARI, *Sul concetto della persona giuridica. Contributo alla teoria filosofica della persona giuridica*, Roma, 1910, pp. 35 ss.; nonché ORESTANO, *Il "problema delle persone giuridiche" in diritto romano*, I, Torino, 1968, pp. 20 e ss., il quale afferma che "*l'aver 'degradato' la personalità degli enti diversi dall'uomo a mere 'finzione' servi al Savigny per ribadire il concetto che l'intero sistema giuridico fosse da costruire in finzione dell'individuo e dei suoi diritti, perché era appunto all'individuo che venivano assimilate attraverso un procedimento si 'finzione' queste figure di cui il diritto positivo poteva servirsi in vista di un particolare scopo a suo arbitrio*".

¹³⁴ Va segnalato che i lavori preparatori del codice civile italiano del 1865 – che si svolsero simultaneamente alla pubblicazione della prima formulazione delle tesi di Savigny – furono chiaramente influenzati dalla teoria appena riferita, come conferma l'art. 2 del testo poi divenuto definitivo per cui "*i comuni, le provincie, gli istituti pubblici civili od ecclesiastici, ed in generale, tutti i corpi morali civilmente riconosciuti, sono considerati come persone*".

Teorie organica o della realtà

Quanto sostenuto ha tuttavia mostrato il fianco a quelli che erano i bisogni di dare offrire una configurazione tecnica di un fenomeno avente realtà giuridica eguale ad ogni altra forma del mondo giuridico¹³⁵.

Per superare queste difficoltà, furono dapprima avanzate delle opinioni che guardavano al lato oggettivo¹³⁶, ma che si dimostrarono presto prive di vero valore dogmatico, per poi giungere ad una più concreta lettura del fenomeno in chiave, questa volta, realistica.

Si osserva, invero, un superamento dell'equazione "persona = uomo" mediante l'idea che "*accanto delle persone fisiche esistono e sono riconosciuti dal diritto altri soggetti che non sono uomini e i quali vogliono, agiscono, perseguono fini a somiglianza di quelli*"¹³⁷. Il legislatore non opera quindi alcuna finzione e nulla inventa, posto che detti organismi dotati di quelle stesse qualità che sono il presupposto della soggettività giuridica dell'uomo esistono effettivamente nella realtà sociale.

Lo studioso Von Gierke, fautore della teoria c.d. organica o della realtà, muove dunque la propria analisi guardando al mondo sociale rilevando una realtà più ricca di agenti che il più delle volte non operano

¹³⁵ Così, FERRARA, *La persone giuridiche*, op. cit., p. 21.

¹³⁶ Cfr. BRINZ, *Lehrbuch der Pandekten*, Deichert, Erlangen, 1884-1886, p. 279. Analogamente, in Italia, ROSSI, *Persona giuridica, proprietà e rischio di impresa*, Milano, 1967, p. 35; BONELLI, *La teoria della persona giuridica*, in Riv. dir. civ., 1910, p. 445 ss. Oppure all'elemento organizzativo, e si è detto che la persona giuridica è un'"*amministrazione allo scopo*". MAYER, *Die juristische Person und ihre Verwertbarkeit im öffentlichen Recht*, in *Festgabe für Paul Laband*, Bd. 1, S. 1, 1908, p. 16; ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1945, p. 43.

¹³⁷ FERRARA, *Teoria delle persone giuridiche*, in FIORE (a cura di), *Il diritto civile italiano secondo la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli-Torino, 1915, p. 5. Cfr. sul tema la disamina svolta da GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice*, 2° ed., Bologna, 2006, p. 6.

sole, bensì inserite, per loro stessa volontà o esigenze, in aggregazioni e gruppi che perseguono scopi più generali, ampi e durevoli¹³⁸.

Di conseguenze, le strutture aggregative, così come definite, al pari degli individui separatamente considerati, assurgono a realtà innegabile del mondo delle relazioni umane, ai quali non può dunque che riconoscersi lo status di soggetto del diritto¹³⁹, ed in cui lo Stato ha il mero compito di prender atto dell'esistenza, che sussiste nella realtà pregiuridica, di queste viventi unità sociali¹⁴⁰.

Teorie "individualistiche" e teoria "normativa"

Nonostante il fascino di un tale approccio interpretativo, anche la teoria sopra tratteggiata risulta appartenere ormai alla storia della scienza giuridica, essendo stata ben presto superata, quantomeno nella sua

¹³⁸ GIERKE, *Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung*, Berlino, 1887, pp. 22 ss; e parimenti PREUSS, *Gemeinde, Staat, Reich als Gebietskörperschaften. Versuch einer deutschen Staatskonstruktion auf Grundlage der Genossenschaftstheorie*, Berlino, 1889. La teoria gierkiana, come anzidetto, è stata oggetto di numerosi studi e sviluppi non solo in Germania: così, SALEILLES, *La personnalité juridique*, Parigi, 1922; VALERY, *Contribution à l'étude de la personnalité morale*, in *Revue générale du droit, de la législation et de la jurisprudence en France et à l'étranger*, Parigi, 1903, p. 23 ss., in Italia; si vedano, per esempio, GIORGI, *La dottrina delle persone giuridiche o corpi morali*, Firenze, 1889, p. 17 e p. 42; EULA, *Persone giuridiche*, in *Commentario del Codice Civile diretto da D'Amelio*, Libro I, Firenze, 1940; CALLEGARI, *Per la codificazione delle persone giuridiche, Osservazioni e proposte*, in *Riv. dir. civ.*, 1927, pp. 3 ss; FERRARA, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 603 ss.

¹³⁹ In questa particolare forma di organizzazione interna del gruppo Gierke ravvisava quell'elemento capace di tradurre una pluralità di volizioni individuali in un'individualità affatto nuova, dotata pertanto di una volontà propria ed autonoma. Cfr. sul punto quanto illustrato da GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Scialoja-Branca (a cura di) *Commentario del codice civile*, Bologna, 1967. La teoria organica trovò presto rapida diffusione e successo anche al di fuori della Germania. In Italia, si vedano le posizioni di BARILLARI, *Sul concetto della persona giuridica. Contributo alla teoria filosofica della persona giuridica*, op. cit., pp. 7 ss. e VIVANTE, *La personalità giuridica delle società commerciali*, in *Riv. dir. comm. industr. e marit.*, 1903, I, pp. 1 ss., che scrive a difesa della piena personalità giuridica delle società commerciali (ad inizio secolo era ancora molto controversa) ed afferma che "*in quanto persona (n.d.r. la società commerciale) essa va per proprie vie, perseguendo durevolmente un proprio scopo, e cioè la realizzazione di questa grande funzione economica, anche quando i soci che concorsero a costituirsi si saranno dispersi o saranno morti ... La società è dunque una persona giuridica perché ha una volontà propria e in quanto è fornita di mezzi destinati conseguire il proprio scopo*".

¹⁴⁰ Così, ASCARELLI, *Problemi giuridici*, Vol. I, Milano, 1959, p. 242; GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., p. 6.

configurazione originaria. La critica maggiore muoveva dal rifiuto proprio del presupposto della concezione antropomorfica; il fingere che realmente esistano nella realtà sociale entità diverse dall'uomo ma ciononostante dotate delle analoghe qualità e connotazioni, appariva agli occhi di detti autori, inaccettabile: ciò per l'evidente considerazione che la volontà è fenomeno psichico e come tale riferibile solo all'uomo¹⁴¹.

Tali teorie sono state eminentemente sviluppate nel ragionamento che Kelsen definisce teoria cd. “*normativa*”. Dalla considerazione dell'inesistenza, nel mondo della realtà giuridica, di soggetti cui possano attribuirsi caratteri ed atteggiamenti umani, discenderebbe immediatamente e necessariamente l'inesistenza di altri soggetti di diritto che non siano uomini¹⁴².

L'Autore sottolinea come non si possa prescindere dal considerare il diritto quale mera norma, la quale altro non è che la proposizione che connette ad un comportamento umano (cioè di uomini) una conseguenza o una sanzione.

¹⁴¹ Secondo la teoria individualistica di Jhering, essendo l'uomo individuale l'unico naturale soggetto di diritto (sia quando è considerato individualmente, sia quando è pensato come facente parte di gruppi e collettività), la persona giuridica non può che esser vista come “soggetto apparente” che nasconde i soggetti veri, ovvero gli uomini parte del gruppo. Cfr. JHERING, *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Leipzig, 1891-1906, 5 ed., Vol. II, pp. 518 ss. Analogamente Vareilles Sommieres si esprime in termini di “regime personificante” e afferma che “la persona giuridica non esiste che nell'immaginazione degli uomini, e questa persona immaginaria non può avere alcun diritto, né alcuna obbligazione”: “i diritti e le obbligazioni, attribuiti in modo immaginario alle persone giuridiche, appartengono in realtà alle persone vere, giacché soltanto persone vere possono avere diritti ed obbligazioni”. Cfr. VAREILLES SOMMIERES, *Les personnes morales*, Parigi, 1902, pp. 147 ss.; così pure PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil conforme au programme officiel des facultés de droit*, Parigi, 1937, p. 262 e, in Belgio, LAURENT, *Principes de droit civil français*, 3° ed., Bruxelles-Paris, 1878, p. 387, che afferma chiaramente “gli uomini soltanto sono persone, e solo essi hanno diritti”.

¹⁴² Cfr. KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, traduzione curata Treves, Milano, 1952, p. 98, secondo il quale “non può seriamente negarsi che azioni ed omissioni possono essere soltanto azioni ed omissioni degli esseri umani”.

Ne consegue che i diritti e doveri della persona giuridica possono essere solamente diritti e doveri delle singole persone fisiche dei membri della stessa (posto che, appunto, solo questi l'ordinamento giuridico può regolare), con il compromesso necessario che in detto caso essi posseggono i diritti ed i doveri "in una maniera specifica, in una maniera diversa da quella in cui posseggono i diritti ed i doveri senza essere membri della corporazione"¹⁴³. In tale ottica, di conseguenza, il concetto di persona giuridica torna ad essere una mera finzione¹⁴⁴, di cui il giurista può decidere di avvalersi o meno a suo piacimento.

Ebbene, si realizza il primo superamento del concetto di persona giuridica, la quale cessa di esistere in sé e per sé ma permane solo quale espressione unitaria di un insieme di norme che regolano il comportamento di una pluralità di uomini.

Teoria neo-finzionista o "della creazione da parte del diritto"

Nonostante l'autorevolezza degli studi kelseniani, la nozione di persona giuridica è comunque riuscita a sopravvivere, sviluppandosi in una nuova, più sofisticata, concezione di antropomorfismo, peraltro ancora oggi prevalente¹⁴⁵: la persona giuridica ha sì in comune con l'uomo la qualità di soggetto, ma essa non opera nel mondo naturale, ma in un mondo puramente formale, dal quale anche l'uomo in sé e per sé considerato è straniero.

¹⁴³ KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, op. cit., p. 71.

¹⁴⁴ Cfr. KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, op. cit., p.102., il quale per identificare il concetto di persona giuridica utilizza il termine "parlare figurato".

¹⁴⁵ FERRARA, *Le persone giuridiche*, cit., p. 32.

Ecco che si inserisce in dottrina un concetto universale di persona giuridica ammettendo il carattere artificiale – ed unico – di qualsivoglia personalità, anche di quella umana.

Il c.d. “*neo-finzionismo*” identifica nel concetto di personalità giuridica una figura giuridica, in cui “*l’uomo non dalla natura, ma per via del diritto, è persona*”¹⁴⁶. Di conseguenza, si sgretola l’idea di personalità intesa come organismo corporeo e psichico dell’uomo, inesistente all’infuori di esso¹⁴⁷.

Si supera, di conseguenza, la natura “fittizia” dell’istituto delle persone giuridiche, in quanto “*il diritto, con l’introduzione dell’istituto della personalità giuridica degli enti collettivi, ha voluto ampliare la categoria generale dei soggetti giuridici, e non dei soggetti umani*”¹⁴⁸.

Teoria del diritto soggettivo

Dalle fondamenta di tale interpretazione si è giunti ad intendere l’uomo come soggetto diverso dalla persona giuridica (intesa come personificazione della norma) e substrato della stessa¹⁴⁹.

Pertanto, l’indagine si è spostata su quale fosse il substrato della persona giuridica, ricercandolo, un primo orientamento, nel solco delle idee “*gierkiane*” (dando rilievo ad organizzazioni collettive al cui interno l’uomo

¹⁴⁶ Cfr. FERRARA, *Teoria delle persone giuridiche*, op. cit., p. 356, secondo il quale l’uomo “è investito di diritti e obblighi” in quanto rappresenta il punto di riferimento di diritti e doveri dell’ordinamento giuridico.

¹⁴⁷ FERRARA, *Teoria delle persone giuridiche*, op. cit., p. 358 e Id, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 33. Per l’A., se è lo Stato che eleva a soggetto di diritto gli uomini (e che il concetto di “soggetto di diritto” sia prodotto dell’ordinamento è dimostrato dal fatto che la storia stessa ci mostra come spesso a taluni uomini sia stata negata, soppressa o ridotta la personalità), è lo stesso Stato che può attribuirlo a soggetti non uomini.

¹⁴⁸ FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, p. 64.

¹⁴⁹ Per una chiara disamina di tale impostazione, cfr. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., p. 11.

cessa di essere tale nella pienezza delle sue manifestazioni¹⁵⁰), un secondo, nell'esistenza di interessi impersonali¹⁵¹.

Precisamente, proprio il riconoscimento di diritti impersonali, per loro natura non riferibili all'uomo eppure ugualmente tutelati dall'ordinamento, legittimerebbe la possibilità di pensare a soggetti giuridici diversi dall'individuo¹⁵².

Tale assunto si traduce nella teoria del c.d. “diritto soggettivo”¹⁵³, la quale distingue all'interno della norma giuridica un soggetto di azione, e un soggetto di interesse¹⁵⁴.

¹⁵⁰ SCALFI, *L'idea di persona giuridica e le formazioni sociali titolari di rapporti nel diritto privato*, Milano, 1968, p. 4.

¹⁵¹ Sul concetto generale di diritto soggettivo, si vedano, si tutti, FERRANTE, *Il concetto di diritto soggettivo ed alcune sue applicazioni*, Milano, 1947, *passim*; GASPARRI, *Relatività dei concetti di diritto oggettivo e di diritto soggettivo*, in *Studi in onore di G.M. De Francesco*, Milano, 1957, p. 269 ss.; FROSINI, *La struttura del diritto*, Milano, 1962, *passim*; Id., *Diritto soggettivo e dovere giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 1961, pp. 115 ss.; CESARINI SFORZA, *Avventure del diritto soggettivo (L'esperienza pratica e le sue forme fondamentali)*, Milano, 1942, *passim*; Id., *Il diritto soggettivo*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1947, pp. 181 ss.; SPERDUTI, *Contributo alla teoria delle situazioni giuridiche soggettive*, Milano, 1944; LEVI, *Sul concetto di potere giuridico*, in *Studi parmensi*, 1953, pp. 397 ss.; NATOLI, *Il diritto soggettivo*, Milano, 1947, *passim*.

¹⁵² BASILE-FALZEA, *Persona giuridica (dir. Priv.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1969, pp. 264 ss.

¹⁵³ Tra i maggiori esponenti di tale teoria si ricordino: BERNATZIK, *Kritische Studien über den Begriff der juristischen Person und über die juristische Persönlichkeit der Behörden insbesondere*, in *Archiv für öffentliches Recht*, 1901, pp. 23 ss.; JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici soggettivi*, Milano, 1912.

¹⁵⁴ La definizione maggiormente diffusa nella dottrina tradizionale, infatti, definisce l'interesse come rapporto di tensione tra un soggetto ed un bene, destinato a risolversi con la soddisfazione del soggetto interessato (Per tutti CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, p. 11 ss.; LEVI, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1953, p. 264). Sennonché la progressiva rivalutazione della nozione di interesse conduce ad identificarlo non con il bene in sé, bensì con il valore relativo che un bene ha per un certo soggetto: ne consegue che in ordine allo stesso bene risulta possibile una gradazione di interessi di più soggetti (Testualmente F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1981, p. 69, che interpreta il diritto soggettivo come potere riconosciuto al singolo per la realizzazione di un suo interesse). Nel tentativo di chiarire il significato della nozione di interesse non sono poi mancate definizioni tese ad esasperarne il profilo psicologico, identificandolo spesso con i concetti di bisogno o desiderio (DONATI, *Interesse e attività giuridica. Contributo alla teoria filosofica del diritto come fenomeno*, Bologna, 1909, p. 97 ss.). Tale concezione è stata sottoposta a dura critica giacché impedisce di cogliere il profilo normativo della vicenda in quanto l'interesse va correttamente inteso come esigenza di o valori da realizzare e proteggere nel mondo sociale (BETTI, v. *Interesse*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1957, p. 838).

La peculiarità di una tale interpretazione sta nel definire l'interesse come vero e proprio fulcro della dinamica giuridica¹⁵⁵. Si assiste, infatti, ad una definizione di diritto soggettivo del tutto legata ad un potere di volontà diretto a realizzare un interesse, in cui, qualora si rinvenga un portatore di volontà ed interesse, si ha per ciò stesso una persona (sia essa fisica o una collettività)¹⁵⁶.

Con riguardo al “soggetto di interesse”, quindi, è possibile operare la suddetta bipartizione tra interesse personale ed interesse impersonale: il primo sarebbe il substrato della persona fisica e il secondo quello della persona giuridica, la quale viene ad esser dunque concepita come centro di imputazione di interessi appunto “impersonali”, o, più tecnicamente, di interessi “personali” ma del soggetto astratto¹⁵⁷.

La tesi in oggetto, tuttavia, si scontra con un limite intrinseco ed empirico nel momento in cui la presenza di un interesse impersonale è elevata a condizione “necessaria-sufficiente” per l'esistenza stessa della persona giuridica¹⁵⁸, quando invece è innegabile la presenza anche di interessi impersonali non entificati in persone giuridiche e, specularmente, persone giuridiche prive di interessi impersonali propri (si pensi, ad

¹⁵⁵ La ragione della previgente esclusione risiedeva nel fatto che il diritto soggettivo veniva inteso dai più come potere accordato al soggetto da parte dell'ordinamento. Era l'epoca in cui esso era considerato come volontà generale, come manifestazione della potestà personale di volere. È questa la concezione che fa capo a WINDSCHEID, *Diritto delle Pandette*, trad. it. Di Fadda e Bensa, Torino, 1925, *passim*; e ripresa, nella nostra dottrina, da CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1931, p. 47; CAMMARATA, *Formalismo e sapere giuridico*, Milano, 1963, pp. 345 ss..

¹⁵⁶ In tal senso, l'interesse assume la funzione di fondamento della situazione giuridica soggettiva. Cfr. FEMIA, *Interessi e conflitti culturali nell'autonomia privata e nella responsabilità civile*, Napoli, 1996, p. 44.

¹⁵⁷ Si osserva, dunque, una nuova conferma della teoria organica nella parte in cui riconosce la realtà della stessa persona giuridica, la cui giustificazione è identificata proprio nella esistenza di detti interessi impersonali.

¹⁵⁸ BASILE-FALZEA, *Persona giuridica (dir. Priv.)*, op. cit., p. 266.

esempio, alle società controllate rispetto alla holding, ovvero alle s.r.l. unipersonali). La tesi *de qua*, quindi, finisce per mostrarsi quantomeno riduttiva, posto che deve invece ammettersi che il concetto di persona giuridica denota possibilità applicative che vanno ben oltre la sfera degli interessi impersonali.

2.2. Le più recenti teorie “revisioniste” e le teorie moderne

Le teorie c.d. “tradizionali” sin qui brevemente illustrate, non sono state in grado di chiarire in maniera esaustiva l’annoso e complesso problema della natura della persona giuridica. In virtù di tali critiche, sono state elaborate nuove teorie che, tuttavia, non abbandonano le tesi e conclusioni più tradizionali¹⁵⁹.

Un gruppo di posizioni recenti, invero, si ricollega alla teoria tradizionale individualistica, sviluppando il pensiero di Kelsen e rilevando le difficoltà di concepire entità diverse dall’uomo come soggetto di diritti¹⁶⁰.

Si sostiene la tesi che vede una negazione dell’esistenza delle persone giuridiche nella realtà fenomenica e contestualmente la loro partecipazione all’esperienza giuridica¹⁶¹.

¹⁵⁹ Si veda sul punto la disamina offerta da TAMBURRINO, *Persone giuridiche, associazioni non riconosciute, comitati*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale, fondata da Bigliani*, II ed., Torino, 1997, pp. 59 ss..

¹⁶⁰ Si v. ARANGIO-RUIZ, *Gli enti soggetti dell’ordinamento internazionale*, Vol. I, Milano, 1951, p. 91, secondo il quale, in parziale accordo con le teorie kelseniane, “*la soggettività dell’ente si presenta in funzione giuridicamente strumentale rispetto a situazioni di individui (...), ma ciò non toglie che esse situazioni presentino le caratteristiche giuridiche delle situazioni soggettive riferite ad un centro a sè stante di imputazione*”.

¹⁶¹ Cfr. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., p. 13; ARANGIO-RUIZ, *Gli enti soggetti dell’ordinamento internazionale*, op. cit., p. 94, il quale sostiene che la tesi in questione risponde ad un’esigenza di ordine logico per cui “*nessuna situazione giuridica facente capo all’ente morale si potrebbe ragionevolmente risolvere in una situazione individuale identica o in una serie di situazioni individuali dello stesso tipo o su parti dello stesso oggetto (quote), perché le situazioni*

Sviluppando tale teoria si giunge a ritenere che l'*universitas* non può venire scomposta nei *singuli* fino a dissolversi in essi, poiché essa riveste posizioni che non si riflettono semplicemente in capo ad essi: così all'*universitas* non corrisponde la somma di un debito, di un credito o di una proprietà dei singoli, ma qualcos'altro, di talché quest'ultimi non sono i veri soggetti delle posizioni ascritte a quella; per evitare che tali situazioni restino sospese occorre ammettere che esse sono imputate alla persona giuridica¹⁶².

Quanto detto, ammette che l'esistenza della persona giuridica sia postulata proprio dalla stessa disciplina normativa del gruppo, le cui situazioni giuridiche non parrebbero spiegabili se non ipotizzando che il gruppo costituisca un soggetto distinto.

Tuttavia, numerose sono state le critiche alle tesi suesposte, delle quali è stato fortemente messo in discussione il fondamento stesso. Si contestava, infatti, che, in presenza di un gruppo riconosciuto di persone, la diversità non afferisce il soggetto cui imputare i rapporti giuridici, bensì il contenuto di quegli stessi rapporti facenti capo ai membri¹⁶³, in tal modo indicando una disciplina speciale dei rapporti giuridici posti in essere dall'ente¹⁶⁴.

Posto che per il nostro ordinamento costituisce un ostacolo insormontabile negare l'unità del concetto di proprietà od obbligazione, per non rinunciare ad esso, si devono necessariamente creare astratti soggetti di

individuali sono diverse sia nel senso che non sono dello stesso tipo, sia nel senso che non corrispondono a quote della situazione facente capo all'ente".

¹⁶² D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi per Ascarelli*, Milano, 1969, p. 68; nonché volume autonomo, Padova, 1989, pp. 12 ss.

¹⁶³ Riprendendo il concetto di Arangio-Ruiz allora, il diritto di proprietà o l'obbligazione dei membri avrebbe essenzialmente natura diversa da quella delle persone fisiche.

¹⁶⁴ Cfr. sul punto quanto riportato da GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., p. 16.

diritto, ai quali imputare così i rapporti giuridici corrispondenti all'unitario concetto di proprietà o obbligazione. Questa sarebbe la giustificazione, nella dogmatica giuridica, del concetto di persona giuridica: *“esso vale ad occultare l'esistenza di discipline speciali; è lo strumento concettuale che permette di ricondurre agli schemi del diritto comune la speciale disciplina di cui, in deroga al diritto comune, il legislatore assoggetta i membri del gruppo”*¹⁶⁵. Una siffatta impostazione finisce per considerare lo schermo della persona giuridica come la concessione legislativa di alcuni privilegi e deroghe al diritto comune ai suoi membri¹⁶⁶.

Lo stato dei fatti, offre, dunque, come unica via di fuga all'approssimarsi di tesi ed antitesi prospettate, un concreto cambio di prospettiva¹⁶⁷ che muova dalla determinazione delle “condizioni d'uso” della persona giuridica¹⁶⁸.

Tale assunto consente alla persona giuridica di superare l'identificazione di mero “schermo” (in tutte le relative accezioni) interposto tra i membri del gruppo ed i terzi, cessando di essere equiparabile all'uomo, per tornare ad essere strumento del linguaggio giuridico capace di esprimere la complessa disciplina dei rapporti intercorrenti tra le persone fisiche dei suoi membri¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Così spiega detta tesi il GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., p. 19.

¹⁶⁶ Di qui la critica che denuncia gli abusi che una siffatta teoria può comportare con lo sviluppo della teoria del “superamento dello schermo della personalità giuridica”. Cfr. SERICK, *Rechtsform und Realität Juristischer Personen*, Berlin, 1955, p. 220 ss., per il quale “*sebbene la persona giuridica sia, di regola, soggetto nettamente distinto dai suoi membri, la sua soggettività deve tuttavia, in singoli casi e sotto certe condizioni, esser messa da parte*”.

¹⁶⁷ Si richiama sul punto la teoria cd. “riduttiva” prospettata da GALGANO, *Delle persone giuridiche*, op. cit., pp. 3 ss.

¹⁶⁸ SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Torino, 1966, p. 115.

¹⁶⁹ GALGANO, v. *Le categorie generali. Le persone. La proprietà*, Vol. 1, in *Trattato di diritto civile*, Padova, 2008, p. 194.

Di conseguenza, a differenza di quanto in precedenza sostenuto, il concetto di persona giuridica torna ad essere la speciale disciplina che la legge ha previsto per i membri di determinati gruppi¹⁷⁰.

Ad oggi, invero, per soggettività delle persone giuridiche si intende un soggetto nuovo, distinto dalle persone e dai patrimoni delle persone fisiche, che lungi dall'essere frutto di una costruzione dogmatica, bensì identificata da norme attinenti alla struttura ed al regime giuridico.

In una tale prospettiva, altresì, appare ancora più palese il concreto distacco tra i singoli e l'ente di appartenenza, nonché (più in generale) tra soggetto e persona, in cui il primo è autore materiale dei comportamenti poi disciplinati dalle norme giuridiche, la seconda (sia essa un ente collettivo ovvero una persona fisica), centro di imputazione di situazioni giuridiche delle quali diviene titolare.

Si osserva, inoltre, come l'interpretazione in questione abbia attribuito alla persona giuridica il più ampio *genus* di persona (così come giuridicamente intesa in riferimento a norme di organizzazione)¹⁷¹. È allora

¹⁷⁰ L'interpretazione in questione, muove e supera quelle tesi per cui il concetto giuridico doveva esser letto come mero strumento linguistico destinato ad agevolare l'esposizione del diritto (esaminando il quale si vede come i rapporti imputati alla persona giuridica vengono a risolversi o "ridursi" in rapporti imputati agli associati) ovvero come "idea" del legislatore. In tale ultimo senso, si veda, SCALFI, *Persone giuridiche, (dir. civ.)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. XXIII.

¹⁷¹ Seppur presentata come "ultima", corre l'obbligo di segnalare che anche questa impostazione dottrina ha già subito critiche ed evoluzioni. Da un lato una parte della dottrina ha ritenuto che di fatto gli sviluppi "moderni" alle teorie classiche si siano in realtà dimostrati virtuosismi inadeguati e ha optato per il ritorno sui concetti più tradizionali. Sul punto, v. PELLIZZI, *Il realismo e l'inquietudine del giurista (a proposito di soggettività giuridica)*, in *Riv. dir. Comm.*, 1966, I, p. 559 ss.. Diversamente, TAMBURRINO, *Persone giuridiche, associazioni non riconosciute, comitati*, op. cit., pp. 71 ss., dopo aver esposto un'attenta panoramica delle tesi moderne siccome sopra brevemente riepilogate e chiarito le proprie ragioni di critica nei confronti delle stesse, giunge a dare una diversa soluzione della problematica. In tal senso, si conclude col ritenere che la persona giuridica altro non sia che un ente collettivo esistente nella realtà sociale, tutelato dal diritto con l'attribuzione della personalità giuridica in guisa da farne un vero soggetto di diritto, una persona che si pone accanto e distintamente all'individuo o persona fisica. E di

evidente che non hanno più ragione di essere dubbi circa l'applicabilità agli enti di norme che sembrano avere come destinatari i soli individui. Se viceversa si ha presente che l'imputazione all'ente di comportamenti e stati psicologici avviene in due tempi, tramite il rinvio alle norme di organizzazione interna che frammentano e distribuiscono tra i singoli individui i poteri, le spettanze e le facoltà il cui esercizio prelude all'imputazione stessa¹⁷², il problema si risolve nel prendere in esame dette norme interne caso per caso, anche a seconda della *ratio legis*¹⁷³.

2.3. La capacità delle persone giuridiche

Come affermato nelle premesse del capitolo, le interpretazioni fornite sul tema della personalità si ripercuotono imprescindibilmente anche sul versante della capacità¹⁷⁴. Ed infatti, originariamente, la questione relativa

fronte alle problematiche di “abuso” della personalità, la questione diverrebbe meramente interpretativa. L'interprete, in una tale situazione dovrà stabilire in quale categoria rientri la fattispecie concreta sottoposta al suo esame e soprattutto se quel determinato ente o gruppo o organismo presenti o meno le caratteristiche minime essenziali di persona giuridica. Nello stesso senso, si veda, RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, p. 203. Anche la giurisprudenza è in parte appiattita su tali posizioni in punto di nullità delle delibere sociali per violazione della buona fede *ex art.* 1375 c.c. (Cass., n. 11151/95) e di rapporto tra azioni e beni sociali (Cass., 12733/95), specie in sede di cessione della partecipazione (Cass., 3370/04). In particolare, è stato sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità anche il caso di abuso della personalità giuridica, inteso come la fattispecie in cui un soggetto si nasconde dietro lo schermo della società al fine di eludere un divieto di legge o convenzionale, ovvero ancora norme fiscali, dando vita a società chiuse, per lo più a carattere familiare (c.d. di comodo), oppure crea bensì una società di capitali, al fine di godere della responsabilità limitata, ma poi la gestisce come fosse cosa propria. Cfr. Cass., 804/00, nonché Cass., 11151/95.

¹⁷² D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969, p. 70.

¹⁷³ Nello stesso senso, altresì, Cass., 10719/00.

¹⁷⁴ Da tempo ormai la dottrina dominante si è attestata su definizioni della capacità giuridica che ne mettono in luce i caratteri della possibilità e della potenzialità. In tal senso, MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano, 1957, p. 218; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, op. cit., p. 24; TORRENTE-SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1981, p. 77; RESCIGNO, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1984, p. 121.

alla capacità delle persone giuridiche veniva fatta dipendere dalla concezione realistica o finzionistica che si riteneva di abbracciare.

L'adesione alla teoria della finzione portava ad attribuire alla persona giuridica una capacità quanto mai limitata; mentre, la teoria organica, ravvisando nella persona giuridica un'entità unica e vivente già nella realtà fenomenica, conduceva necessariamente alla conclusione di attribuirle una capacità piena e completa, che si estendeva a tutti i rapporti giuridici che non avessero come presupposto indispensabile e naturale la persona fisica.

È stato attentamente osservato dalla dottrina come il tema della capacità non dipenda da presupposti teorici, ma si riferisce sempre e comunque ad una questione di diritto positivo¹⁷⁵. Per cui, alle persone giuridiche va riconosciuta una capacità giuridica senz'altro piena, anche se ulteriormente parametrata al significato che detta capacità assume in rapporto alle organizzazioni collettive. Trattasi quindi di una capacità che si estende ad ogni campo, salvi quei limiti che derivano dalla loro stessa qualità di enti ideali privi di fisicità.

Nello specifico, per l'effetto dell'ordinamento, si assiste ad una parificazione tra la capacità della persona fisica e quella della persona giuridica; il tutto, si precisa, senza giungere ad affermare l'assenza di qualsivoglia forma di diversità in virtù di diritti che inevitabilmente necessitano di rivolgersi ad un corpo ed una fisicità.

Parimenti, parrebbe fuorviante sarebbe credere che la capacità delle persone giuridiche si limiti alla mera attività di tipo patrimoniale, data

¹⁷⁵ FERRARA, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 301.

l'esistenza di una serie di rapporti di natura personale che certamente competono agli enti collettivi. Ovvero, esistono diritti che riguardano rapporti di natura speciale sprovvisti di corrispondente applicazione negli individui¹⁷⁶.

Alla luce di quanto rilevato, dunque, le persone giuridiche godono di principio di una capacità giuridica generale che oltrepassa la sfera meramente patrimoniale per rientrare, altresì, nel diritto personale e pubblico, salvo le limitazioni imposte ad esse dal diritto obiettivo o che derivano dalla specifica natura dei rapporti interessati.

Trattasi di una capacità, quella delle persone giuridiche, che difficilmente appare uniforme ed uguale e, pur essendoci un regime comune che vale per tutte, esso è costantemente alterato da eccezioni e complessità interpretative, riscontrandosi persone giuridiche per le quali la capacità riconosciuta dall'ordinamento è più elevata ed estesa ed altre per le quali la stessa è più ristretta o limitata al perseguimento di un fine¹⁷⁷.

Ebbene, la teoria della capacità giuridica e d'agire della persona giuridica, si intreccia necessariamente con quella della rappresentanza, nel senso che ci troviamo qui di fronte ad una speciale disciplina (speciale

¹⁷⁶ FERRARA, *Le persone giuridiche*, op. cit., p. 302.

¹⁷⁷ Cfr. GALGANO, *Diritto Civile e Commerciale*, Vol. 1, III ed., Padova, 1999, p. 198 ss., il quale sostiene che anche le persone giuridiche siano titolari del diritto all'onore e alla reputazione e che quindi ben possano essere, a titolo esemplificativo, soggetti passivi del reato di diffamazione, è assunto ormai pacificamente riconosciuto. E per avallare tale conclusione, per affermare che l'ente può risentire dell'offesa alla sua reputazione, l'A. ha ben rilevato come non occorra necessariamente aderire ad una concezione antropomorfa della persona giuridica. Invero, si sostiene come il cuore della questione sia riconoscere l'esistenza, in capo alle persone dei membri, di una forma ulteriore che il diritto all'onore può assumere: un diritto la difesa del quale è regolata dalle norme di organizzazione riassunte nella nozione di persona giuridica. E lo stesso vale per ogni altro diritto, come la proprietà o le obbligazioni, considerando peraltro che riguardo alle persone giuridiche acquistano importanza accanto alle leggi anche le consuetudini di diritto pubblico, che concorrono a delineare la posizione giuridica di talune corporazioni o istituzioni.

rispetto a quella generale della rappresentanza) che è appunto riassunta nella nozione di persona giuridica e che produce in capo alle organizzazioni collettive un risultato che la comune rappresentanza non può mai ottenere, ovvero l'imputazione integrale dell'atto alla persona giuridica.

2.4. Segue: gli elementi costitutivi della “soggettività”

Ciò premesso, in senso eminentemente pratico, come da dottrina maggioritaria osservato, tra gli elementi costitutivi indispensabili affinché un'entità possa essere definita “soggetto di diritto” sono stati individuati i fattori dell’“imputazione” e della “legittimazione”, intesi come possibilità di imputare diritti ed obblighi all'ente e la correlata possibilità per quest'ultimo di trasferirli ad altri soggetti, “la responsabilità patrimoniale”¹⁷⁸, la quale comporta che i beni imputati al soggetto costituiscono garanzia per l'adempimento delle obbligazioni lui imputabili e, infine, “l'unità” dell'ente e la sua “alterità” rispetto agli altri soggetti che lo compongono¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Si veda, JANNARELLI, *Brevi note a proposito di “soggetto giuridico” e di “patrimoni separati”*, in *Riv. Trim. dir. e proc. Civ.*, 2009, pp. 1253 ss.; DEL PRATO, *L'ente privato come atto di autonomia*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2009, I, pp. 451 ss..

¹⁷⁹ Così PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, cit., p. 2 il quale conclude osservando che “solo gli effetti minimi dell'imputazione e della legittimazione (senza insostituibilità) competano alle associazioni non riconosciute, ai comitati, ai consorzi e alle società di persone, mentre alle persone fisiche e alle persone giuridiche competono anche gli ulteriori effetti dell'unità e dell'alterità (con insostituibilità)” la quale si sostanzia nel fatto che neppure la totalità dei partecipanti alla persona giuridica può sostituirsi ad essa, cioè ai suoi organi, in un qualsiasi comportamento rilevante. “Per quanto concerne la responsabilità patrimoniale, si è visto che il sistema delle deroghe legislative all'uno e all'altro principio rende in pratica difficile una linea di demarcazione sicura, a questo proposito, fra persone giuridiche e altre collettività. Viene così [...] convalidata l'intuizione di quella dottrina e di quella giurisprudenza che da tempo han sostenuto l'appartenenza d'una sorta di personalità minore (o quasi personalità o soggettività senza personalità) a certe collettività alle quali l'ordinamento non riconosce la personalità giuridica. Resta il problema di quegli altri enti (comunioni, condomini, patrimoni separati) che avrebbero, per così dire, le carte in regola per una disciplina assimilata a quella delle associazioni non riconosciute e delle società di persone, ma per i quali il codice non offre [...] neppure quei modesti spunti che ci hanno consentito di riconoscere imputabilità e legittimazione ad associazioni non riconosciute, società di persone, consorzi e comitati”.

Procedendo con ordine, si rileva come un primo criterio di distinzione nell'ambito degli enti sia sostanzialmente basato sulla presenza o meno di una struttura associativa, ovvero una pluralità di associati, cui spetta prendere le decisioni funzionali al perseguimento dello scopo, nonché fissare/modificare lo scopo stesso, in concreto.

Un secondo criterio, caratterizzato dallo scopo perseguito. Come tale si intende, nello specifico, lo scopo di lucro ovvero uno scopo ideale a carattere non economico.

Il terzo ed ultimo criterio di distinzione è basato sul grado di autonomia del patrimonio dell'ente rispetto a quello dei suoi membri (nel caso di struttura associativa) o del fondatore e dei promotori (in presenza di fondazioni o comitati)¹⁸⁰. L'autonomia, infatti, consente di passare dal concetto di mera attitudine, astratta ed irrelata, alla sfera delle concrete attribuzioni¹⁸¹.

¹⁸⁰ La dottrina ha nel tempo fornito vari e differenti contenuti al “*patrimonio autonomo*” nel tentativo di distinguerlo dal patrimonio separato. In tal senso, SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, 9° ed., Napoli, 1986, p. 86, il quale riconosce nel primo null'altro che una variante di tipo quantitativo del secondo. Si veda, altresì, BIGLIAZZI GERI, *A proposito di patrimonio autonomo e separato*, in BIGLIAZZI GERI (a cura di), *Rapporti giuridici e dinamiche sociali. Scritti giuridici*, Milano, 1998, pp. 663 ss., il quale ha tentato di fondare tale distinzione sul profilo oggettivo della regola di responsabilità, da intendersi “insensibilità assoluta” nel caso del patrimonio autonomo, ed “insensibilità relativa” nel caso di patrimonio separato. DI contro, RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1940, pp. 147 ss., ha cercato di impostare tale distinzione sotto il differente profilo soggettivo della titolarità, intendendo il patrimonio separato quale patrimonio imputabile ad un soggetto titolare ed il patrimonio autonomo, quale patrimonio imputabile ad una collettività di soggetti, quale “patrimonio collettivo non personificato”. In tal senso, inoltre, F. FERRARA, *Patrimoni sotto amministrazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1912, pp. 327 ss.; OPPO, *Patrimoni autonomi familiari ed esercizio di attività economica*, in *Scritti giuridici*, V, Padova, 1992, p. 300-1, secondo i quali, per patrimonio “in aspettazione” o “sotto amministrazione”, si intende il nucleo di patrimonio privo attualmente di un soggetto ma in attesa di un futuro titolare. Infine, altra parte della dottrina ha cercato di fondare tale distinzione sulla “funzione”, individuando nel patrimonio separato un patrimonio devoluto esclusivamente a fini liquidativi e nel patrimonio autonomo un patrimonio con finalità commerciali attive e dinamiche. In tal senso, RAVAZZONI, *Beneficio di inventario*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 1988, p. 5.

¹⁸¹ FALZEA, *Capacità, Teoria generale*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 44.

Tale requisito della responsabilità patrimoniale autonoma rappresenta, quindi, uno degli elementi nei quali si traduce il concetto di legittimazione alle conseguenze giuridiche¹⁸².

Nel nostro ordinamento si ravvisa una sorta di scala, che parte dall'organizzazione più elementare, in cui non è possibile ravvisare distinzione alcuna tra singoli membri ed ente, per pervenire alla organizzazione più articolata, in cui l'ente è perfettamente distinto dai singoli, anche dal punto di vista patrimoniale¹⁸³.

Sulla base di tale premessa, si precisa che quel che distingue gli enti con personalità giuridica dagli enti non riconosciuti è, quindi, il sistema di pubblicità, di tenuta delle scritture contabili, e soprattutto di controlli, volti ad assicurare, almeno tendenzialmente, la correttezza della gestione, nonché, laddove non c'è uno scopo di lucro, il concreto perseguimento dello scopo altruistico, favorendo i rapporti con i terzi, siano essi potenziali creditori o finanziatori.

Dal punto di vista patrimoniale, nel nostro ordinamento la distinzione tra enti non è caratterizzata da una identificazione con quella tra scopo di lucro e scopo ideale (non economico)¹⁸⁴. La personalità giuridica, invero,

¹⁸² L'autonomia patrimoniale, espressione della disciplina positiva sulla responsabilità, rappresenta l'elemento garante degli interessi a contenuto economico del creditore, ma anche l'elemento integrante la nozione di soggettività, poiché il perseguimento concreto di tali interessi presuppone la titolarità del patrimonio stesso.

¹⁸³ Un soggetto intanto è qualificabile a questa stregua in quanto la legge lo individua espressamente o consente di individuarlo in via interpretativa come centro iniziale di riferimento di interessi qualificati e delle fattispecie che li incorporano, e come centro terminale d'imputazione delle situazioni giuridiche connesse. In tal senso, FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, cit., pp. 70 ss., e FERRARA, *Le persone giuridiche*, Torino, 1958, p. 15.

¹⁸⁴ Di associazione, in particolare, in assenza di definizione codicistiche o comunque legislative, si parlava nei termini generali di un'organizzazione collettiva, caratterizzata da una pluralità di organi, aperta a successive adesioni e che assumeva rilevanza esterna. La stessa veniva collocata nel novero dei contratti, trattandosi di formazione sociale che prende vita da un atto di autonomia contrattuale ed essendo il rapporto che si instaura tra gli associati un rapporto appunto

fonte dell'autonomia patrimoniale perfetta, è ricorrente sia tra le società (di capitali), sia tra gli enti senza scopo di lucro (di persone) o scopi ideali (associazioni di fatto e comitati). La distinzione è dunque esclusivamente basata sulla circostanza che l'ente abbia conseguito o meno la personalità giuridica, così come precedentemente intesa e concettualmente elaborata.

La persona giuridica, a fianco al substrato materiale (individui, patrimonio, scopo) che è comune anche agli enti non riconosciuti, presenta un elemento formale costituito appunto dal riconoscimento.

Di conseguenza, il modo con cui la personalità giuridica viene conseguita dipende dallo scopo perseguito dall'ente, diverso essendo il procedimento acquisitivo per gli enti senza scopo di lucro rispetto alle società. In tal senso, le società di capitali acquistano personalità giuridica con l'iscrizione nel registro delle imprese¹⁸⁵, disposta dall'Ufficio del registro dopo la verifica della regolarità formale della documentazione esibita ai sensi degli artt. 2331, 2454 e 2463 c.c.. L'acquisto è dunque

formalmente contrattuale. Fu solo all'inizio del secolo scorso che la dottrina cominciò ad individuare all'interno del più vasto concetto della persona giuridica le due figure contrapposte. Si formulò così per la prima volta quel criterio - poi rimasto celebre - che definiva le associazioni quali *universitas personarum*, e quindi un insieme di persone riunite appunto da un vincolo contrattuale per il perseguimento di uno scopo comune, e le fondazioni quali *universitas bonorum*, e quindi un complesso di beni raggruppati per il perseguimento di uno scopo. Cfr. HEISE, *Grundriss eines Systems des Gemeinen Civilrechts*, Heidelberg, 1807, p. 25.

¹⁸⁵ Il sistema ha subito una radicale riforma a seguito del noto D.P.R. 10 febbraio 2000 n. 361, il quale, abrogando l'art. 12 c.c. e, sostituendolo con gli artt. 1, 7 e 9 dello stesso testo normativo, ha comportato il ribaltamento del meccanismo del riconoscimento, attribuendo all'iscrizione del registro delle persone giuridiche una valenza non più meramente dichiarativa ma direttamente attributiva della personalità giuridica. Si precisa come, in realtà, un primo passo verso la semplificazione e l'accelerazione dei procedimenti amministrativi era già stato tentato dall'art. 2 della L. n. 241/90, *Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*, e successivamente, con la L. n. 537/93, ma solo con il citato D.P.R. n. 361/00, contenente il Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, si diede la svolta necessaria per contrastare i lunghi tempi di attesa per il riconoscimento e per l'approvazione delle modifiche statutarie.

automatico ogniqualvolta venga utilizzato uno dei tre tipi di società previsti in materia dal codice civile.

Di conseguenza, si osserva che gli enti, seppur in forma dissimile dalle persone fisiche, hanno una propria soggettività giuridica in quanto vincolati a determinati scopi e privi di alcuni diritti¹⁸⁶, la quale si distanzia dall'identificazione con la personalità giuridica. Infatti, anche gli enti della stessa sprovvisi, c.d. non riconosciuti o di fatto, benché non godano di autonomia patrimoniale perfetta, sono soggetti di diritto distinti dai propri membri¹⁸⁷.

Ai sensi dell'art. 2659, n. 1, c.c., dunque, gli enti non riconosciuti sono ad oggi sicuramente titolari, in quanto tali, di diritti, che essi esercitano in funzione strumentale al perseguimento dello scopo, cui è destinato il fondo di loro titolarità. Anche tali enti hanno una propria ed autonoma capacità giuridica di agire, nonché processuale, ben distinta da quella dei propri membri.

Si afferma, pertanto, che l'autonomia si manifesta essenzialmente nella esistenza di una struttura organizzativa, quale presupposto logico dell'esistenza di un ente pur in assenza di collegialità¹⁸⁸.

Ciò posto, dunque, si rileva che la dottrina, avendo lungamente dibattuto il tema della soggettività delle persone giuridiche¹⁸⁹, ha compreso nelle sue teorie anche gli enti non riconosciuti, poiché essi rappresentano,

¹⁸⁶ In tal senso, v. FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, 1960, p. 13.

¹⁸⁷ Ciò vale anche in presenza di una associazione complessa, ovvero articolata in varie strutture amministrative autonome sul piano della soggettività, non essendo mere articolazioni interne dell'unica associazione.

¹⁸⁸ D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, 1989, 141, n. 71.

¹⁸⁹ BASILE-FALZEA, *Persona giuridica (dir. Priv.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1969, pp. 238 ss.

come detto, una propria organizzazione interna e un'autonomia patrimoniale, ancorché imperfetta, specie considerando che tale è anche quella della società in accomandita per azioni, che è persona giuridica.

3. L'evoluzione del contratto di rete nel segno della soggettività giuridica

Come ampiamente rilevato nelle premesse al presente lavoro, in via preliminare, si osserva come nella prassi le imprese che intendono collaborare ricorrono ad istituti giuridici che vengono adattati alle esigenze specifiche mediante particolari accordi che spesso danno origine a contratti atipici, per i quali si rende necessario determinare, di volta in volta, la disciplina applicabile.

Le differenze tra una forma di collaborazione e l'altra si manifestano, in particolare, sotto il profilo dell'intensità dell'integrazione, in quanto si potrà parlare di accordi che "rimangono" nell'ambito contrattuale e che non danno vita ad organizzazioni distinte dalle imprese stesse, ovvero di autonome figura neocostituite cui viene affidato il compito di coordinare l'attività comune ovvero di svolgerla, in tutto o in parte.

In un contesto così articolato, sin dalla sua nascita, il fenomeno reticolare si colloca a metà strada tra l'"organizzazione" e il "contratto"¹⁹⁰, comportando problemi sotto il profilo giuridico quando le parti non ricorrono ad un modello tipico per disciplinare i propri rapporti ovvero

¹⁹⁰ Cfr. P. ZANELLI, *Le reti d'impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, in *Corr. Impr.*, 2010, p. 952.

quando utilizzano un modello caratterizzato da una disciplina carente che lascia ampio spazio alla libertà contrattuale delle parti.

Ciò premesso, si sottolinea nuovamente come il continuo succedersi di interventi legislativi ha decisamente stravolto la fisionomia originaria della struttura reticolare, prevalentemente orientata ad escludere la soggettività. Tale situazione ha suscitato dubbi in materia, in virtù dell'autonomia patrimoniale e dell'esistenza di un'autonoma organizzazione da attribuire al contratto di rete, configurabile come nuovo tipo contrattuale.

In questo frangente, dunque, ciò che ha rappresentato (e rappresenta) la più significativa novità introdotta dalla novella è la soggettività giuridica della rete¹⁹¹.

Nelle sue consolidate apparizioni del 2010 il legislatore aveva sostanzialmente previsto un contratto plurilaterale tra imprenditori¹⁹², causalmente orientato alla crescita, individuale e collettiva, della capacità innovativa e competitiva delle imprese aderenti¹⁹³.

Prescindendo dagli scopi di una tale forma contrattuale, così come originariamente inteso¹⁹⁴, il legislatore ha fatto pendere la bilancia degli

¹⁹¹ Cfr. CUFFARO, *Le reti di impresa: funzione del contratto tra imprenditori e profili fiscali*, in *Dir. Prat. Soc.*, 2011, il quale suggerisce una coerente analisi del testo di cui alla l. 30 luglio 2010, n. 122. Per il d.l. 22 giugno 2012, n. 83. Nello stesso senso, ZANELLI, *Reti e contratto di rete*, Padova, 2012. Per ciò che invece concerne le ultime riforme intervenute nel corso della seconda metà del 2012, si vedano, MALTONI, *La pubblicità del contratto di rete: questioni applicative*, in *Studio 5/2013 del Consiglio Nazionale del Notariato*; nonché BENTIVOGLI-QUINTILIANI-SABBATINI, *Le reti di imprese*, in *Banca d'Italia. Questioni di economia e finanza (Occasional Paper)*, n. 152, febbraio 2013.

¹⁹² VILLA, *Rete di impresa e contratto plurilaterale*, in *Giur. Comm.*, 2010, I, p. 951 ss.; Id., *Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di impresa e i contratti di rete*, Torino, 2009, pp. 107 ss.

¹⁹³ Cfr. SCONGNAMIGLIO, *Il contratto di rete: il problema della causa*, in *Contratti*, 2009, p. 961.

¹⁹⁴ CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *Contratti*, 2011, pp. 504 ss.

interessi in gioco verso una forma giuridica marcatamente contrattuale¹⁹⁵. Tuttavia, il rilievo del profilo organizzativo proprio della rete ha suscitato non poche riflessioni¹⁹⁶.

I primi dibattiti hanno posto attenzione al fatto che l'eventuale riconoscimento della soggettività giuridica in capo alla rete determinerebbe la possibilità di intestazione di beni direttamente in capo ad essa, ovvero dell'assoggettabilità alle procedure concorsuali e di una autonoma capacità processuale¹⁹⁷.

Si riconduceva, dunque, il modello della rete al più noto profilo delle strutture associative, quali le società in nome collettivo ed i consorzi con attività esterna, evidenziandone le forti affinità strutturali riconducibili, ad esempio, al piano causale (lo scopo di accrescere la capacità innovativa e la competitività sul mercato delle imprese aderenti, infatti, poteva rinvenirsi anche nei consorzi)¹⁹⁸.

¹⁹⁵ Si noti come il d.l. 5/2009 si limiterebbe ad individuare alcuni requisiti in presenza dei quali contratti, genericamente funzionali alla cooperazione interaziendale, comunque nominati e già noti al diritto comune e alla prassi, possono beneficiare delle agevolazioni (fiscali e non) e delle politiche di sostegno nazionali ivi previste. A sostegno di tale impostazione, si osserva che le disposizioni sul contratto di rete si caratterizzano per la pressoché assenza di regole civilistiche caratterizzanti, eccezion fatta solo per quelle relative alla responsabilità patrimoniale in caso di costituzione di un fondo comune.

¹⁹⁶ Si veda CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Corr. Merito*, 2010, p. 7. Nello stesso senso, GENTILI, *Una prospettiva analitica su reti di imprese e contratti di rete*, in *Obbl. contr.*, 2010, p. 87 ss., il quale nel suo successivo contributo, Id., *Il contratto di rete dopo la l. n. 122 del 2010*, in *Contratti*, 2011, pp. 617 e 625, conclude precisando che “se anche non crea un soggetto, il contratto di rete crea un ordinamento, e lo fa funzionare ed agire dicendo chi nel concreto deve fare cosa, e imputando al suo interno poteri e doveri di comportamento”.

¹⁹⁷ In tal senso, si veda, BIANCA, *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in AA.VV. (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012, pp. 46 ss.

¹⁹⁸ Al contrario, MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 849, sottolinea come le fattispecie del consorzio e del contratto di rete fossero ispirate a finalità antitetiche, in cui il primo assume una funzione anticoncorrenziale, mentre il secondo di aumentare la competitività delle imprese appartenenti alla rete stessa.

Tuttavia, come da dottrina osservato, una tale precisazione, data la natura trans-tipica attribuita al contratto di rete¹⁹⁹, comportava una disparità di trattamento a danno delle strutture la cui forma giuridica era quella del consorzio con attività esterna. Di conseguenza, parve subito impossibile una collegamento della rete ad un fenomeno di cooperazione entificata organizzato corporativamente.

Nonostante, le numerose affinità con altri istituti tipici e, in particolar modo, con il consorzio di cui agli art. 2602 e segg. cod. civ.²⁰⁰, il contratto di rete presenta comunque peculiarità tali da distinguerlo dalla figura consortile, specie nella sua attuale regolamentazione.

Pertanto, nonostante si riteneva quale *species* nell'ambito del *genus* dei consorzi con attività esterna, il contratto di rete aveva, ed ha tutt'oggi, finalità differenti rispetto a quelle del consorzio. Per questa ragione deve stabilire il programma di rete alla cui realizzazione le parti si impegnano nonché individuare le modalità concordate tra le imprese aderenti per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi²⁰¹.

Per superare tali imprecisioni, si è normativamente optato per un contratto di rete caratterizzato da una più ampia fattispecie²⁰², il cui rapporto, ad oggi, con il consorzio non è più di genere e specie, sebbene non

¹⁹⁹ Sulla definizione di contratto “*trans-tipico*”, si veda, in materia di reti, CAFAGGI, *Il contratto di rete ed il diritto dei contratti*, in *Contratti*, 2009, p. 919. In particolare, si rileva che per contratto *trans-tipico*, si intende un contratto individuato dalla funzione e non dallo schema.

²⁰⁰ Sul piano soggettivo, tanto nei consorzi quanto nei contratti di rete, le parti devono essere imprenditori, a nulla rilevando la loro dimensione e la loro forma giuridica.

²⁰¹ Cfr. VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 945.

²⁰² Invero, mentre il consorzio è un contratto nel quale l'organizzazione comune è elemento qualificante della sua stessa nozione, come il fondo consortile lo è della disciplina normativa del consorzio con attività esterna, il contratto di rete si caratterizza per la piena libertà lasciata alle parti di dotarlo di un'organizzazione e di un fondo patrimoniale comuni i quali risultano quindi disciplinati per la sola ipotesi che il contratto ne preveda l'istituzione. Cfr. MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 30.

sia da escludere una zona di intersezione occupata da quei contratti di rete che presentano un'organizzazione comune che svolgono determinate fasi delle imprese e da quei consorzi che perseguono lo scopo di incrementare competitività e innovazione delle consorziate.

Nello specifico, infatti, quanto più strutturata è la rete (comprensiva ovvero di un a fondo patrimoniale, un organo comune, e regole di *governance* multilivello) tanto più si configura con il riconoscimento *ab externo* di una soggettività giuridica distinta dalle singole imprese sottostanti²⁰³.

Allo stesso modo, anche il regime di autonomia patrimoniale del fondo, come ampiamente descritto nei precedenti paragrafi, consentiva di riconoscere soggettività alla rete. Tuttavia, il legislatore dell'epoca si diresse nella direzione contraria, rilevando nel “contratto” un meccanismo di rappresentanza volontaria, l'iscrizione presso il registro delle imprese a fini pubblicitari delle singole imprese appartenenti alla rete, nonché l'applicabilità della disciplina in materia di scioglimento fissata per i contratti plurilaterali²⁰⁴ con comunione di scopo in caso di recesso²⁰⁵.

²⁰³ Nello stesso senso, si veda, su tutti, MERUZZI, *Notazioni in tema di soggettività giuridica della rete*, in Id. (a cura di), *Il contratto di rete: dalla teoria giuridica alla realtà operativa*, 2012, p. 15 ss., al quale di sono conformati MOSCO, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giur. Comm.*, 2010, I, p. 861 e VILLA, *Reti*, cit., p. 951.

²⁰⁴ Sull'identificazione della rete come nuovo contratto tipo, si veda, Tra gli altri VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944; MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31; CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 5; MARASÀ, *Contratti di rete e consorzi*, in *Corr. Merito*, 1, 2010, p. 9; MUSSO, *Reti contrattuali fra imprese e trasferimento della conoscenza innovativa*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., p. 177; PERLINGIERI, *Reti e contratti*, cit., p. 388; CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, tutti in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese*, cit., rispettivamente alle pp. 177, 388 e 167.

²⁰⁵ Secondo tali impostazioni la rete è stata definita come una “*forma di rapporto associativo, intermedia tra il mero contratto di collaborazione e l'organizzazione societaria (della quale non presenta la struttura)*”. Cfr. SCIUTO, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete ovvero dell'incapienza del patrimonio separato*, in www.associazionepreite.it, pp. 10 ss.

Si ritenne, in altri termini, che muovendo dal dato letterale il contratto di rete, così come modificato nel 2010, fosse riconducibile ad un tipo plurilaterale con comunione di scopo²⁰⁶. Ebbene, ulteriore conferma a tale impostazione si troverebbe nella circostanza che l'impresa in rete non può perseguire lo scopo di accrescere la propria capacità innovativa e la propria competitività anche singolarmente ma solo unendo la dimensione individuale del vantaggio a quella collettiva.

La stessa autonomia patrimoniale non parve direttamente riconducibile ad una scelta di soggettività, bensì venne identificata come mero giudizio di "compatibilità". Invero, si qualificò la dotazione patrimoniale come mera rilevanza di scopo, senza dunque bisogno di ricorrere all'artificio della soggettività. Si ritenne che solo in presenza di un patrimonio autonomo²⁰⁷ e di una struttura organizzativa (sinora esclusa) adeguata a complessa, si sarebbe potuto parlare di un nuovo centro di imputazione giuridica²⁰⁸.

²⁰⁶ In tal senso, su tutti, MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 31; VILLA, *Reti di imprese*, cit., p. 944; CUFFARO, *Contratti di impresa*, cit., p. 7, il quale ritiene fuorviante il pur suggestivo suggerimento di cogliere l'esito dell'intervento normativo nella individuazione di un contratto trans-tipico, in quanto la causa del contratto di rete non può essere ricondotta alla funzione di scambio. Invero, sebbene le parti contraenti assumano impegni reciproci, tali impegni non si svolgono sul piano dello scambio di prestazioni tra i contraenti, ma si proiettano all'esterno in vista di un'utilità comune, derivante appunto dall'essere parti del contratto. D'altronde - osserva l'Autore - alla disciplina normativa resta estranea l'esigenza di tutela di uno dei contraenti che, al contrario, caratterizza altri episodi di contratti di impresa finalizzati, per l'appunto, a cercare di riequilibrare scambi asimmetrici. Se, quindi, si vuole cercare di individuare la funzione che il contratto è chiamato ad assolvere quale strumento di contrattazione tra imprese, questa funzione appare più ragionevolmente riconducibile alla causa associativa, quale nuovo modello di aggregazione di interessi riservato a particolari categorie di soggetti caratterizzati dalla qualità di imprenditori.

²⁰⁷ Si v. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, 9° ed., Napoli, 1986, p. 86, il quale ritiene il soggetto giuridico ed il patrimonio autonomo come soluzioni contrapposte se si accoglie la prospettiva che configura il patrimonio autonomo quale variante quantitativa del patrimonio separato.

²⁰⁸ Cfr. M. BIANCA, *Il modello*, cit., p. 55.

Anche a seguito della contestazione della Commissione europea, avvenuta in risposta al quesito sulla non contrarietà al divieto di aiuti di Stato della normativa premiale annessa al contratto di rete, si è prontamente ribadita l'esclusione da ogni forma di personalità e soggettività giuridica autonoma della stessa²⁰⁹. Così come confermato, in ambito tributario, dall'Amministrazione finanziaria con la circolare del 30 giugno 2011, n. 70/E.

Da ciò emerge con chiarezza che i maggiori problemi in termini di soggettività si rinvengono nella disciplina premiale alla rete garantita intesa, da un lato, sotto la lente europea degli aiuti di Stato e, dall'altro, dei soggetti esclusi.

Invero, è stata proprio la necessità di conciliare le ragioni riportate che ha condotto il legislatore a lasciare ampia libertà alle imprese nell'attribuire distinta soggettività giuridica alla rete.

Con l'art. 45, della l. 134/2012, per le reti dotate di fondo patrimoniale, il legislatore ha infatti abbandonato l'impostazione del 2010 e ha decisamente optato per la via della soggettività²¹⁰, precisando, a seguito del d.l. 179/2012, che il contratto di rete identificativo di un organo comune ed un fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la

²⁰⁹ Si veda il punto 30, del parere della Commissione europea emesso in data 26 gennaio 2011 – Parere C(2010)8939, reperibile sul sito ufficiale https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/237229/237229_1184925_34_3.pdf, secondo il quale il contratto di rete dotato di patrimonio comune con responsabilità separata può dare vita ad un'impresa distinta ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE. Sul tema, su tutti, MILELLA, *La soggettività del contratto di rete tra imprese*, in *Contratti*, p. 401.

²¹⁰ Era infatti stabilito che in caso di costituzione di un fondo comune, la rete potesse iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione era stabilita la sua sede e, con tale iscrizione, la rete acquistava soggettività giuridica. Di conseguenza la soggettività della rete non solo veniva prevista legislativamente, ma emergeva anche da una disciplina che risultava sempre più modellata a quella del consorzio con attività esterna.

facoltà di acquisto della stessa mediante apposita iscrizione nel registro delle imprese.

Ed è proprio nel fattore opzionale della soggettività (prevista *ex lege*) che si scorge la novità. Essa, ad oggi, risulta concettualmente sempre più carica di conseguenze applicative concrete e lontana dall'identificare una mera argomentazione teorica. In particolare, infatti, a differenza della natura interpretativa della soggettività, scissa dunque dalla prescrizione normativa, si assiste ad una partecipazione (almeno in parte) attiva del legislatore nell'identificazione del soggetto giuridico. A tal uopo, l'art. 3, d.l. n. 5 del 2009, è stato modificato nel senso di precisare che il contratto di rete, anche qualora preveda l'organo comune e il fondo patrimoniale, “*non è dotato di soggettività giuridica salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4-quater ultima parte*”²¹¹. Come precisato nella Relazione Illustrativa, ovvero, si è inteso chiarire che la soggettività non è mai attribuibile automaticamente alla rete, ma solo su base opzionale, subordinata alla previa iscrizione al registro delle imprese²¹².

Tale scelta configura quindi una forte *ambiguità* che vede distinguersi, da un lato, la rete-patrimonio autonomo, priva della soggettività giuridica ma dotata di autonomia patrimoniale e, dall'altro, la rete-soggetto, di tipo opzionale.

Si tratta di due aspetti paralleli in quanto per entrambi è rimasta inalterata la regola della responsabilità patrimoniale limitata secondo la

²¹¹ Sotto tale aspetto merita di essere, in tale frangente, segnalata la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 giugno 2013, n. 20/E, di cui si dirà più compiutamente in seguito, la quale, si anticipa, conferisce soggettività tributaria alla rete in virtù della soggettività acquisita di diritto civilistico.

²¹² In tal senso, CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Gli ultimi interventi*, cit., p. 493.

quale per le obbligazioni assunte della rete risponde solo il fondo patrimoniale²¹³.

Di conseguenza, dubbi si sollevano sull'esclusione del collegamento (condiviso dalla dottrina maggioritaria) tra autonomia patrimoniale e soggettività, dato il medesimo regime normativamente previsto quale che sia il regime organizzativo scelto per l'attività commerciale svolta nei confronti dei terzi²¹⁴.

Alla luce dell'attuale disciplina, a differenza di altre strutture contrattuali di coordinamento di attività, le parti che scelgono il contratto di rete ad "ordinamento" dei propri rapporti interni, protestano all'esterno rifiuto di una distinta soggettività, salvo differente volontà.

Si assume, dunque, una volontà che non esprime il contenuto del contratto, bensì l'esecuzione dello stesso che si realizza mediante l'iscrizione della rete nel registro delle imprese. Da ciò emerge il paradosso, in quanto la modifica non pare rivolta ad attribuire concreta soggettività giuridica alla rete, ma solo a confermarne il "distacco" rispetto alle imprese partecipanti.

²¹³ Cfr. BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 49, secondo cui "se il regime di responsabilità è lo stesso, qual è la distinzione tra la rete patrimonio autonomo e la rete soggetto? Non è possibile che la soggettività sia solo l'effetto dell'iscrizione nel registro delle imprese in mancanza di altri indici di disciplina! L'unica distinzione che viene fatta dal legislatore è che "l'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto nello stesso". Ma il rinvio alla regola della rappresentanza organica, piuttosto che al mandato collettivo, è un effetto e non l'indice di una soggettività che comunque risulta priva di altri ulteriori elementi, quali la presenza di un apparato organizzativo, l'imputazione dei beni e dell'attività, la trascrizione dei beni a nome della rete".

²¹⁴ Cfr. D'AURIA, *L'evoluzione del contratto di rete: dal contratto al soggetto?*, in Biolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, Napoli/Roma, 2013, p. 78.

Si assiste, di conseguenza, ad una differente prospettiva in termini di soggettività ed in particolare delle funzioni che la stessa contempla, in quanto emerge un fondamentale distacco dal mero profilo dell'autonomia patrimoniale.

3.1. Segue: il rapporto tra soggettività giuridica, autonomia patrimoniale e responsabilità dell'ente

Come in verità solo dedotto nel precedente paragrafo, quella del fondo patrimoniale, della responsabilità della rete e degli aderenti verso i terzi è stata la parte della disciplina del contratto che più perplessità ha destato nell'interprete²¹⁵.

In tal senso, si osservi, la legge dispone come mera eventualità la costituzione del fondo patrimoniale comune²¹⁶, cui, qualora istituito, “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 2614 e 2615, secondo comma, del codice civile; in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune*”.

Ciò detto, risulta pacifico interpretare le norme del codice civile in funzione della struttura della rete, riconoscendo, per fondo patrimoniale

²¹⁵ Si veda, per tutti, la ricostruzione operata da BIANCA, *Il regime patrimoniale*, cit., p. 27.

²¹⁶ Qualora sia istituito, il programma di rete deve contenere “*la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo; se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato, costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile*”.

comune, i conferimenti delle imprese aderenti ed i beni acquisiti con tali contributi²¹⁷.

Il dettato normativo prevede, inoltre, che, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, l'organo comune rediga una situazione patrimoniale osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e la depositi presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove ha sede. Di conseguenza con la novella del 2012, n. 134, scompare il richiamo al primo comma dell'art. 2615, prevedendo che, in materia di obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune.

In sostanza, alla dotazione patrimoniale delle reti soggetto si applicano le medesime disposizioni previste per il fondo patrimoniale di un altro soggetto tipico, ovvero sia il consorzio con attività esterna.

Maggiori difficoltà interpretative, tuttavia, si rilevano per le reti-contratto, ovvero prive del "requisito" della soggettività, in virtù del mero richiamo normativo ai precetti in materia di consorzi con attività esterna, e quindi di soggetti giuridici.

Per superare l'ostacolo, la dottrina maggioritaria come precedentemente accennato riteneva che il rinvio alla disciplina dei consorzi

²¹⁷ Art. 2614, primo periodo, c.c..

fosse applicabile (i.e. compatibile) nei soli casi di reti entificate²¹⁸. Mentre, nel caso di reti contratto si parlava, infatti, di comunione di beni e diritti²¹⁹.

In particolare, veniva effettuato un distinguo tra le varie disposizioni richiamate, ritenendo pienamente applicabili le disposizioni contenute nell'art. 2614 cod. civ. e nel secondo comma dell'art. 2615, ponendo il dubbio circa l'applicabilità del primo comma dell'art. 2615²²⁰.

Nello specifico, si era visto come il progetto reticolare risultasse rafforzato dall'autonomia del fondo comune della rete sia sotto il profilo interno che esterno. Gli stessi partecipanti, infatti, non potevano chiedere la divisione del fondo per la durata del contratto, e i loro creditori particolari, sempre per la durata del contratto di rete, non potevano far valere i loro diritti su di esso. In virtù del secondo comma dell'art. 2615, peraltro, l'organo comune poteva anche agire per conto delle imprese partecipanti senza tuttavia spenderne il nome. Il tutto con maggiori tutele per i terzi, i quali alla luce delle disposizioni citate, potevano beneficiare della responsabilità dei partecipanti in nome e per conto dei quali aveva agito l'organo comune nonché dell'organo comune, da un lato, ovvero del fondo patrimoniale.

Discorso diverso per il dibattuto primo comma dell'art. 2615 cod. civ., secondo il quale, in assenza di una rete soggetto, non si potevano ravvisare “obbligazioni della rete” garantite dal solo fondo patrimoniale comune, ma solo “obbligazioni dei partecipanti alla rete”, il cui nome veniva speso

²¹⁸ CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595; IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 4.

²¹⁹ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 4; CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595; SCARPA, *La responsabilità patrimoniale*, cit., p. 406.

²²⁰ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 38.

secondo le regole ordinarie proprie della rappresentanza²²¹. Di conseguenza, il legislatore, nel dichiarato fine di rendere applicabile tale norma anche alle reti-contratto, ha “sostituito” il richiamo accennato affermando che, come in presenza di reti-soggetto, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune in caso di obbligazioni “*contratte dall’organo comune in relazione al programma di rete*”²²².

Le obbligazioni assunte dall’organo comune in nome proprio o delle imprese, ma “per conto della rete” comportano, quindi, una limitazione della responsabilità per il soggetto cui l’obbligazione è imputata. In tal senso, l’organo comune non può spendere il nome della rete (che non esiste come soggetto), ma nei fatti il fondo patrimoniale comune della rete è l’unica garanzia per l’obbligazione (con evidente pregiudizio per i terzi creditori).

Pertanto, la sovrapposizione tra obbligazioni assunte in relazione al programma di rete e obbligazioni assunte per conto dei partecipanti alla rete è stata risolta dalla istituita responsabilità del solo fondo patrimoniale anche per le obbligazioni assunte (dall’organo comune) per conto della singola impresa ma in relazione al programma di rete.

3.2. Segue: l’autonoma organizzazione

Affinché si dia esecuzione al contratto o delle singole parti allo stesso sottostanti, la legge consente di nominare un organo comune, indicando il

²²¹ MOSCO, *Il contratto di rete*, cit., p. 38; MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 17.

²²² MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 15, secondo il quale, con il testo in commento, il legislatore rendeva applicabili due regole: “*i creditori particolari dei partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo comune (che è indivisibile fra gli aderenti per la durata del contratto di rete - art. 2614); per le obbligazioni assunte in nome dei partecipanti alla rete dalle persone (fisiche o giuridiche) che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti solo sul fondo comune*”.

nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio, i poteri di gestione e di rappresentanza allo stesso conferiti, nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione.

Tale istituto ha funzioni di rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica ovvero, in assenza, dei singoli imprenditori partecipanti al contratto.

In termini di gestione, è rigorosamente richiesto che il contratto indichi espressamente le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientra nei poteri di gestione conferiti all'organo comune.

È palese, in tal senso, la marcata distinzione tra la fase costitutiva ed attuativa. Alla costituzione della rete si associa la definizione degli obiettivi strategici, del programma di rete del suo complesso, della sua durata, così come dei diritti e degli obblighi che ad esso si accompagnano, delle regole inerenti all'entrata e all'uscita dalla rete, ecc. Diversamente, l'esecuzione del contratto è attribuita all'organo comune.

Tale separazione tra programmazione ed attuazione riflette probabilmente la convinzione che la complessità della rete è determinata da livelli di incompletezza contrattuale relativamente elevati, da definirsi successivamente alla costituzione della rete in sede di attuazione del programma.

Posto che il riferimento all'organo, nonostante le suggestioni del termine, non costituisce un riferimento ad una presunta organizzazione della

rete, si rende necessario riflettere se il legislatore ammetta che la rete possa dotarsi di un'autonoma organizzazione.

Sui rilievi critici di quanto previsto dalla norma, ci si accorge che nulla è statuito con riferimento all'istituzione e/o nomina dell'organo, alla sua struttura e al suo funzionamento, ai suoi doveri, alla sua responsabilità verso gli aderenti alla rete e verso i terzi. Allo stesso modo, nulla si rileva dal dettato normativo circa il controllo sull'operato dell'organo comune da parte degli aderenti.

Ciò detto, le interpretazioni più autoritarie hanno concluso precisando che la disciplina legale dell'organo può dirsi compatibile anche con quel minimo organizzativo che è comune a ogni fenomeno contrattuale e che, nell'art. 1332 cod. civ., acquista un qualche rilievo strutturale attraverso il riferimento, assai simili a quello contenuto nella disciplina della rete, all'organo costituito per l'attuazione del contratto.

Era possibile, infatti, fare ricorso a quella produzione di attività giuridica e materiale che è propria del rapporto tra le imprese in rete e il mandatario. La disciplina dell'organo comune, in altri termini, non sembrava essere necessariamente disciplina di un fenomeno organizzativo della rete intesa come soggetto diverso dalle imprese partecipanti, come autonomo soggetto di diritto²²³.

Allo stato dell'arte, nonostante il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività

²²³ MOSCO, *Frammenti ricostruttivi*, cit., p. 839.

giuridica, il contratto deve indicare le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni aspetto di interesse comune.

Tale apertura verso organi comuni strutturati secondo il modello corporativo trova ulteriore conferma nel fatto che la stessa disposizione prevede la modificabilità a maggioranza del programma di rete. Diviene quindi probabile, se non necessaria, la disciplina contrattuale di un organo deliberativo. Invero, la legge attualmente affida all'organo comune il compito, non più di "eseguire" il contratto, ma di "gestire" tale attività.

Da ciò emerge una concreta contraddizione contemplata dalla disciplina dell'organo comune e della rete, la quale induce a non escludere (e, anzi, a ritenere probabile nella prassi prevalente) l'ipotesi di contratti di rete che, nel disciplinare le funzioni dell'organo comune e, più in generale, del profilo decisionale e gestorio, diano vita ad un'autonoma organizzazione volta a *"perseguire l'interesse collettivo della rete [...] in modo da privilegiare l'interesse collettivo della rete su quello dei singoli partecipanti"*²²⁴.

4. Possibili conclusioni ricostruttive

Ebbene, per stabilire se il contratto abbia dato origine ad un nuovo soggetto di diritto occorre valutare, caso per caso, se le pattuizioni raggiunte dalle aderenti abbiano dato vita ad un'organizzazione dotata di autonomia gestoria, posto che l'autonomia patrimoniale è chiaramente affermata dal Dl. 5/2009.

²²⁴ CAFAGGI, *Introduzione*, cit., p. 49.

Qualora, infatti, le parti decidano di regolare i loro rapporti attraverso accordi che non comportano la creazione di un'autonoma organizzazione, ferma la particolare autonomia patrimoniale riconosciuta al patrimonio destinato da ciascuna aderente al fondo comune, non si potrà considerare la rete quale autonomo soggetto di diritto.

Per contro, le parti potrebbero dar vita ad una rete riqualificabile come consorzio o come società, sulla base dell'oggetto, del contenuto dell'attività e dei poteri conferiti agli organi²²⁵.

Qualora, altresì, la rete risulti dotata in concreto degli elementi funzionali e strutturali degli enti collettivi (a partire dalla struttura propriamente corporativa) ma non sia possibile tale riqualificazione, il contratto potrebbe comunque integrare la causa associativa e assumere, quindi, la rilevanza esterna²²⁶.

Si assisterà, dunque, ad una tripartizione nella quale si distinguono le reti-contratto in senso stretto (prive di un'organizzazione), le reti-soggetto (rispettose degli oneri di forma e pubblicità), nonché le reti-contratto che acquisiscono soggettività per previsione contrattuale (in quando dotate di un'organizzazione autonoma, con propri poteri decisionali, organi gestori e un fondo patrimoniale autonomo)²²⁷.

²²⁵ BIANCA, *Il modello normativo*, cit., p. 60.

²²⁶ IAMICELI, *Dalle reti di imprese*, cit., p. 29; CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete*, cit., p. 595.; MALTONI, *Il contratto di rete*, cit., p. 6 e SCARPA, *La responsabilità patrimoniale*, cit., p. 406.

²²⁷ Le parti possono quindi creare reti prive di organo comune e/o di un fondo patrimoniale per le quali non paiano sussistano dubbi circa la loro impossibilità a divenire soggetti di diritto. Ma si possono anche immaginare reti dotate di tali elementi i quali, tuttavia, non integrano gli indici necessari per poter qualificare l'accordo quale contratto associativo. In questo caso il fondo patrimoniale dovrebbe essere considerato un fondo operativo costituito per mere esigenze di praticità. Al contrario, di fronte a contratti in cui le parti si impegnano ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa, istituendo un fondo patrimoniale

CAPITOLO III

LA SOGGETTIVITÀ DELLE RETI D'IMPRESA AI FINI DELL'IMPOSIZIONE REDDITUALE

SOMMARIO:

1. La soggettività tributaria – 1.1. Profili introduttivi e riepilogativi – 1.2. Capacità e soggettività nel diritto tributario – 1.3. Il rapporto tra soggettività giuridica e soggettività tributaria – 1.4. I profili soggettivi del rapporto d'imposta – 1.5. Il presupposto d'imposta ed il principio di capacità contributiva – 1.5.1. Soggettività e capacità contributiva – 1.6. Il concetto di possesso del reddito – **2. La soggettività tributaria dei raggruppamenti di imprese** – 2.1. Brevi premesse sulle forme di esercizio collettivo dell'impresa nell'imposizione tributaria – 2.2. Gli enti nell'imposizione diretta – 2.3. Le aggregazioni di imprese tra modelli societari e modelli consortili – 2.4. I “gruppi” temporanei – 2.4.1. La qualificazione di società di fatto – 2.5. Conclusioni in tema di soggettività e tassazione consolidata dei distretti produttivi – **3. L'imputazione dei redditi nella collaborazione tra imprese: il peculiare caso del consorzio** – 3.1. Rapporto tra mandato ed imputazione reddituale: il mandato con rappresentanza ed il mandato senza rappresentanza – 3.2. La funzione mutualistica applicata allo studio dell'imputazione reddituale – 3.3. Profili conclusivi – **4. La soggettività passiva e l'imputazione reddituale nel contratto di rete** – 4.1. Brevi cenni riepilogativi-introduttivi – 4.1.1. (Segue) L'acquisizione della soggettività giuridica – 4.2. Possibili risvolti fiscali in funzione della soggettivizzazione della rete – 4.3. La “rete-contratto” – 4.4. La “rete-soggetto”

1. La soggettività tributaria

1.1. Profili introduttivi e riepilogativi

Il tema della soggettività nel diritto positivo, per quanto concerne la nostra indagine, deve essere approfondito anche alla luce degli schemi appartenenti alla materia tributaria senza tuttavia dimenticare che le

comune e nominando un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso difficilmente non potrà scorgersi un diverso ed autonomo soggetto. Cfr. GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p. 602.

eventuali somiglianze ed analogie rilevabili appartengono all'unitarietà dell'ordinamento giuridico. Esse manifestano l'intento di garantire la risoluzione quanto più possibile ottimale di particolari (ed inevitabili) problemi ermeneutici.

Nel rispetto delle teorie sinora elaborate sul concetto di soggettività giuridica, dunque, si introduce il delicato tema della soggettività passiva tributaria, con l'aiuto della quale è possibile raccordare gli interessi di settore con i principi generali dell'ordinamento²²⁸.

Tuttavia, si precisa, l'approfondimento riguarderà la sola portata generale della soggettività, senza quindi approfondire le singole categorie di soggetti passivi che, peraltro, proprio per la loro tipizzazione, rischiano di confondere il lettore e di distoglierlo dallo scopo del lavoro, caratterizzato dall'individuazione delle giustificazioni alla base della soggettività tributaria riconosciuta ai contratti di rete e, solo in seguito, dalla determinazione degli effetti impositivi²²⁹.

Ebbene, sul tema della soggettività tributaria, in generale, e sui profili soggettivi dell'obbligazione tributaria, è d'obbligo premettere il particolare procedimento di individuazione dei soggetti sottoposti al prelievo contributivo. L'indagine sulla soggettività tributaria non può che muovere dall'approfondimento del rapporto d'imposta e dei soggetti che di questo rapporto risultano parte integrante.

A tal proposito, preliminarmente, si precisa che nella materia tributaria, la "soggettività passiva" individua, in particolare, la possibilità

²²⁸ ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, pp. 74 ss..

²²⁹ Sulla base di tale presupposto si spiega lo scarso approfondimento delle tematiche relative ai *trust*, ai gruppi ed agli organismi di investimento e di previdenza complementare.

per un'entità di avere la titolarità di situazioni giuridiche soggettive passive²³⁰, ossia l'idoneità del soggetto²³¹ alla titolarità dell'obbligazione tributaria²³².

Come per il diritto civile, quindi, la soggettività tributaria si concentra sulla ricerca degli strumenti identificativi di una astratta idoneità alla titolarità dell'obbligazione (tributaria), non tralasciando l'eventuale coincidenza con la capacità giuridica di diritto positivo (civile).

Ciò detto, occorre interrogarsi circa modalità con le quali, mediante l'utilizzo del concetto di soggettività tributaria, possano indicarsi tutti i presupposti necessari ad ottenere la titolarità di situazioni giuridiche soggettive contemplate dalle norme tributarie. Queste ultime in genere riflettono, altresì, situazioni giuridiche, che fanno capo sia al debitore o al creditore di imposta sia a soggetti terzi. L'esistenza di tali ulteriori situazioni giuridiche determina la coesistenza di una pluralità di rapporti aventi autonoma rilevanza tributaria, poiché fondate sulla legge tributaria e funzionalmente collegate all'accertamento e/o alla riscossione delle imposte.

²³⁰ PÉREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 371.

²³¹ Parallelamente, si precisa, le norme tributarie prevedono una serie di ulteriori situazioni giuridiche che determinano una coesistenza d'una pluralità di rapporti funzionalmente collegati all'accertamento e alla riscossione del credito d'imposta e, pertanto, implicano la collaborazione di terzi soggetti cui è addossato il compito di collaborare con l'A.F. al fine di rendere più spedito il prelievo tributario o di garantire comunque il soddisfacimento della pretesa impositiva. Esiste, quindi, una duplice nozione di soggetto passivo di imposta. Con essa, infatti ben può intendersi sia il soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto sia, più genericamente, colui che può esser tenuto a rispondere verso l'ente creditore di adempimenti a rilevanza tributaria, siano essi di natura sostanziale che meramente formale. Cfr. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 1226.

²³² CASTALDI, *Soggettività tributaria*, in Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, VI, Milano, 2006, p. 5612.

Presupposto della nostra indagine sul punto è rappresentato dalla circostanza di fatto e di diritto secondo la quale il fine ultimo delle imposte rispecchia le esigenze dello Stato e le sue necessità primarie²³³. Di conseguenza, almeno in parte, la dottrina ha attribuito alla soggettività nella materia tributaria un'estensione superiore a quella di diritto civile, al fine di giustificare e legittimare il fatto che il legislatore fiscale imputasse una soggettività passiva anche ad entità prive di capacità giuridica civilistica²³⁴.

Tuttavia, una tale concezione è venuta a scemare in vista dell'orientamento che vedeva la soggettività passiva del rapporto d'imposta come rientrante nella nozione di soggettività di diritto comune²³⁵. Ciò anche poiché la stessa dottrina civilistica era giunta alla conclusione che si potesse riconoscere soggettività anche ad entità prive di personalità giuridica.

Può, in prima battuta, assumersi quale soluzione del quesito attinente la personalità e la soggettività degli enti collettivi nel diritto tributario, la ricerca del collegamento intercorrente tra il presupposto, i metodi di interpretazione utilizzati e le finalità perseguite²³⁶.

1.2. Capacità e soggettività nel diritto tributario

Prima di volgere la nostra indagine al rapporto, in tema di soggettività, tra principi giuridici generali e diritto tributario e dunque approfondire i

²³³ Art. 53, Cost..

²³⁴ GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1953, pp. 83 e ss.; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1977, I, pp. 419 e ss.; Idem, *Corso di diritto tributario*, Torino, p. 127.

²³⁵ GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1962, I, pp. 269 e ss.; GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in *Commentario al TUIR ed altri scritti. Studi in memoria di Granelli*, Roma-Milano, 1990, pp. 517 ss.

²³⁶ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 13.

risvolti applicativi del connubio (pressoché indissolubile) tra realtà giuridica ed economica, appare fondamentale distinguerne i tratti fondamentali.

Per ciò che concerne il diritto tributario, infatti, il soggetto di diritto è frutto di una elaborazione che tiene conto delle conseguenze che la sua costruzione comporta, quali le situazioni di rilievo giuridico che la legislazione attribuisce all'una o all'altra figura.

Ebbene, in via del tutto naturale, si osserva come la prima figura che giunge in rilievo sia quella dell'individuo, in quanto generalmente la legge segue e disciplina le esigenze che proprio l'individuo manifesta quotidianamente. Tuttavia, dai bisogni naturali, qualora inseriti in una collettività organizzata, si giunge facilmente a costituire entità collettive.

Invero, come rilevato nelle premesse al presente capitolo, la soggettività tributaria si compone di elementi caratterizzanti che non si discostano dalla parallela soggettività giuridica di diritto positivo²³⁷.

Sul punto, il dibattito interpretativo è stato immenso ed ha condotto a soluzioni determinanti per la concettualizzazione del c.d. “*soggetto di diritto tributario*”. Da un lato, infatti, la dottrina ha sostenuto che la soggettività tributaria sia del tutto identificabile con quella privatistica²³⁸, in quanto assorbente in se stessa la categoria generale della soggettività, a prescindere dal settore normativo oggetto di studio. Si è rilevato, presupponendo che la legittimazione ad essere destinatari di conseguenze di natura giuridica concerne ogni ramo del diritto, ivi incluso quello tributario, come gli

²³⁷ MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., pp. 436 e ss.

²³⁸ GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, cit.; Id., *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi comuni d'investimento*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, p. 502; FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, pp. 327 ss.

elementi dell'ordinamento civilistico si prestano ad essere utilizzati anche in altre ricostruzioni.

Sulla scia della ricostruzione suesposta, ne consegue l'annotazione che in materia tributaria dibattiti interpretativi si siano sviluppati anche riguardo al collegato tema della sussistenza o meno di una capacità giuridica di diritto tributario, differente da quella generale. In altri termini, ci si è interrogati sull'esistenza di una capacità giuridica di tipo "speciale"²³⁹.

L'approfondimento è dovuto a quella parte della dottrina che esclude la capacità giuridica in capo a soggetti non personificati, in tal modo non consentendo il loro inquadramento tra i soggetti di diritto, prima, e tra i soggetti passivi del rapporto impositivo, poi, in ragione dell'identificazione della capacità di diritto tributario con quella di diritto civile²⁴⁰. Ciò a seguito della riconosciuta impossibilità per questi ultimi di adempiere a qualsivoglia obbligazione (tra cui quella tributaria) per l'adempimento della quale era necessaria una somma di denaro ed il compimento di atti giuridici volti a procurarsela²⁴¹.

Tuttavia, tra coloro che intendevano la capacità di diritto tributario indissolubilmente legata a quella di diritto civile, vi era chi supportava la teoria secondo la quale soltanto gli individui potessero essere soggetti di

²³⁹ In tal senso, *ex multis*, GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, I, pp. 324 ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pp. 234-235; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 419 ss.; osservazioni critiche in LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, cit., pp. 8 ss.; Id., *Capacità di diritto pubblico*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, p. 83.

²⁴⁰ In assenza di questa non si poteva consentire alla norma tributaria di creare nuovi soggetti di diritto.

²⁴¹ BERLIRI, *Capacità tributaria e concorso dei debitori d'imposta?*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1940, I, pp. 237 ss.; GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, cit., p. 303.

diritto, riconducendo la soggettività degli enti collettivi ad uno schema che ne disciplinava con precisione l'organizzazione interna, le regole di formazione della volontà, la rappresentanza e tutto quanto necessario alla vita ed alla gestione dell'ente, come attività poste in essere dai soggetti componenti l'ente medesimo²⁴².

Secondo l'orientamento prospettato, pertanto, le norme tributarie non possono individuare soggetti giuridici collettivi, poiché le stesse non disciplinavano (e non disciplinano) i richiamati aspetti della vita dell'ente, i quali restano “ostaggio” della norma civilistica.

La pretesa impositiva di diritto tributario non era in grado, dunque, di determinare l'esistenza di nuovi soggetti di diritto, ma solo individuare un autonomo centro d'imposizione.

Diversamente, altra parte della dottrina ha sostenuto che l'attribuzione della soggettività passiva ai fini dell'imposizione non necessitava della sussistenza della capacità generale di agire, né tantomeno di essere supportata da altre caratteristiche privatistiche. Pertanto, la soggettività passiva veniva attribuita anche a soggetti privi di tali requisiti, mediante il riconoscimento di una capacità giuridica “speciale”, ovvero limitata al solo ramo del diritto interessato dal rapporto impositivo²⁴³.

I sostenitori di questa teoria, inoltre, rilevando come gli enti privi di personalità non potessero avere un patrimonio e quindi contribuire al pagamento delle imposte, sostenevano una rivisitazione delle interpretazioni

²⁴² ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, pp. 231 ss..

²⁴³ Cfr. VANONI, *Del rapporto giuridico tributario*, in *Opere giuridiche*, II, p. 123; Idem, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Foro It.*, 1935, IV, pp. 323 ss.; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1967, p. 330 ss.; GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 206 ss..

precedenti anche in virtù del fatto che la legislazione civilistica ben conteneva gli strumenti adatti a far sì che i creditori di tali enti fossero soddisfatti, ivi inclusa l'Amministrazione Finanziaria.

Di conseguenza, l'attribuzione della capacità giuridica ad enti che ne erano del tutto privi per assenza di qualcuno dei requisiti rappresentava una sorta di espediente per fornire tali soggetti dei rapporti giuridici che altrimenti non sarebbero stati loro attribuiti²⁴⁴.

In altri termini, le finalità cui punta il diritto tributario, motivo di estendibilità della soggettività, erano raggiunte anche se il (neo)soggetto tributario non era un soggetto di diritto civile, giuridicamente titolare di un patrimonio costituito a garanzia dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, un'estensione della capacità giuridica poteva rinvenirsi per tutte le imposte in relazione al loro oggetto, al fine di ampliare l'ambito applicativo delle stesse, al di là dei soggetti giuridicamente capaci secondo il diritto civile.

La soggettività tributaria "speciale", quindi, rappresentava uno strumento per la concreta realizzazione del rapporto d'imposta²⁴⁵. Trattasi di una soggettività autonoma rispetto agli altri rami del diritto, che funge da strumento atto a garantire una più ampia ed efficace assoggettabilità al tributo di determinate manifestazioni di ricchezza.

In tal senso, numerosi studiosi si sono spesi nel sottolineare l'utilizzo di un approccio rivolto necessariamente a cogliere le caratteristiche alla base della materia tributaria²⁴⁶. Il legislatore fiscale, nel tempo, è parso poco

²⁴⁴ GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit.

²⁴⁵ LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1961, I, pp. 3 ss..

²⁴⁶ In molte ipotesi l'occasione è stata posta proprio dalla necessità di mutuare da altri rami dell'ordinamento concetti di natura generale o, comunque, extrafiscale. Così è stato anche per

propenso a verificare che gli enti o i soggetti cui ineriscono le diverse situazioni giuridiche siano dotati o meno di capacità contributiva, ma è sembrato valutare come sufficiente che ad essi sia riferibile l'attitudine alla contribuzione, quale possesso o produzione di redditi suscettibili a vario titolo di essere tassati.

Si precisa, quindi, come non di rado la disciplina fiscale abbia attinto dalle figure concepite in altri rami dell'ordinamento, ovvero ne ha create di nuove, con la precipua finalità di individuare in esse la manifestazione di ricchezza dalla quale pretendere il prelievo. In tal modo, ponendo alla base del rapporto tributario l'elemento oggettivo (di tipo economico) ed attribuendo al principio di capacità contributiva il potere di vincolare il legislatore nella ricerca dei presupposti di natura fattuale in grado di manifestare la capacità di concorrere alle spese pubbliche e di sopportare il carico delle imposte²⁴⁷.

Un forte contributo alla ricostruzione della soggettività tributaria è stato fornito, inoltre, da chi ha adottato un'impostazione tesa ad elaborarne gli elementi alla luce dei principi generali dell'ordinamento²⁴⁸. Al fine pertanto di individuare i soggetti passivi del tributo in generale, è stato

quanto concerne la ricerca dei soggetti passivi delle imposte, quando è parso che la prioritaria necessità del legislatore fosse quella di colpire le manifestazioni di capacità contributiva, piuttosto che attenersi finemente ai principi di derivazione privatistica o pubblicistica circa i soggetti da incidere. Sul tema, si vedano, ad esempio, FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 123; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 464 ss.; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 12 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

²⁴⁷ MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1964, I, p. 23.

²⁴⁸ GALLO, *La soggettività tributaria*, in *Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa*, convegno tenutosi presso l'Università di Roma "La Sapienza", 26 settembre 2008.

necessario dividere la categoria distinguendo tra il soggetto-contribuente titolare della capacità contributiva, e colui il quale sia in grado di coinvolgere un maggior numero di soggetti nell'adempimento del tributo stesso²⁴⁹.

Si rileva, come la discussione (e l'evoluzione) del concetto di soggettività nel diritto tributario abbia preso spunto dal secondo comma dell'art. 73 (*ex art. 87*) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel seguito, TUIR)²⁵⁰, il quale, dopo aver elencato i soggetti passivi ai fini IRES, fa riferimento ad *“altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo”*.

Tale espressione, invero, ha spinto la dottrina a spostare l'attenzione, nello studio della soggettività, sulla non appartenenza ad altri soggetti passivi e sul presupposto unitario ed autonomo²⁵¹. Lo stesso Micheli, infatti, nell'analizzare la norma allora vigente, nonostante la stessa assumesse come soggetti passivi d'imposta dei centri d'imputazione prescindenti dalla

²⁴⁹ Si pensi all'esempio del sostituto e del responsabile d'imposta.

²⁵⁰ L'art. 73, commi 1 e 2, nel loro tenore letterale, prevedono che *“1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. 2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali”*.

²⁵¹ FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 55.

persona giuridica e, alle volte, dall'autonomia patrimoniale, non si traduceva in una soggettività passiva esclusiva del diritto tributario²⁵². In buona sostanza, nel diritto tributario, affinché un soggetto “qualsiasi” assurga a soggetto d'imposta, occorre tanto la sussistenza di un centro d'imputazione di effetti giuridici (il presupposto unitario ed autonomo) quanto l'essere entità separata da altre e titolare di un potere di disposizione su cose e rapporti che la costituiscono. Requisiti, dunque, che coincidono sostanzialmente con quelli del soggetto di diritto comune non personificato e non tipizzato previsto dall'ordinamento giuridico generale.

Sulla scia di tali presupposti, la soggettività speciale di diritto tributario, nell'ottica seguita da tale dottrina, può eccezionalmente sussistere, ma soltanto qualora si accolga una nozione di soggettività di diritto comune (per il vero) sin troppo ristretta²⁵³.

In altri termini, il legislatore fiscale è stato indotto dalla peculiarità della materia in cui si è trovato ad operare a scegliere alcuni centri d'imputazione civilistica piuttosto che altri; la specificità del diritto tributario non esclude, quindi, che la soggettività debba pur sempre essere identificata sulla base dei requisiti generali derivanti dal diritto civile e dall'ordinamento in generale, poiché i connotati della soggettività tributaria stessa sono, nella sostanza, gli stessi richiesti dall'ordinamento generale per qualificare la soggettività di diritto comune. Con la specificazione che, seppure la capacità giuridica generale si ponga come limite invalicabile alla creazione di nuovi soggetti esclusivamente tributari, ciò non esclude che il

²⁵² MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1964, I, p. 23.

²⁵³ GALLO, *La soggettività tributaria*, in *Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa*, cit., p. 49.

diritto tributario abbia le sue regole tecniche e i suoi strumenti per individuare i soggetti passivi con autonomia e pienezza di poteri.

1.3. Il rapporto tra soggettività giuridica e soggettività tributaria

Quanto osservato, seppur storicamente motivato, alla luce dell'evoluzione teorica su personalità e soggettività in ambito comune, non pare più convincente²⁵⁴. Riflettendo invero sul significato di “capacità giuridica”, quale attitudine ad essere titolari di situazioni soggettive, si osserva come questa possa essere estesa anche a tutti quegli enti che rilevano in base alla legislazione fiscale²⁵⁵.

L'esclusione della necessità di attribuire una soggettività speciale è fondata, altresì, sulla necessità che il soggetto destinatario di un'obbligazione d'imposta abbia la capacità civilistica di adempiere all'obbligazione medesima.

Tuttavia, come ampiamente osservato, oggi come allora, la questione della soggettività tributaria è generalmente affrontata dalla dottrina tributaria in termini di contrapposizione rispetto all'area della soggettività civilistica. Il punto è verificare se l'imputabilità dell'obbligazione tributaria presupponga l'idoneità alla imputazione di situazioni giuridicamente

²⁵⁴ In tal senso, a fronte di una capacità giuridica, intesa come attitudine alla titolarità o attitudine alla realizzazione degli interessi propri della condizione oggettiva della norma, si distingue la capacità alla contribuzione, da intendere non già come elemento costitutivo della capacità giuridica, seppur di diritto tributario, ma, semplicemente, come requisito legittimante il prelievo. Cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pp. 21 ss.; GALLO, *I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, pp. 345 ss., e Id., *La soggettività tributaria ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, pp. 663 ss.; FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, III, pp. 552 ss..

²⁵⁵ Cfr. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 93,

rilevanti nel diritto comune o se, per converso, dalla capacità civilistica possa derivare una incapacità giuridica di diritto tributario²⁵⁶.

La dottrina tradizionale ha riconosciuto una soggettività tributaria disgiunta dalla capacità giuridica di diritto comune²⁵⁷, così configurando una soggettività (la prima) che presuppone quella civilistica²⁵⁸, in considerazione del fatto che l'integrazione della fattispecie impositiva implica la giuridica riferibilità degli eventi, situazioni, atti o attività assunti dal legislatore a presupposto d'imposta²⁵⁹. Il riconoscimento della soggettività tributaria nella soggettività di diritto comune viene confermato

²⁵⁶ DOMINICI, *La fiscalità dei patrimoni di destinazione*, in www.tributiimpresa.it; FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e "nozione minime" in tema di soggetti passivi e di soggettività tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 871; LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006; FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni attuali*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, II, sez. II, Napoli, 2011, p. 53; LAROMA JEZZI, *La fiscalità dei trust aspettando il "trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2012, p. 587; CASTALDI, *Soggettività tributaria*, cit., p. 5613. Per varie ricostruzioni del dibattito v. AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, p. 1902; AMATUCCI, *Soggettività*, cit., p. 1; LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, p. 143; NUSSI, *L'eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I, p. 150; PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 11; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Amatucci (a cura di), *Tratto di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 75; FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 127. Favorevoli all'autonomia dei concetti di capacità giuridica e di capacità tributaria MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 310; LUPOI, *Trusts*, Milano, 1997, p. 605; PUOTI, *La tassazione dei redditi del trust*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996, p. 322; VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 415.

²⁵⁷ GIANNINI, *Istituzioni*, cit., p. 83; VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in Calamandrei-Cappelletti (a cura di), *Opere Giuridiche*, Milano, 1961, I, p. 425; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, p. 431.

²⁵⁸ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 288.

²⁵⁹ *Ex multis*, NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 105; CORASANITI, *Patrimoni dedicati, finanziamenti destinati ad uno specifico affare e project financing: profili societari e fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 324; SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004, p. 232. Precedentemente, veniva negata l'esistenza di una capacità giuridica speciale, limitata a rapporti di diritto tributario. In tal senso, su tutti, ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965, p. 72; FALZEA, *Capacità*, cit., 1960, p. 26; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 267; BERLIRI, *Della cd. capacità di diritto tributario*, in AA.VV., *L'imposta di R.M. Incontri e scontri in dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, p. 426.

dall'apertura della soggettività alle entità sfornire del requisito della personalità giuridica²⁶⁰.

Tale riconoscimento ha, in altri termini, una valenza innovativa e asistemica²⁶¹.

In termini generali, quindi, si può affermare che la soggettività passiva (tributaria) è in primo luogo attribuibile alle persone fisiche e giuridiche, ma risulta estesa a tutta una serie di entità non personificate individuabili in relazione alla loro idoneità ad assumere obbligazioni di natura patrimoniale²⁶². Ciò, si precisa, non rappresenta una volontà del legislatore di realizzare nuove figure soggettive, bensì la necessità di garantire testualmente l'ingresso nella materia tributaria a tutte quelle entità collettive sfornite di personalità giuridica che anche in altri settori del diritto si manifestano come possibili autonomi centri di imputazione di situazioni

²⁶⁰ Cfr. GALLO, *La soggettività*, cit., p. 518; nonché TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602, secondo il quale, per ciò che concerne le ipotesi di soggettivazione, ai fini fiscali, di figure che non hanno tale riconoscimento nel diritto civile (è il caso del trust) si osserva che ciò avviene proprio per la peculiarità del fenomeno negoziale che, realizzando una separazione patrimoniale di carattere reale, non consente la riferibilità della capacità contributiva manifestata a nessun altro soggetto e che, allo stesso tempo, è in grado di evidenziarsi quale centro di imputazione di rapporti in funzione di un nucleo di interessi predeterminati.

²⁶¹ FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 236 il quale afferma, a p. 255, che la soggettivazione dei trust “costituisce una regola residuale, introdotta per mere ragioni tecniche ed operante solo nelle ipotesi in cui non si possa adottare la soluzione di imputare i redditi ai beneficiari del trust, a cagione della assoluta indeterminazione degli stessi”. Nello stesso senso Id., *L'individuazione dei beneficiari e il regime della “trasparenza”*, in AA.VV., *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, 2008 p. 36. Contra CASTALDI, *Ulteriori spunti sulla regolamentazione tributaria del trust: la soggettività tributaria*, in *Dial. Dir. trib.*, 3, 2007, p. 357; CONTRINO, *Spunti in tema di beneficiari “individuati”, possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 106.

²⁶² CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, Torino, 1986, pp. 415 e ss.; GALLO, *I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pp. 345 ss.; POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, pp. 1226 ss.; FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone*, in *Riv. Not.*, 1988, I, p. 549 e ss; Id, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., p. 327 e ss.

giuridiche in quanto dotate di una sufficiente struttura unitaria nonché di un'autonomia patrimoniale e gestionale²⁶³.

1.4. I profili soggettivi del rapporto d'imposta

Come pacificamente riconosciuto, il vero problema in termini di individuazione della soggettività del rapporto d'imposta concerne gli enti collettivi ed in particolare tutte quelle situazioni, in cui il rapporto tra soggetto passivo e Stato si corrobora di passaggi intermedi che rendono meno diretta e scorrevole l'individuazione dell'obbligato ad adempiere.

Ebbene, da quanto esposto circa i profili più strettamente civilistici, deriva il peculiare assunto secondo il quale esiste un soggetto di diritto anche nella materia tributaria, inteso, tuttavia, come titolare di situazioni di sicuro svantaggio, operate *ex lege*. Nella disciplina fiscale, infatti, a fronte di un interesse generale alla corretta realizzazione del sistema impositivo, il cui beneficiario è lo Stato e le sue entità sub-territoriali, ovvero (in generale) la collettività, l'integrazione della fattispecie impositiva avviene mediante un collegamento con una figura portatrice di un interesse individuale²⁶⁴.

Analizzando le disposizioni normative sul tema, si nota tuttavia una certa "libertà" del legislatore tributario rispetto alle categorie soggettive tratte dal diritto civile, presumibilmente giustificata da ragioni di tecnica

²⁶³ Si v. POTITO, *Soggetto passivo*, cit., p. 1241.

²⁶⁴ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 9 aprile 1963, n. 45; analogamente, Corte Costituzionale, sentenza 24 ottobre 1995, n. 444, le quali accertano l'esistenza dell'interesse pubblico al conseguimento delle entrate.

impositiva²⁶⁵. È in tal senso inopinabile la discrezionalità di cui gode il legislatore in merito all'identificazione dei soggetti passivi di obblighi tributari di varia natura, la quale proviene dalla riconosciuta supremazia dell'interesse all'attuazione del tributo²⁶⁶.

Di conseguenza, attesa la riconducibilità di tutte le ipotesi di soggettività passiva alla categoria delle "prestazioni imposte" di cui all'art. 23 della Costituzione, la legge sembra avere grande libertà nel delineare i requisiti che di volta in volta devono essere posseduti per essere soggetti passivi d'imposta²⁶⁷.

In sostanza, l'imputazione soggettiva degli obblighi tributari risulta fortemente correlata alla discrezionalità normativa del singolo legislatore fiscale²⁶⁸, le cui scelte, salvo quanto detto, saranno rispondenti a finalità del tutto peculiari e specifiche²⁶⁹.

²⁶⁵ FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 74; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., pp. 419 ss.; LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, cit., p. 8.

²⁶⁶ SALVATI, *Sugli attuali orientamenti della Corte Costituzionale in tema di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 507 ss..

²⁶⁷ LAVAGNA, *Capacità di diritto pubblico*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, 1960, p. 94; FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci*, Padova, 1994, I, pp. 157 ss..

²⁶⁸ Si pensi, ad esempio, al meccanismo della sostituzione, che è stato di certo creato al fine di attribuire degli obblighi a determinati soggetti o centri d'imputazione più facilmente sottoponibili al controllo da parte dello Stato e certamente meglio organizzati e preparati all'adempimento della vasta congerie di obblighi di natura fiscale cui si deve, ad oggi, far fronte.

²⁶⁹ RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci*, Padova, 1994, vol. II.

1.5. Il presupposto d'imposta ed il principio di capacità contributiva

Seppur brevemente, risulta indispensabile, al fine di dare seguito all'indagine, approfondire il tema del presupposto d'imposta e della capacità contributiva.

Preliminarmente, dunque, si rileva come la natura del presupposto sia *“il fatto o la circostanza fattuale nella quale si compendia o per il cui tramite si disvela la situazione (...) assunta dal legislatore, nel suo riferimento ad un dato soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di costui”*²⁷⁰.

Tuttavia, non può essere la mera individuazione del presupposto a mettere in pratica il principio di capacità contributiva nell'istituzione e nella regolamentazione di un tributo. All'ampia libertà²⁷¹ concessa al legislatore tributario nella selezione degli indici di capacità contributiva cui ancorare l'imposizione, si contrappone il limite invalicabile insito nello stesso principio posto dalla Costituzione²⁷². Per cui, la funzione del presupposto d'imposta non si esaurisce nell'individuazione di un indice di capacità contributiva.

È, infatti, il collegamento del dato fattuale o dell'atto con un determinato soggetto che attiene alla funzione del presupposto, il quale in

²⁷⁰ In tal senso, RUSSO, *Manuale di diritto Tributario*, Milano, 2002, p. 130, il quale descrive la fattispecie impositiva come composta dal presupposto e dalla base imponibile.

²⁷¹ DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, p. 86.

²⁷² LA ROSA, *Riflessioni sugli «interventi guida» della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in *L'Evoluzione dell'Ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno “I settanta anni di Diritto e pratica tributaria”*, Genova, 2-3 luglio, Padova, 2000, p. 185.

tal senso consente alla legittimazione passiva di divenire parte del rapporto d'imposta.

Pertanto, riassumendo, il presupposto d'imposta è composto da un elemento materiale ed un elemento personale. Il primo, consente di identificare il fatto assunto dalla norma quale indice cui connettere il prelievo; mentre il secondo, ha la funzione di associare l'indice descritto dalla norma ad un soggetto passivo nei confronti del quale si verificherà il prelievo²⁷³. Ciò non si traduce in una equiparazione tra elemento soggettivo del presupposto e soggettività passiva d'imposta²⁷⁴.

Di conseguenza, qualora un fatto o quant'altro sia in grado di realizzare la parte oggettiva del presupposto di un'imposta, lo stesso deve essere pacificamente riferibile ad un soggetto determinato, altrimenti la funzione descritta precedentemente non avrebbe alcuna realizzazione²⁷⁵.

Se ciò è vero, di certo la legittimazione passiva di un soggetto al prelievo dovrà, altresì, essere determinata sulla base della riferibilità ad esso degli indici di capacità contributiva.

Si apre così un approfondimento circa l'incidenza del principio di capacità contributiva con la titolarità dell'obbligazione d'imposta. In tal senso, la Costituzione, mediante l'art. 53, co. 1, dispone che l'obbligazione d'imposta venga riferita a figure idonee all'adempimento, così attribuendo all'operato del legislatore la funzione primaria (fiscale) di riferire

²⁷³ GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 152.

²⁷⁴ Invero, le due figure sono opposte e distanti tra loro, attesa la funzione dell'elemento soggettivo del presupposto di consentire l'individuazione, in seconda battuta, del soggetto passivo.

²⁷⁵ AMATUCCI, v. *Soggettività tributaria*, in *Enc. Giuridica Treccani*, Roma, 1993, XXIX; GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, cit..

l'obbligazione d'imposta, soltanto a figure che siano potenzialmente titolari di una capacità economica²⁷⁶.

Ecco, dunque, che il principio di capacità contributiva acquista un ruolo centrale nell'identificazione dei soggetti passivi. In particolare, assume una sostanziale funzione di collegamento tra il presupposto oggettivo ed il soggetto passivo, in modo tale che, al contrario, tutti gli altri soggetti che non integrano il presupposto oggettivo non rientrino nella categoria dei soggetti passivi, pur partecipando in qualche modo alla corretta realizzazione della fattispecie²⁷⁷.

È necessario, quindi, distinguere tra il profilo oggettivo, consistente nell'elemento fattuale, ed il profilo soggettivo del presupposto, vale a dire l'individuazione di colui il quale lo stesso pone in essere. In termini diversi, l'imputazione della ricchezza che è manifestazione di quella capacità alla contribuzione è la riferibilità dell'elemento fattuale del presupposto ad un soggetto.

Con maggior riguardo al principio di capacità contributiva, può di conseguenza ragionevolmente affermarsi che, per opinione dominante, questo esprima un'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta²⁷⁸. In tal senso, come si osserva dal dettato costituzionale, assume rilevanza decisiva

²⁷⁶ Si pensi alla funzione del sostituto e responsabile d'imposta, ovvero a tutte quelle altre in cui, insieme ad un soggetto normativamente individuato come soggetto passivo, si ponga un contribuente di fatto. Cfr. VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962, pp. 125 ss.; MOSCHETTI, *v. Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, p. 7.

²⁷⁷ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., pp. 296 ss..

²⁷⁸ MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, *La capacità contributiva*, cit.; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, cit.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit.; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit.

l'indefettibile relazione tra il fatto indice di capacità contributiva e il soggetto chiamato a concorrere alle spese pubbliche²⁷⁹.

Può, a tal uopo, sottolinearsi che la soggettività passiva è attribuita a colui il quale sia riferibile giuridicamente la manifestazione di ricchezza assunta dal legislatore nell'identificazione del presupposto. Tale manifestazione, infatti, si riconnette all'attitudine alla contribuzione che legittimamente consente il prelievo a carico di un soggetto passivo, al fine di garantire allo Stato le entrate necessarie per far fronte alle spese pubbliche.

In conclusione, si rileva che, all'interno della moltitudine di situazioni rilevanti per il diritto tributario, la nozione di soggetto passivo viene generalmente individuata in colui che realizza il presupposto d'imposta (soggetto passivo dell'imposta) da tenere ben distinto dall'altra molteplicità di soggetti che sono tenuti allo svolgimento di una serie di adempimenti rilevanti per il diritto tributario, siano essi di natura sostanziale o formale.

Quanto detto riconduce ad una definizione di "soggetto passivo di imposta" fortemente caratterizzata sia da un soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto (o presupposto di fatto del tributo), pertanto inciso dal pagamento in via definitiva dell'imposta (contribuente o soggetto passivo del tributo), sia, più genericamente, da colui il quale può essere tenuto a rispondere verso l'ente creditore di una vasta serie di adempimenti. Si tratta, pertanto, una "soggettività passiva in senso sostanziale", che concerne l'individuazione del soggetto che sopporta concretamente il peso economico del tributo, ed una "soggettività passiva in

²⁷⁹ Si noti, inoltre, come al presupposto si riconduca l'ulteriore funzione di delineare un rapporto decisamente rigido tra l'elemento oggettivo e la componente soggettiva della fattispecie oggetto di imposizione, come fattore condizionante dell'individuazione dei soggetti passivi.

senso formale” che, invece, concerne la possibilità identificare un determinato soggetto come effettivo destinatario di un complesso di obblighi quali la tenuta delle scritture contabili e la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

1.5.1. Soggettività e capacità contributiva

La soggettività passiva in senso stretto può essere attribuita esclusivamente a chi realizza il presupposto di fatto del tributo, ed è tenuto alla corresponsione della somma atta a soddisfare le pretese impositive dello Stato. Si intende, dunque, come soggetto passivo del tributo quel soggetto in capo al quale si realizzerà il nesso causale tra la manifestazione di ricchezza assunta quale presupposto del tributo, ed il dovere di concorrere alle spese pubbliche, *ex art. 53, co. 1, della Costituzione*²⁸⁰. In un tale contesto si rileva, dal tenore letterale dello stesso art. 53, un diretto collegamento tra la titolarità della capacità contributiva e la soggezione al prelievo²⁸¹.

Sulla base di questa necessaria connessione tra il principio di capacità contributiva e quello solidaristico contemplato dall’art. 2 della Costituzione, il legislatore tributario, nei fatti, non pare aver incontrato mai forti limitazioni nella scelta dei soggetti passivi del tributo, se non la loro necessaria correlazione con il presupposto del tributo stesso.

²⁸⁰ Si veda, su tutti, PUOTI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, pp. 234 ss.; CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996, pp. 854 ss.; BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, Torino, 1998, XV, pp. 67 ss.; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., pp. 296 ss. Sul tema tuttavia occorre approfondire, altresì, RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002, p. 176; POTITO, *Soggetto passivo d’imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1990, XLII, 1228 ss..

²⁸¹ MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; MOSCHETTI, *Capacità contributiva, Profili generali*, cit.; DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., pp. 33 ss..

Di conseguenza, l'efficacia precettiva dell'art. 53, Cost. si esprime sotto forma di garanzia di collegamento effettivo tra presupposto economico ed imposta dovuta²⁸², ovvero come fondamento di coerenza logica del tributo medesimo²⁸³.

In base a quanto sostenuto, si ritiene inoltre che il diritto tributario possa imputare l'obbligazione d'imposta ad entità non configurate come soggetti giuridici per altri settori dell'ordinamento: a tal fine non è infatti necessaria l'attribuzione di una qualificazione giuridica da parte del diritto civile o di quello pubblico²⁸⁴.

Pertanto, si sottolinea lo stretto contatto tra l'imputazione soggettiva dell'obbligo di pagare il tributo e la sussistenza, in capo a questi soggetti, di un potere, quantomeno fattuale, sulle manifestazioni di ricchezza colpite dall'imposizione²⁸⁵. Il che presuppone la necessità di una valutazione di tipo prettamente economico, dunque non estensibile ad ogni tipo di rapporto²⁸⁶.

²⁸² DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pp. 43 ss..

²⁸³ Questi effetti paiono, infatti, essere integrati dall'indicazione normativa del soggetto che dovrà adempiere l'obbligazione e pagare il tributo.

²⁸⁴ Il fatto che l'art. 73, co. 2, del testo unico delle imposte sui redditi (e prima l'art. 87, co. 2, del medesimo D.P.R. 22.12.1986, n. 917) contempli una categoria residuale di soggetti passivi dell'IRES non pare condurre a conclusioni differenti, in quanto la struttura della norma, nel qualificare come soggetti le "organizzazioni" nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si realizza in maniera unitaria ed autonoma, pone la condizione che esse non appartengano ad altri soggetti passivi. Cfr. MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, pp. 1147 ss.; CROXATO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)*, in *Nss. D. I.*, Appendice, Torino, 1986, pp. 415 ss..

²⁸⁵ SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, p. 274; CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (IRPEG)*, cit., p. 417.

²⁸⁶ L'ampliamento della distanza tra soggettività tributaria e soggettività di diritto civile potrebbe avvenire, in tal senso, qualora la normativa tributaria ritenesse soggetto passivo un ente dotato esclusivamente di rilevanza economica e sprovvisto di alcuna soggettività civilistica.

1.6. Il concetto di possesso del reddito

Al fini di garantire una corretta e quanto mai ampia analisi della soggettività tributaria, per quanto interessa la nostra indagine, occorre inoltre tratteggiare il tema del possesso dei redditi, così come inteso dalla legislazione tributaria²⁸⁷.

Per identificare il soggetto passivo del tributo, ovvero colui al quale è imputabile il fatto indice di capacità contributiva, occorre infatti sottolineare che il presupposto delle imposte sul reddito, così come precedentemente inteso, è individuato dal possesso del reddito²⁸⁸. Pertanto, per quest'ultimo si intende il criterio di collegamento tra reddito e persona (fisica o giuridica) necessario al fine di attribuire alla stessa la veste di soggetto passivo del tributo²⁸⁹.

In materia tributaria, come si evince dall'art. 1, del TUIR, secondo cui il *“presupposto dell'imposta sul reddito (...) è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art.6”*²⁹⁰, viene utilizzata una definizione di natura extrafiscale che non ha lesionato interrogativi. In particolare, infatti, numerosi dibattiti sul punto hanno preso le mosse da un duplice ordine di problemi afferenti, da un lato, l'adattamento (o meno) *sic et simpliciter* della nozione civilistica di possesso²⁹¹ in materia tributaria, dall'altro, una sua eventuale mutazione per

²⁸⁷ FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del “presupposto di fatto del tributo”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 455.

²⁸⁸ Artt. 1 e 72, TUIR.

²⁸⁹ SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 94.

²⁹⁰ Si noti come l'art. 1 del TUIR trova il suo gemello nell'art. 72 del TUIR medesimo.

²⁹¹ In particolare, l'art. 1140, comma 1, del Codice Civile stabilisce che *“il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale”*.

effetto delle particolarità che contraddistinguono la specifica materia nella quale la detta nozione è stata calata mediante la costruzione del dettato letterale dell'art. 1, del TUIR.

Sul punto la dottrina ha sviluppato numerose interpretazioni circa la nozione di possesso applicata nel diritto tributario.

Secondo una risalente impostazione (di minoranza), attribuendo alla materia tributaria la definizione fornita in ambito civile di possesso *ex art.* 1140 c.c., si è inteso identificare un potere sulla somma di denaro e la relativa possibilità di disporre²⁹². Veniva utilizzata una nozione di possesso decisamente ampia, comprensiva, evidentemente, anche dei redditi così come intesi dal legislatore fiscale, i cui sostenitori ampliarono ulteriormente a tutte le categorie reddituali, eccezion fatta per i redditi prodotti in forma associata, per i quali non si poteva ravvisare una materiale percezione.

Le critiche che maggiormente hanno afflitto la teoria suesposta, si sono concentrate sull'impossibilità di adattare in maniera automatica la nozione di possesso civilisticamente accolta anche al diritto tributario, semplicemente sulla scorta della considerazione che la norma fiscale non precisi a quale tipo di possesso intenda riferirsi. Occorre pertanto procedere ad un'analisi circa la compatibilità della nozione di possesso alle singole situazioni giuridico-tributarie, diversamente esclusa in ottica civilistica²⁹³.

²⁹² Sul punto si veda PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, p. 123; nonché GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1982, I, p. 632.

²⁹³ PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., p. 126, il quale rileva una differenza sostanziale tra il possesso di matrice civilistica, che presuppone una relazione di fatto ed una disponibilità materiale con l'oggetto dello stesso, e quello tributario.

Ebbene, superata la teoria dell'adeguamento del concetto civilistico alla materia tributaria, ha iniziato a prendere piede un'interpretazione di possesso caratterizzata dalla materiale disponibilità dei redditi da tassare²⁹⁴. Secondo la dottrina, infatti, per “possesso dei redditi” si intende la “concreta” ed “effettiva”²⁹⁵ disponibilità dei proventi con cui far fronte al prelievo statale²⁹⁶.

Pertanto, il timore di una contrapposizione tra fonte di produzione ed effettivo beneficiario ha condotto a riconoscere, nella titolarità delle situazioni giuridiche soggettive che danno luogo al potere di destinare il reddito verso l'uno o l'altro impiego²⁹⁷ e di disporne in maniera del tutto libera²⁹⁸, il concetto di possesso dei redditi²⁹⁹.

In seguito all'entrata in vigore del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, inoltre, si abbandona la teoria della disponibilità effettiva del reddito in quanto si propende per una relazione giuridicamente qualificata tra soggetto e fatto che integra il reddito³⁰⁰.

²⁹⁴ Tra gli altri, CROXATTO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul) (Irpeg)*, cit., p. 417.

²⁹⁵ L'effettiva disponibilità si intende sussistente in capo al soggetto che in via fattuale gode del reddito imponibile e non in capo alla fonte di produzione dello stesso.

²⁹⁶ PUOTI, *Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989.

²⁹⁷ FEDELE, “Possesso” di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del «cumulo», in *Giur. Cost.*, 1976, I, p. 2164; PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., pp. 130 ss.

²⁹⁸ ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli oggetto di riporto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I, p. 34.

²⁹⁹ Sul punto, si vedano, CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419. Nello stesso senso, precedentemente, MICHELI, *Soggettività tributaria*, cit., p. 335. Sul tema v. anche TABELLINI, *I “gruppi” quali nuovi soggetti passivi dell'IRPEG*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 680; TABELLINI, *Persone giuridiche*, cit., p. 478; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, cit., p. 162; NUSSI, *Eredità giacente*, cit., p. 13. Si suggeriscono inoltre MAGNANI, *I soggetti passivi*, cit., p. 1144; MAGNANI, *Intervento*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 675; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, Milano, 1987, p. 227.

³⁰⁰ Cfr. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, p. 1762; TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, p. 59; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, II, Torino,

Il possesso assume, dunque, un significato diverso a seconda del tipo di reddito e del tipo di fonte. Per i redditi fondiari e quelli da capitale il possesso riguarda, in senso civilistico, gli immobili e il capitale investito; nei redditi da lavoro si riferisce alle energie e capacità produttive³⁰¹; nel caso del reddito d'impresa la fonte cui occorre fare riferimento è costituita dall'attività svolta³⁰². Possessore del reddito è quindi il soggetto passivo in grado di partecipare, mediante una propria manifestazione di volontà, all'esistenza materiale o giuridica del reddito³⁰³.

Pertanto, la nozione di possesso ai fini tributaria ha condotto all'elaborazione di numerose teorie che incidono sul concetto stesso di soggettività.

In particolare, si è approfondita la possibilità di far rientrare il concetto di possesso nell'elemento materiale del presupposto³⁰⁴ che, contrariamente a quanto sostenuto dai più, sarebbe composto dall'incremento patrimoniale da assoggettare a tassazione e dal suo possesso, espressione del collegamento tra reddito e sua imputazione temporale. Tuttavia, tale assunto appare difficilmente percorribile in ragione

1999, p. 54; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, p. 263; MARCHETTI, *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 306; FANTOZZI, *Diritto tributario*, II, Milano, 1998, p. 626; PAPPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponible*, Milano, 2000, p. 132. Più in generale, sulla possibilità concessa al diritto tributario di attribuire ai vocaboli un significato diverso da quello che hanno nell'ordinamento cui appartengono MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 154.

³⁰¹ TOSI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 47.

³⁰² INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 189. Sul punto v. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, p. 38; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento italiano*, Padova, 1988, p. 212.

³⁰³ TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 57; GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1038.

³⁰⁴ In tal senso, NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.

delle argomentazioni che portano a ritenere l'imputazione temporale del reddito non appartenente all'elemento soggettivo del presupposto³⁰⁵.

In realtà, infatti, le interpretazioni sul punto confluiscono nel ritenere efficace la relazione intercorrente tra il soggetto e la fonte del reddito³⁰⁶. Per cui, per possesso deve definitivamente intendersi la titolarità della fonte di reddito, ovvero il bene o il complesso di beni destinati a produrre la ricchezza tassata, o comunque l'atto o il complesso di atti finalizzati al perseguimento di un risultato economico.

Di conseguenza, la relazione tra il soggetto e la fonte di reddito dovrebbe rappresentare la titolarità di situazioni giuridiche soggettive³⁰⁷ concepite come strumento atto all'individuazione dei criteri d'imputazione del fatto che costituisce il reddito. Mediante ciò, dunque, il possesso coglie la relazione tra il fatto che origina il reddito ed il soggetto passivo del tributo³⁰⁸.

³⁰⁵ Cfr. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, cit., p. 139, secondo il quale l'imputazione temporale rappresenta un elemento attinente al profilo oggettivo della fattispecie imponibile, avendo la sola funzione di correlare il reddito al periodo temporale nel quale questo dovrebbe essere assoggettato a tassazione e non interessando gli altri aspetti del problema qui in esame.

³⁰⁶ GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1992, I, p. 1761; TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., in Tesoro (diretta da), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, I, p. 3; ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli oggetto di riporto*, cit., p. 34; FIORENTINO, *Imputazione soggettiva tributaria ed abuso dello schermo societario: alcune riflessioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2000, I, p. 1186.

³⁰⁷ Si pensi, ai diritti reali, obbligazioni o situazioni più complesse come l'impresa.

³⁰⁸ Cfr. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, p. 87, secondo il quale "la connotazione in termini giuridici del vincolo esistente fra soggetto e fonte va considerata prodromica ad un'identica lettura del rapporto dello stesso con il fatto che costituisce reddito".

2. La soggettività tributaria dei raggruppamenti di imprese

2.1. Brevi premesse sulle forme di esercizio collettivo dell'impresa nell'imposizione tributaria

Nonostante possa apparire concettualmente poco appetibile, la premessa che segue si considera fondamentale al fine di inquadrare correttamente il contesto su cui muove il tema d'indagine. Invero, è solo attraverso l'introduzione, seppur estremamente sommaria, del tema relativo alle forme di esercizio collettivo dell'attività di impresa nell'imposizione tributaria che può introdursi il dibattito, in materia di soggettività passiva tributaria, sull'attitudine a sopportare il carico fiscale nell'ottica dei soggetti collettivi, nonché sulle modalità prescelte dal legislatore per assoggettare ad imposizione la ricchezza agli stessi imputabile.

A tal uopo si precisa che l'imposizione diretta dei redditi degli enti collettivi varia in funzione di alcuni fattori quali la struttura³⁰⁹, l'oggetto (commerciale o non commerciale) e la residenza dell'ente.

Con riferimento al primo degli indicati fattori, è già possibile individuare una prima bipartizione delle modalità di imposizione diretta distinguendo tra società di persone e società di capitali. In particolare, le società di persone non posseggono soggettività tributaria ai fini delle imposte sui redditi e, pertanto, non sono né soggetti passivi IRPEF né soggetti passivi IRES. Esse soggiacciono ad un particolare regime di tassazione, c.d. "regime di trasparenza", secondo il quale il presupposto d'imposta si realizza in capo agli individui che compongono l'ente

³⁰⁹ Cfr. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998.

societario che, quindi, risulta *trasparente* nello schema di imputazione dell'obbligazione tributaria³¹⁰. Le società di capitali ricadono, invece, nell'ambito di applicazione soggettivo dell'IRES. Le stesse società, tuttavia, possono optare, al ricorrere di determinate condizioni, per il regime della trasparenza ovvero per la tassazione su base consolidata. La tassazione per trasparenza delle società di capitali può assumere due forme, simili nei meccanismi applicativi ma differenziate nei presupposti. La prima si applica alle società di capitali residenti al cui capitale sociale partecipano esclusivamente altre società di capitali residenti e, a certe condizioni, società non residenti, ciascuna con una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento³¹¹. La seconda si applica alle società a responsabilità limitata, il cui volume di affari non supera le soglie per l'applicazione degli studi di settore, con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in un numero non superiore a 10 (o 20 se cooperativa)³¹².

Il regime di tassazione su base consolidata può essere nazionale o mondiale. Il consolidato nazionale consente, su opzione facoltativa delle singole società che vi partecipano, di determinare in capo alla controllante un'unica base imponibile, corrispondente alla somma algebrica degli imponibili delle società partecipanti³¹³. Si affianca ad esso il consolidato mondiale, il quale permette alla controllante di includere nella propria base

³¹⁰ Cfr. art. 5 del TUIR.

³¹¹ Cfr. art. 115 del TUIR.

³¹² Cfr. art. 116 del TUIR.

³¹³ Cfr. artt. da 117 a 129 del TUIR,

imponibile, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguenti da tutte le proprie controllate non residenti³¹⁴.

Nella definizione dell'ambito di applicazione soggettivo dell'IRES entrano in gioco gli altri fattori sopra citati (commercialità o meno dell'oggetto e residenza). L'art. 73, co. 1, del TUIR, infatti, individua i soggetti passivi dell'IRES suddividendoli in quattro insiemi:

i) le società di capitali, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

ii) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

iii) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

iv) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Nonostante rientrino nell'ambito soggettivo di applicazione dell'IRES, gli insiemi di soggetti sopra citati sono assoggettati a regimi impositivi differenti.

Il successivo articolo 75, del TUIR, infatti, nello stabilire che la base imponibile dell'imposta è formata dal reddito complessivo netto, raccorda a ciascuno degli indicati insiemi un diverso nucleo di norme attinenti alla fase di determinazione del reddito. In particolare, gli insiemi sub *i)* e *ii)*

³¹⁴ Cfr. artt. da 130 a 142 del TUIR. Così FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 537.

condividono lo stesso regime impositivo in quanto rappresentano la categoria delle “società ed enti commerciali residenti” assoggettati al regime di cui al Capo II del TUIR. In estrema sintesi, il reddito complessivo di tale insieme di soggetti è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni relative al calcolo di tale reddito³¹⁵.

Per ciò che concerne la determinazione del reddito dei soggetti di cui all’insieme sub *iii*), ossia gli enti non commerciali, si rinvia alla determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche seppur con alcune eccezioni³¹⁶.

Infine, per quanto riguarda le società e gli enti non residenti, di cui all’insieme sub *iv*), alla formazione del reddito complessivo prendono parte unicamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato, esclusi quelli esenti³¹⁷.

³¹⁵ Cfr. art. 83 TUIR. Disposizioni particolari sono previsti in caso di soggetti *IAS-adopter* (art. 83, co. 1, TUIR, u.p.) e in caso di imprese minori (vd. art. 66 TUIR).

³¹⁶ Cfr. art. 143 TUIR che rinvia all’art. 8 TUIR riguardante la determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche. L’argomento sarà approfondito nel prosieguo del presente lavoro.

³¹⁷ In estrema sintesi, una volta proceduto con l’identificazione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato, la determinazione del reddito complessivo dei soggetti non residenti varia in base all’oggetto dell’ente ed alla presenza o meno di “stabili organizzazioni”. In particolare, per le società ed enti commerciali che operano nel territorio dello Stato a mezzo di stabili organizzazioni il reddito complessivo è determinato unitariamente secondo le disposizioni vevolevoli per le società e gli enti commerciali residenti, muovendo da un apposito conto economico relativo tanto alla gestione della stabile organizzazione quanto alle altre attività produttive di redditi in Italia. Cfr. art. 152, co. 1, TUIR. Per le società ed enti commerciali privi di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato il reddito complessivo (non diversamente da quello degli enti non commerciali residenti) è determinato sommando i redditi delle diverse categorie, a loro volta identificati e quantificati separatamente secondo le regole dettate con riferimento a ciascuna categoria nell’ambito del Titolo I, relativo all’IRPEF. Cfr. art. 152, co. 2, TUIR. Per gli enti non commerciali, la determinazione del reddito complessivo ricalca fundamentalmente quella prevista

Il comma 2, art. 73, TUIR, come già anticipato, specifica in maniera più approfondita l'ambito soggettivo di applicazione dell'IRES prevedendo che tra gli enti diversi dalle società di cui agli insiemi sub *ii*) e *iii*) si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e “*le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo*”, per questa via individuando una figura residuale di soggetto passivo IRES, al fine di impedire che la creazione di figure soggettive atipiche porti all'emersione di lacune nel tessuto normativo³¹⁸.

La stessa disposizione prevede che tra le società e gli enti non residenti (insieme sub *iv*)) sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR. Pertanto, le società di persone residenti e le società di persone non residenti soggiacciono a due diversi regimi di imposizione³¹⁹.

In definitiva, a dispetto della sua denominazione, l'IRES non colpisce esclusivamente le società, ma anche formazioni sociali sprovviste di tale qualifica. Come rilevato³²⁰, la denominazione “IRES” risulta doppiamente infedele rispetto alla sfera di applicazione del tributo: per eccesso, in quanto

per le società ed enti commerciali non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Cfr. artt. 153 e 154 TUIR. Tuttavia, a differenza delle società ed enti commerciali non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, è possibile che gli enti non commerciali non residenti, esercitando nel territorio dello Stato attività commerciali mediante stabili organizzazioni, conseguano dei redditi di impresa. Sul punto, l'art. 154, co. 2, precisa che nella quantificazione di questi redditi si devono osservare le medesime regole stabilite per gli enti non commerciali residenti.

³¹⁸ FALSITTA, *Manuale*, cit., p. 275

³¹⁹ La ratio di questa differenziazione viene normalmente ravvisata nell'impossibilità o, quantomeno, nella difficoltà, nel caso di società di persone non residenti, di operare l'imposizione nei confronti dei soci o associati a differenza di quanto varrebbe per le società non residenti.

³²⁰ FALSITTA, cit., 275

comprende organizzazioni non soggette ad esso, come le società di persone, per difetto, in quanto non comprende organizzazioni soggette ad esso, come gli enti non societari. In realtà, il mutamento di denominazione³²¹ avvenuto a seguito dell'introduzione dell'IRES avrebbe dovuto riflettere una concentrazione della sfera dei soggetti interessati dal tributo, con la confluenza degli enti non commerciali nella platea dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito³²² ma questa direttiva non è stata attuata³²³.

2.2. Gli enti nell'imposizione diretta

Una volta tracciato il profilo generale della tassazione societaria, in funzione della determinazione della soggettività tributaria applicata alle reti, non si può tralasciare il tema dei raggruppamenti di imprese. In particolare, appare fondamentale approfondire come si atteggia la soggettività tributaria alle entità collettive idonee (o meno) ad assumere obbligazioni di natura patrimoniale.

³²¹ Ricordiamo che l'IRES, Imposta sul Reddito delle Società, ha sostituito, con la riforma del 2003, l'IRPEG, Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche. Quest'ultima, era, rispetto all'ambito di applicazione, infedele per eccesso, in quanto comprendeva organizzazioni non dotate di personalità giuridica.

³²² La quale avrebbe dovuto chiamarsi IRE e avrebbe dovuto sostituire l'attuale IRPEF, Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche. Come noto, questa parte della delega non è stata attuata.

³²³ Ne è derivato che, in base alla normativa attualmente in vigore, gli enti non commerciali non sono caratterizzati dalla stessa "autosufficienza" che connota le società e gli enti commerciali, per i quali la determinazione dell'imponibile, *alias* del reddito d'impresa, non richiede, come avveniva in passato, la combinazione di norme afferenti a due diversi tributi, restando la loro disciplina strettamente legata a quella riguardante l'IRPEF, oltre a svilupparsi in nuclei normativi speciali delineati con riferimento ad alcune figure soggettive appartenenti al settore delle organizzazioni non lucrative. Ad ogni modo, l'esclusione degli enti non commerciali dall'ambito di applicazione soggettivo dell'IRES non avrebbe confinato tale imposta alle società di capitali (residuando nel suo alveo gli enti commerciali) e, quindi, non avrebbe eliminato la suddetta "infedeltà". Per contro, avrebbe determinato l'affrancamento dallo schema generalista dell'IRPEG e la specializzazione nelle organizzazioni commerciali, delle quali la società di capitali, nelle sue forme, fornisce il modello più rappresentativo. Così FALSITTA, cit., 273.

In tal senso, si ribadisce, l'art. 73, co. 1, del TUIR³²⁴, così come integrato dal secondo comma³²⁵, nonostante non escluda espressamente dai soggetti passivi IRES le associazioni in partecipazione e le società personali ed associazioni professionali, la mancanza di soggettività IRES di tali figure risulta comunque dalle disposizioni di cui agli artt. 5³²⁶ e 44 del TUIR³²⁷.

Si assiste, invero, alla scelta legislativa di un sistema di tassazione diretta di tipo sostanzialmente chiuso, i cui soggetti passivi (ai fini IRES)³²⁸ sono tutti i possibili centri di imputazione del reddito diversi dalle persone

³²⁴ Sul quale v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesoro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 35 e l'ampia dottrina ivi richiamata. Di contenuto sostanzialmente analogo l'art. 87, vecchio TUIR e, ancor prima, l'art. 2, DPR. 598/1973, a mente del quale risultavano soggetti all'IRPEG: "a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività; b) gli altri enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale compresi i consorzi, le associazioni non riconosciute nonché le altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo ed escluse le società e associazioni indicate nell'art. 5 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e le associazioni in partecipazione; c) gli enti pubblici e privati di cui alla precedente lettera b) non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale; d) le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica, comprese le società e associazioni indicate nell'art. 5 del predetto decreto ed escluse le associazioni in partecipazione, che non hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale".

³²⁵ Si ribadisce come il comma secondo, dell'art. 73, TUIR, individui tra gli enti diversi dalle società, le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

³²⁶ Al riguardo, giova tuttavia rammentare che sebbene sia esclusa la soggettività passiva dei soggetti di cui all'art. 5 TUIR sotto il profilo sostanziale, non altrettanto può dirsi sotto quello formale e procedimentale, in quanto le società di persone assumono autonoma rilevanza avuto riguardo alla determinazione ed all'accertamento della materia imponibile, giacché obblighi strumentali alla determinazione del reddito (tenuta della contabilità, presentazione della dichiarazione, ecc.) e la soggettività passiva ai fini dell'accertamento, incombono direttamente sulla società. Cfr. TINELLI-MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, III, 2007, p. 51.

³²⁷ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 46.

³²⁸ Per un inquadramento sintetico circa gli ordinamenti di fondo che giustificano la compresenza dell'IRPEF e dell'IRES si veda RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2004, p. 313; FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2004, p. 489.

fisiche³²⁹ e dalle figure espressamente escluse³³⁰, caratterizzato da una previsione residuale, generica, imprecisa³³¹ e con potenzialità antielusive³³² che non può definirsi autonoma rispetto all'idea di soggettività elaborata in ambito civilistico³³³. Viene, infatti, garantito il riconoscimento della soggettività tributaria anche a coloro³³⁴ i quali parrebbero non scontare soggettività giuridica in generale, mediante lo strumento della norma di chiusura di cui al comma secondo, dell'art. 73, TUIR³³⁵.

Ciò detto, approfondendo il tema degli enti collettivamente organizzati, anche in ambito tributario, per verificarne la soggettività residuale occorre rilevare l'esistenza di una effettiva organizzazione (intesa come predisposizione e coordinamento di mezzi o persone finalizzata al raggiungimento di un determinato risultato)³³⁶, nonché la non appartenenza

³²⁹ In tal senso, si veda, ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 283; nonché DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 162; FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 328.

³³⁰ ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, p. 634.

³³¹ MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, p. 454; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1992, p. 130; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977 p. 212; TABELLINI, *Persone giuridiche (Imposta sul reddito delle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, 1983, p. 480; POTITO, *Soggetto passivo*, cit., p. 1243 secondo il quale "la formula utilizzata dal legislatore per designare la soggettività tributaria di entità non personificate (...) rimane comunque abbastanza vaga e generica e quindi idonea a suscitare qualche perplessità in merito all'esatta individuazione della categoria di soggetti in argomento"; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 67.

³³² ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 634; PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate*, cit., p. 13; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 97; MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, p. 1147.

³³³ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 54.

³³⁴ Si intendono le organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

³³⁵ In tal senso, in ambito dottrinale, si sono sviluppati filoni interpretativi inerenti la riconducibilità tra i soggetti passivi dei patrimoni destinati. Cfr. STEVANATO, *Patrimoni destinati: ipotesi di regolamentazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 64; SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 60.

³³⁶ Così CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 419; MANZONI-VANZ, *Il Diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, p. 173; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 128; NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 472; GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 7; FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n. 917/86*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 472.

(ossia che l'organizzazione sia un centro di riferimento di situazioni soggettive autonomo rispetto ad altri soggetti)³³⁷ e l'unitarietà ed autonomia del presupposto³³⁸ (ovvero che gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organizzazione ricadano in capo ad essa³³⁹ e che la stessa abbia la capacità di autodeterminarsi³⁴⁰).

In sostanza, una organizzazione sarà considerata soggetto di diritto solo in caso garantisca la sussistenza in sé di un autonomo centro di imputazione di situazioni giuridiche soggettive, ovvero sia del tutto scissa da altre organizzazioni già sottoposte a tributi³⁴¹. Il tutto in ossequio alla teoria che vede la soggettività giuridica generale quale base imprescindibile per l'identificazione della soggettività in materia tributaria³⁴².

Occorre, inoltre, manifestare una gestione autonoma non solo in termini contabili, ma anche e soprattutto gestionali e patrimoniali³⁴³.

Come precisato, tuttavia, nonostante il legislatore tributario preveda la soggettività passiva ai fini delle imposte dirette sulle società solo nel dettato di cui all'art. 73, del TUIR, non si possono non considerare, sul punto, gli artt. 115 e 116, in materia di trasparenza fiscale, nonché gli artt. 117 e 130,

³³⁷ In questi termini SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 89, che richiama quanto precedentemente affermato da ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 635; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 128; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 80; FEDELE, *Introduzione*, in Fedele (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, p. XV.

³³⁸ V. sul punto NUZZI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 43.

³³⁹ ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 283.

³⁴⁰ Cfr. GALLO, *La soggettività*, cit., p. 519.

³⁴¹ Cfr. GALLO, *La soggettività*, cit., p. 519, il quale identifica un'entità organizzata come un soggetto di diritto quando "non appartiene a terzi".

³⁴² In tal senso, la dottrina maggioritaria ha realizzato che "la non appartenenza a terzi" coincide con il requisito minimo e significante che la dottrina civilistica richiede per individuare l'esistenza o meno di un soggetto di diritto comune. Cfr., su tutti, GALLO, *La soggettività*, cit., p. 519; Id., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 345.

³⁴³ FICARI, *Indici di soggettività*, cit., p. 471.

recanti la normativa in tema di consolidato nazionale e mondiale, i quali in via opzionale consentono una differente determinazione del reddito³⁴⁴.

2.3. Le aggregazioni di imprese tra modelli societari e modelli consortili

Con il termine “consorzio” si intende la disciplina di tutti quei fenomeni comunemente caratterizzati dal fatto che tutti i partecipanti hanno un medesimo scopo perseguibile mediante l’attività consortile. Tale diversità di fattispecie avrebbe quantomeno imposto al legislatore tributario di distinguere tra l’istituto del consorzio nella sua accezione più generale, comprensiva non solo dei consorzi industriali di cui agli artt. 2602 e segg. del cod. civ., ma anche dei consorzi amministrativi, i consorzi nel campo agricolo, quelli per l’esecuzione di opere edilizie, quelli volontari, quelli obbligatori, ecc. Tuttavia, in relazione ai consorzi tra imprenditori, si potrebbe concludere per la loro soggettività IRES in considerazione del fatto che è la stessa disposizione a richiamarli³⁴⁵.

Ciò premesso, si rileva come l’intento di usufruire di una collaborazione tra imprese conduce, in genere, all’identificazione di strutture societarie che acquisiscono soggettività ai fini IRES e sottostanno alla disciplina prevista per gli enti commerciali. Tali modelli societari realizzati assumono personalità giuridica solo a seguito dell’iscrizione nel registro delle imprese (*ex art. 2332, c.c.*). Prima di porre in essere un simile atto con portata eminentemente costitutiva, la società di capitali, non

³⁴⁴ RUSSO, *I soggetti passivi*, cit., p. 313.

³⁴⁵ Sul punto, su tutti, v. MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 112; INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 8; nonché BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 73.

acquistando automaticamente la soggettività passiva, appare come un'organizzazione incapace di realizzare unitariamente il presupposto d'imposta data l'appartenenza dei relativi beni ancora ai singoli soci³⁴⁶.

Pertanto, così come la commercialità di tale ente collettivo si desume direttamente dall'attività esercitata, senza dunque alcun accertamento di fatto³⁴⁷, parimenti, si attribuirà commercialità alle consorziate che decidano di costituire una società consortile ex art. 2615 *ter* c.c.³⁴⁸. Di conseguenza, il perseguimento di uno scopo diverso da quello di lucro non influisce sulla natura commerciale o meno della società consortile³⁴⁹.

Nonostante, dunque, il dettato normativo³⁵⁰ attribuisca soggettività passiva ai fini IRES ai consorzi, dubbi interpretativi sono stati posti circa gli indici di soggettività propri dell'art. 73, TUIR in materia di consorzi privi di attività esterna³⁵¹, ossia quelle strutture consortili che non hanno costituito un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi³⁵².

³⁴⁶ SACCHETTO, *L'imposta sul reddito*, cit., p. 88; ANTONINI, *La soggettività*, cit., p. 155.

³⁴⁷ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 40. Per la manualistica, *ex multis*, TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 131 e LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007, p. 291.

³⁴⁸ In materia, si veda, su tutti, PERRONE, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, p. 234; D'AMATI-CINTOLESI, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino, p. 497.

³⁴⁹ Nel diritto comune un'attività economica non necessariamente è caratterizzata anche dall'intento dell'imprenditore di conseguire un guadagno o un profitto personale. Peraltro, l'attività non deve necessariamente essere svolta secondo modalità oggettivamente lucrative, volte cioè a massimizzare i ricavi: è quindi sufficiente che l'attività venga svolta secondo modalità oggettive tendenti al pareggio fra costi e ricavi (metodo economico) e non che le modalità di gestione tendano alla realizzazione di ricavi eccedenti i costi (metodo lucrativo). Cfr. LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 157; CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., p. 16.

³⁵⁰ In questo SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 39 secondo il quale il TUIR attribuisce la soggettività a tutti i consorzi, privati e pubblici, volontarie coattivi e, per quanto riguarda i consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi, sarebbero soggetti IRES non solo quelli con attività esterna, ma pure quelli con attività interna. Parimenti, si v. BOSELLO-GREGGI, *Consorzi tra imprenditori (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, 1988, p. 1; PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., III, 1999, p. 448; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione tra imprese indipendenti (le joint venture)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 600.

³⁵¹ Sulla distinzione tra i consorzi interni e quelli esterni e, in particolare, sull'attività svolta dai primi v. MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 112. Inoltre, si veda, sul tema della

Invero, sia nei consorzi con attività esterna che in quelli della stessa privi, l'elemento organizzativo³⁵³ assurge a fattispecie essenziale a fronte di una disciplina normativa estremamente scarna³⁵⁴.

Si assiste, in generale, ad un ampio potere fornito all'assemblea³⁵⁵ ed all'organo direttivo³⁵⁶, ma solo nei consorzi con attività esterna è prevista l'istituzione di un ufficio comune destinato a svolgere un'attività con i terzi nell'interesse delle consorziate, nonché di un fondo comune costituito dai contributi iniziali e successivi dei consorziati e dai beni acquistati con gli stessi³⁵⁷. Ciò detto, tuttavia, si rileva come i consorzi senza attività esterna siano anch'essi dotati di un fondo che, in quanto escluso dallo speciale regime previsto dagli artt. 2614 ss. c.c., si è deciso di affidare

soggettività di tali enti, INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 8, il quale valorizzando le teorie civilistiche che riconoscono l'autonomia patrimoniale e la soggettività di diritto comune dei consorzi interni valorizzandone la natura corporativa dell'organizzazione, sia "filtrando" le teorie civilistiche più rigorose attraverso "la lente" del diritto tributario, giunge a riconoscere ai consorzi interni un grado di autonomia sufficiente a renderli centri autonomi di imputazione di obblighi, doveri e diritti tributari.

³⁵² BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 73.

³⁵³ Cfr. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2001, p. 111, nonché, in materia di responsabilità, MARASÀ, *Le "società"*, cit., p. 241; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 74; GUGLIELMETTI, *Consorzi e società*, cit., p. 492, MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 35.

³⁵⁴ Cfr. VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 4, secondo il quale l'assemblea delibera per le questioni concernenti l'attuazione dell'oggetto del contratto col voto favorevole della maggioranza dei consorziati salva, in ogni caso, la possibilità per i contraenti di disporre diversamente. Per quanto concerne le modificazioni del contratto di consorzio, invece, è necessaria l'unanimità se non è diversamente convenuto nel contratto. Pertanto, come attentamente osservato, la legge parla di assunzione di deliberazioni, ma nulla dice se esse debbano essere prese in una vera e propria assemblea, intesa come collegio perfetto, e se alla deliberazione si debba prevenire in adunanza, e previa discussione. La dottrina su questo punto è divisa, alcuni sono su posizioni radicalmente negative, altri invece si limitano ad esigere soltanto che i consorziati abbiano la possibilità di manifestare la propria opinione; altri infine ritengono preferibile la tesi del collegio perfetto, tenendo soprattutto presente la contrapposizione fatta dagli artt. 2606 cod. civ. e 223 disp. att., fra gli assenti e i votanti, da cui si desume che questi ultimi devono essere presenti.

³⁵⁵ Spettano all'assemblea, salvo la gestione dell'impresa comune, tutte le decisioni che riguardano i diritti e gli obblighi dei consorziati e che incidono sulla composizione della compagine associativa.

³⁵⁶ Spettando alle parti disciplinare l'articolazione, individuare i poteri, la modalità di nomina, di revoca e di esercizio, il codice si limita ad attribuire all'organo direttivo il compito di controllare l'attività dei consorziati al fine di accertare l'esatto adempimento delle obbligazioni assunte. La loro responsabilità dell'organo direttivo verso i consorziati è regolata dalle norme sul mandato (art. 2608 cod. civ.).

³⁵⁷ In tal senso, PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 447.

all'applicazione analogica delle norme in tema di associazioni non riconosciute³⁵⁸.

In genere, il fondo consortile ha natura di patrimonio autonomo, funzionale al soddisfacimento dei creditori del consorzio³⁵⁹, per cui, in ossequio al dettato di cui all'art. 2615 c.c., solo sullo stesso i terzi possono far valere i loro diritti per le obbligazioni assunte in nome del consorzio. Viceversa, qualora gli organi del consorzio assumano obbligazioni per conto dei singoli consorziati, i terzi creditori possono rifarsi sul consorziato interessato, solidalmente col fondo consortile. Qualora, inoltre, il consorziato interessato risulti insolvente, il debito si ripartisce fra tutti gli altri soggetti imprenditori *pro quota*³⁶⁰.

Ebbene, la rappresentazione, in ottica civilistica, della disciplina dei consorzi consente di rilevare come tali strutture per il coordinamento della produzione e degli scambi, anche se privi di attività esterna, presentino in ogni caso tutti gli indici di soggettività tributaria (autonomia patrimoniale, organizzazione, organi gestori, ecc.)³⁶¹. Di conseguenza, qualora si contemplino i consorzi come enti commerciali il regime fiscalmente applicabile dovrà suddividersi tra consorzi di mera disciplina non svolgenti

³⁵⁸ Tra i favorevoli ad una tale interpretazione, si veda, GUGLIELMETTI, *Consorzi e società*, cit., p. 492; FERRI, *Consorzio*, cit., p. 378; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 133; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 445. Contra MARASÀ, *Consorzi e società consortile*, cit., p. 35 e BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 126.

³⁵⁹ *Ex multis*, FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 123; GUGLIELMETTI, *La concorrenza*, cit., p. 369; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 363; ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 130.

³⁶⁰ MOSCO, *I consorzi tra gli imprenditori*, cit., p. 235.

³⁶¹ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 48, secondo il quale, inoltre, l'attività perseguita dai consorzi è ininfluenza ai fini della soggettività in quanto essa rappresenta meramente un elemento da cui dipende la loro qualificazione come enti commerciali o non commerciali.

attività fiscalmente commerciale, consorzi interni svolgenti attività fiscalmente commerciale, consorzi esterni e società consortili³⁶².

In particolare, a quest'ultime risulterà integralmente applicabile la disciplina tributaria tipica della veste sociale assunta³⁶³, parimenti, il reddito complessivo dei consorzi qualificabili come enti commerciali verrà determinato secondo gli artt. 81 ss., del TUIR³⁶⁴. Quanto ai consorzi con attività interna, nonostante svolgano attività economica a favore dei consorziati, sono enti fiscalmente non commerciali, il cui reddito imponibile complessivo viene calcolato attraverso la sommatoria dei redditi imputabili al consorzio medesimo³⁶⁵.

2.4. I “gruppi” temporanei

Il tema della collaborazione imprenditoriale di tipo temporaneo³⁶⁶ ha consentito lo sviluppo nel nostro ordinamento delle ATI³⁶⁷, le quali

³⁶² BOSELLO-GREGGI, *ConSORZI*, cit., pp. 1 ss.

³⁶³ PERRONE, *ConSORZI e società consortili*, cit., p. 448. Nello stesso senso FANTOZZI, *ConSORZI*, in AA.VV., *IRPEG. Guida fiscale italiana*, Torino, 1980, I, p. 294 e D'AMATI-CINTOLESI, *ConSORZI e società consortili*, cit., p. 497.

³⁶⁴ BOSELLO-GREGGI, *ConSORZI*, cit., p. 3.

³⁶⁵ BOSELLO-GREGGI, *ConSORZI*, cit., p. 1. Sulla disciplina degli enti non commerciali v., *ex multis*, CASTALDI, *Soggettività tributaria*, cit., e la dottrina ivi richiamata.

³⁶⁶ Sulla disciplina delle parallele *corporate* e *contractual joint venture*, si veda, LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 170; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 437. Sugli aspetti fiscali, si veda, SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 615; VIRGILIO, *ConSORZI e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche: profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 110; PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili e i raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1988, p. 324.

³⁶⁷ Sulla disciplina fiscale delle ATI v. SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 593; LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 168; VIRGILIO, *ConSORZI e associazioni*, cit., p.110; PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili*, cit., p. 324; PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, p. 136; PERRONE, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee di imprese (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, p. 207; ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee di imprese e società consortili*, in *Corr. trib.*, 16, 1993, p. III; LATTANZI, *Raggruppamenti temporanei di imprese e società “a latere” per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 2325; TENCATI, *La disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditorialità collettiva*, in *Corr. trib.*, 1986, I, p. 1754; TEDESCHI-TORNO, *ConSORZI e*

rappresentano raggruppamenti temporanei di concorrenti formati al fine di partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici composti da operatori che, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, qualificato mandatario³⁶⁸.

Attualmente le RTI³⁶⁹, che hanno sostituito senza modifiche alcune le precedenti ATI, contemplano un istituto giuridico fondato sulla cooperazione viene ad essere costituito tra diversi operatori del mercato, dotati ciascuno di una propria autonomia e indipendenza, che si uniscono al fine presentare una proposta contrattuale all'Amministrazione interessata³⁷⁰.

Tale disciplina risponde alle esigenze di partecipazione delle piccole e medie imprese alle gare d'appalto senza tuttavia obbligarne la riconduzione ad un unico centro d'imputazione giuridica.

Ebbene, nonostante la loro struttura normativamente definita ed autonoma, le RTI, come le ATI in precedenza, sono state considerate da molti interpreti del diritto come dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi³⁷¹. Altra parte della dottrina, viceversa, sostiene che nella disciplina delle ATI difetti l'organizzazione di cui all'art. 2602

riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità, s.l., 1991, p. 231; DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà dei soggetti nelle forme di collaborazione fra imprese*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione fra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 132.

³⁶⁸ Cfr. art. 37, d.lgs. n. 163 del 2006 (Codice dei contratti pubblici).

³⁶⁹ Art. 11 d.lgs. 157/1995, art. 13 l. 109/94, art. 10 d.lgs. 358/92, art. 23 d.lgs. 158/95 sui quali v., per tutti, VENEZIANO, *L'Associazione temporanea di imprese*, in Lipari (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997, p. 318.

³⁷⁰ CIANFLONE-GIOVANNINI, *L'appalto di opere*, cit., p. 275.

³⁷¹ CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 136; GALGANO, *I consorzi tra imprenditori per l'assunzione e per l'esecuzione di opere e di forniture*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, p. 35; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento*, cit., p. 317. Afferma sul punto BONVICINI, *Associazioni temporanee*, cit., p. 6.

c.c.³⁷². In tal senso, l'accordo assumerà la mera funzione di contratto con effetti obbligatori ricalcato sul mandato e sul vincolo solidale delle imprese riunite. Tuttavia, la figura che emerge può differire a seconda della presenza di un organismo associativo costituito in luogo del raggruppamento, ovvero quando, in concreto, il regolamento dei rapporti tra le imprese raggruppate temporaneamente dia origine a un organismo associativo fondato sul mandato.

Quest'ultima ipotesi pare orientare l'attuale prassi contrattuale, in quanto l'originaria formulazione letterale dell'art. 22 della l. 584/77 parrebbe suggerire una distinzione tra il consorzio senza attività interna e l'associazione temporanea di imprese in senso stretto³⁷³. L'accordo, infatti, potrebbe costituire un'associazione temporanea di imprese in senso stretto in tutte quelle ipotesi in cui il coordinamento delle attività tra le imprese viene realizzato solo con il mandato collettivo tra impresa capogruppo e imprese riunite. Mentre, si configurerebbe un consorzio senza attività esterna in presenza di una vera e propria organizzazione comune per il coordinamento delle distinte attività delle imprese riunite.

Pertanto, la disciplina propria delle aggregazioni temporanee non vieta che le imprese riunite costituiscano un'organizzazione comune in grado di

³⁷² Si evidenzia, in tal senso, come sia lo stesso legislatore ad escludere la presenza di un'organizzazione con il co. 17 dell'art. 37, l. 584/77, il quale stabilisce che il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali. In tal senso, BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 79. In senso analogo POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Diritto dell'Impresa*, 1982, p. 581.

³⁷³ Cfr. nota precedente.

identificare una figura dotata di soggettività tributaria³⁷⁴. In tal senso, si noti come il rapporto di mandato proprio dell'associazione temporanea di imprese, nonostante di per sé non determini la nascita di un soggetto passivo ai fini tributari, non esclude che possa configurarsi un soggetto passivo fiscalmente autonomo e diverso dalle imprese associate.

Da ciò si desume che non può qualificarsi a priori il rapporto che si instaura all'interno di un'ATI, necessitando caso per caso una valutazione del tipo di accordo concluso. Pertanto, qualora il contratto di appalto viene stipulato direttamente ed individualmente dalle imprese, l'aggregazione dovrebbe risolversi in un mero contratto senza rientrare tra i contratti associativi. Al contrario, quando viene istituito un distinto rapporto di mandato con il quale le imprese riunite affidano alla capogruppo l'incarico di negoziare l'appalto, la disciplina applicabile dovrebbe essere il frutto della combinazione tra quella contrattuale e quella di mandato.

In tale ultimo caso, l'esecuzione *pro quota* dei lavori non comporta il sorgere di una nuova soggettività tributaria in virtù del fatto che l'attività di rappresentanza presso il committente viene svolta dalla capogruppo in ossequio al mandato ricevuto³⁷⁵. Le imprese che hanno dato mandato con rappresentanza alla capogruppo, dunque, si vedranno costrette a dar vita ad

³⁷⁴ VIRGILIO, *Consorti e associazioni*, cit., p. 99; PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 136; PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., p. 207; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 608; ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee*, cit., p. III. Di diverso avviso LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 171, il quale ritiene che tale disposizione (in origine l'art. 22 della l. 584/1977) escluda in ogni caso il superamento, anche ai fini fiscali, dell'autonomia delle singole imprese.

³⁷⁵ Così SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 608.

un'organizzazione comune che assumerà un'autonoma rilevanza soggettiva ai fini fiscali³⁷⁶.

2.4.1. La qualificazione di società di fatto

Diversamente da quanto premesso e da taluni sostenuto, altri hanno autorevolmente interpretato il reddito prodotto dal raggruppamento temporaneo di imprese, come costitutivo di una società di fatto il cui regime fiscale applicabile è appunto quello delle società di persone. In tal caso, dunque, evitando ipotesi di doppia imposizione economica sugli utili prodotti, la società subirà la determinazione unitaria del reddito la cui tassazione ricadrà sui singoli soci a cui esso è imputato³⁷⁷.

Una simile impostazione, seppur bene argomentata ed autorevolmente sostenuta, cozza con le norme sul tema applicabili. Invero, la definizione di “trasparente” viene attribuita al soggetto collettivo per indicare che le fattispecie giuridiche nelle quali è identificabile il presupposto di imposta sono riferite direttamente agli individui e non alla organizzazione collettiva³⁷⁸. Per cui, il riferimento di cui all'art. 5, del TUIR, esprime un

³⁷⁶ PERRONE, *Associazioni temporanee*, cit., p. 137 il quale individua quali possibili alternativi la costituzione di una società di capitali destinata ad eseguire i lavori o che conceda in appalto i lavori alle varie imprese, la costituzione di un consorzio ovvero la costituzione di una società di fatto.

³⁷⁷ PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., p. 207; CROXATTO, *Redditi delle persone*, cit., p. 420; VIRGILIO, *Consorzi e associazioni*, cit., p. 106. Tra la dottrina di diritto civile CORAPI, *Le associazioni temporanee*, cit., p. 58 e 139. In questo senso anche l'A.F. nella nota 30 marzo 1979, n. 9/571 e nella Ris. 13 agosto 1982, 9/2147 ove si afferma che “l'anzidetto principio può essere reso inoperante (...) quando sussistono i presupposti di fatto in base ai quali la gestione dell'opera appaltata al gruppo di imprese riunite non è riferibile a ciascuna impresa autonomamente considerata ma è riconducibile al nuovo soggetto nascente dall'unificazione di una apposita società regolare, il quale in mancanza della costituzione di una apposita società regolare, rientra nella categoria” delle società di fatto, per la quale opera il criterio della trasparenza.

³⁷⁸ BORIA, *Il principio*, cit., pp. 15 ss..

assetto di interessi tipicamente individuale in cui le fattispecie sono riferite direttamente agli individui senza passare attraverso l'ente³⁷⁹.

Ciò ha condotto a rilevare una notevole frattura tra la disciplina fiscale applicabile alle società di persone e quella delle società di capitali³⁸⁰, al cui superamento si è opposto il peculiare profilo strutturale proprio degli enti di cui all'art. 5 TUIR. Si precisa, infatti, che questi enti sono caratterizzati da un forte ruolo dei soci al loro interno e dalla prevalenza della loro volontà su quella dell'ente cui partecipano³⁸¹.

Data la specificità dell'art. 5, TUIR³⁸², essa non può che identificare una eccezione rispetto ai principi generali in materia di imputazione reddituale senza la quale si rientrerebbe della generale soggettività prevista ai fini IRES.

Sulla base di quanto detto si sottolinea come, nonostante nell'ambito del diritto civile le società di fatto rilevano esclusivamente in presenza di conflitti interni tra soci, in materia tributaria la stessa disciplina sovviene in modo fisiologico, avendo invero quale obiettivo l'individuazione di un autonomo centro di imputazione di fattispecie giuridiche.

³⁷⁹ Cfr. BORIA, *Il principio*, cit., p. 15. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 124; FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, p. 550; nonché, circa l'eccezionalità della trasparenza fiscale rispetto ai principi generali in materia di riferibilità ai soggetti dei fatti indice di capacità contributiva, si veda, SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib.*, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 124; FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990, p. 22; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, p. 630 e GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito*, cit., p. 74.

³⁸⁰ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 74.

³⁸¹ PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, p. 12.

³⁸² Nel dettaglio, l'art. 5 del Testo unico indica le società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello stato. Il terzo comma equipara poi alle società semplici le società di fatto non aventi per oggetto attività commerciali e alle società in nome collettivo le società di fatto aventi per oggetto attività commerciali.

Di conseguenza, la qualifica di società di fatto di cui si arricchisce l'aggregazione prevede la naturale attribuzione di vari obblighi tributari sostanziali e strumentali, con peculiari effetti per i soci.

Il tutto giustifica, dunque, la necessità tutta tributaria di verificare l'effettiva sussistenza della qualifica di società di fatto in capo a tali aggregazioni, mediante l'utilizzo di alcuni criteri ispettivi. In altri termini, occorre riscontrare l'effettiva integrazione di fattispecie imponibili, ovvero il concorso tra l'elemento oggettivo dei conferimenti di beni o servizi attraverso i quali si forma un fondo comune e quello soggettivo della comune intenzione dei contraenti di collaborare per conseguire risultati patrimoniali comuni nell'esercizio collettivo di un'attività imprenditoriale³⁸³. Altresì, risulta determinante riconoscere l'autonomia gestionale dell'organizzazione nella realizzazione dell'opera stessa³⁸⁴.

Ebbene, sulla scia di quanto suesposto, appare corretto sottolineare che la fattispecie di collaborazione temporanea tra imprese possa ricondursi (di regola) sia a soggetto passivo ai fini IRES che (in via eccezionale³⁸⁵) a società di fatto. Risultando prevalente in materia tributaria l'esigenza di ripartire correttamente il peso delle spese pubbliche tra i consociati, la

³⁸³ FEDELE, *Profilo fiscale*, cit., p. 30. Per un approfondimento sui criteri adottati per la dimostrazione dell'esistenza di una società di fatto v. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 134.

³⁸⁴ Si veda, in tal senso, la prassi dell'Amministrazione finanziaria con le ris. 16 maggio 1989, n. 550763 e ris. 28 giugno 1988, n. 550231, secondo le quali l'indice che consente di concludere per l'esistenza di un nuovo soggetto, distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle spese emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti all'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportano nella esecuzione dell'appalto in modo unitario ed indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.

³⁸⁵ Invero, si è detto come la tassazione per trasparenza delle società costituisca una "deroga" alla tassazione IRES degli enti collettivi, giustificata dalla particolare situazione in cui si trovano i soci rispetto al reddito prodotto dall'attività imprenditoriale.

differenza sarà segnata dal perseguimento (o meno) di uno scopo lucrativo nonché dall'effettiva disponibilità per le imprese aderenti degli utili realizzati dall'ente collettivo. In presenza di tali elementi si configurerà una società di fatto, in caso contrario, un soggetto passivo IRES³⁸⁶.

2.5. Conclusioni in tema di soggettività e tassazione consolidata dei distretti produttivi

Nonostante la mancata applicazione della disciplina dei distretti produttivi nel nostro Paese, la loro seppur brevissima introduzione consente di ampliare il bacino dei raggruppamenti tra imprese forniti di soggettività tributaria. In tal caso, infatti, l'art. 1, co. 368 della Finanziaria 2006 ha aperto al riconoscimento, in termini di soggettività fiscale, dei realtà aggregative di matrice meramente territoriale, in virtù dunque di rapporti economici non partecipativi determinati su base opzionale. La normativa ha invero attribuito ai distretti la facoltà di optare alternativamente per la tassazione di distretto ovvero per quella unitaria.

Nel primo caso, le imprese senza costituire un soggetto formalmente unitario possono compensare le perdite all'interno del distretto e trasferire cespiti in regime di neutralità fiscale escludendo dall'imposizione i dividendi distribuiti; mentre, optando per la tassazione unitaria, i distretti assumono soggettività passiva ai fini IRES.

³⁸⁶ Cfr. SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 611.

3. L'imputazione dei redditi nella collaborazione tra imprese: il peculiare caso del consorzio

3.1. Rapporto tra mandato ed imputazione reddituale: il mandato con rappresentanza ed il mandato senza rappresentanza

Per ciò che concerne il tema dell'imputazione dei redditi nelle complesse aggregazioni di imprese, si premette che quanto sinora detto conduce ad ipotizzare la fattispecie come una struttura in grado di generare numerosi regimi impositivi. Ciò in virtù della facoltà concessa alle imprese, mediante lo strumento della collaborazione, di costituire soggetti giuridici ovvero, anche in mancanza, soggetti passivi di diritto tributario.

Viceversa, può concretizzarsi la circostanza di fatto per la quale, nonostante la cooperazione di molteplici imprese costituisca un'autonoma organizzazione, queste si limitino a coordinare le rispettive attività mediante l'attribuzione ad una sola di esse del compito di svolgere talune peculiari attività.

In tal senso, appare rilevante riconoscere la funzione del mandato ed il suo costante sviluppo nell'ambito di numerose forme di aggregazione quali, su tutte, quella consortile³⁸⁷.

Il concetto di mandato, applicato alle aggregazioni tra imprese, pertanto, suggerisce un concreto approfondimento circa le modalità con cui i redditi derivanti dalle operazioni compiute dal mandatario per conto della mandante debbano essere imputati ai soggetti coinvolti³⁸⁸, ponendo

³⁸⁷ Cfr. MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 228.

³⁸⁸ FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento*, cit., p. 198, secondo cui le spese e i proventi, rispettivamente sostenuti e percepiti dall'organizzazione consortile, debbano essere

l'accento sull'imputazione dei redditi derivanti dall'attività svolta in modo coordinato e/o congiunto dalle imprese aggregate³⁸⁹.

Si procede così a delineare le caratteristiche che distinguono il mandato con rappresentanza, in cui gli atti posti in essere dal mandatario in nome del mandante si ripercuotono su quest'ultimo, da quello senza rappresentanza, in cui il mandatario acquista diritti e assume obblighi derivanti dagli atti compiuti con terzi di cui subisce direttamente gli effetti. Proprio nel primo caso, in cui il mandante appare il destinatario finale dei risultati dell'attività gestoria propria del mandatario, si configura l'ipotesi in cui il consorzio agisce in nome e per conto delle consorziate. In tale fattispecie, salvi i contributi o corrispettivi per prestazioni specifiche percepiti dallo stesso consorzio e le spese generali da quest'ultimo sostenute, gli altri elementi reddituali derivanti dall'attività comune incidono sulla determinazione del reddito delle consorziate, risultando quindi il consorzio tendenzialmente "trasparente"³⁹⁰. Ciò in ossequio inoltre al principio di inerenza economica, in quanto la capofila svolge un'attività di coordinamento cui ovviamente non sono riferibili i costi che, a ben vedere, concernono l'attività svolta in esclusivamente dalle consorziate³⁹¹.

ripartiti tra le figure coinvolte, ovvero se esse debbano essere imputate al consorzio ovvero direttamente alle imprese consorziate quota parte, data la sua funzione strumentale.

³⁸⁹ Sul punto si veda quanto sostenuto in precedenza in termini di definizione di possesso di reddito ed imputazione di cui al par. 1.6. del presente capitolo. Nello specifico ed in estrema sintesi, si rimembra, che si avrà "possesso" di reddito solo in caso di "produzione" dello stesso.

³⁹⁰ Quanto detto si fonda sulla circostanza prettamente di matrice giuridica che vede il mandatario spendere il nome delle imprese nel cui interesse agisce, per contro, spostando gli effetti dei contratti, i relativi costi e corrispettivi direttamente a queste ultime.

³⁹¹ CASTALDI, *I redditi di capitale*, in Tesouro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 289; NUSSI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 554; Id., *Mandato (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, XIX, Roma, 1990, p. 1.

Per cui, sebbene l'attività sia svolta in modo coordinato, a fronte delle spese e proventi comunque imputabili alle aderenti, i costi generali e gli eventuali contributi e corrispettivi versati dalle consorziate sono registrati dal mandatario e solo l'eventuale differenza positiva, in quanto riconducibile all'attività di coordinamento, può essere considerata reddito imputabile³⁹².

Quanto al mandato senza rappresentanza, in termini di imputazione reddituale, si riscontrano diverse problematiche in particolare qualora il mandatario si obblighi a compiere più atti giuridici per conto di più mandanti³⁹³. Ci si interroga, infatti, se i redditi (eventualmente) prodotti debbano essere imputati in capo al mandatario, che ha agito in nome proprio, ovvero direttamente ed esclusivamente al mandante³⁹⁴.

Sul punto occorre rilevare l'esistenza di due differenti tesi di cui, la prima, attiene al trasferimento diretto dal terzo al mandante (o viceversa), ai

³⁹² In tal senso, SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 49; PERRONE, *Lineamenti tributari*, cit., 238; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p.604; TIGNONI, *Commento all'art. 87*, in D'Amati (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi*, Torino, 1994, p. 95.

³⁹³ Cfr. sul tema, MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Tratt. Vasalli*, VIII, Torino, 1957, p. 106; SANTAGATA, *Del mandato. Disposizioni generali*, in Scialoja- Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1985, p. 328, secondo cui per le obbligazioni assunte dal mandatario in esecuzione dell'incarico, di esse rimane unico responsabile il mandatario stesso, al quale solo può essere chiesto l'adempimento. Viceversa, tra i sostenitori della tesi secondo la quale la sostituzione operata dal mandante consegua ad un trasferimento del diritto di credito, dal mandatario al mandante, per effetto di un negozio unilaterale del mandante, si v., su tutti, TILOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, p. 964; nonché, in ordine alla conseguenza di tipo automatico, CARRARO, *Il mandato ad alienare*, Padova, 1947, p. 13. Sul tema si veda, inoltre, LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1984, p. 270.

³⁹⁴ Così VECCHIO, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciarie. Problemi fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 964; NUSSI, *L'imputazione del reddito*, cit., p. 553. BELLI CONTARINI, *Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 522; PACE, *Mandato. Profilo Fiscale*, in *I contratti*, Milano, 1996, p. 2; NUSSI, *Mandato*, cit., p. 1; sul tema v. GALLO, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 39; GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1030; NUSSI, *Intestazione fiduciaria, plusvalenze e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1179; NUSSI, *Fiducia (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991, p. 85;.

sensi della quale gli elementi reddituali saranno conseguentemente imputabili in capo al mandante. Qualora, come preferibile, si osserva come prevalente la tesi secondo la quale il passaggio del bene dal mandatario al mandante avviene attraverso un secondo trasferimento, l'imputazione al mandante degli effetti dell'operazione potrebbe avvenire attraverso due trasferimenti, anche se automatici.

Si potrebbe ipotizzare, in sostanza, l'iscrizione nel conto economico del mandatario sia del costo del bene acquistato in nome proprio, sia del ricavo derivante dalla contestuale cessione del bene stesso al mandante con compensazione del debito verso il mandante e il debito che sorge in seguito al pagamento del corrispettivo da parte del terzo³⁹⁵.

Come autorevolmente osservato tuttavia, non potendo argomentare la riconducibilità al mandante degli effetti delle operazioni poste in essere sulla base della mera spendita del nome³⁹⁶, in quanto in contrasto con il presupposto impositivo, occorre prendere in considerazione l'attività produttiva del reddito. In tal modo si accerterà che, qualora il mandatario svolga solo una funzione di intermediazione e di coordinamento, i corrispettivi percepiti dal terzo saranno attribuiti alle singole imprese che hanno svolto l'attività³⁹⁷.

³⁹⁵ I tal senso, PERRONE, *ConSORZI e società consortili*, cit., p. 452, secondo il quale “*il problema di fondo è costituito dall'esistenza o meno di un rapporto di mandato con rappresentanza. Se manca questo rapporto tra imprese consorziate e consorzio è difficile poter pensare che ai fini fiscali l'attività svolta dal consorzio sia attribuibile alle imprese e non invece al consorzio stesso*”.

³⁹⁶ Dalla spendita del nome del consorzio, in altri termini, discenderebbe che “*gli effetti giuridici dei contratti e dell'azione del consorzio si producono interamente in capo al consorzio stesso con la conseguenza che [...] in capo ad esso matureranno i relativi corrispettivi*”. In tal senso, PERRONE, *ConSORZI e società consortili*, cit., p. 238.

³⁹⁷ In tale contesto, i contributi per sostenere le spese diverse da quelle generali hanno natura patrimoniale e non incidono sul conto economico.

Le mandanti, dal canto loro, annotano tra i costi quelli materialmente sostenuti dal mandatario (o da loro stesse) per il compimento dell'attività di propria competenza (salvo quelle generali, relative all'attività di coordinamento e intermediazione, a carico del mandatario) e tra i ricavi le somme ricevute dal mandatario, ma di loro spettanza³⁹⁸.

Qualora, invece, l'oggetto del mandato fosse la gestione di operazioni caratterizzate da un potere discrezionale di disposizione del mandatario e (contestualmente) dalla mancanza di un reale potere di disposizione in capo al mandante, potrebbe essere giustificata un'imposizione in capo al mandatario³⁹⁹. Da ciò si desume, in conclusione, che nel caso in cui l'attività del mandatario comporta una gestione, anche discrezionale, di un affare, secondo modalità più complesse della mera intermediazione, in cui le risorse possono considerarsi a disposizione del mandatario stesso, i corrispettivi ricevuti dai terzi figurano quali veri e propri ricavi del mandatario quale corrispettivo per i servizi e i beni forniti dalle committenti per il compimento dell'affare.

3.2. La funzione mutualistica applicata allo studio dell'imputazione reddituale

Nell'ottica dell'imputazione reddituale, quale termine di valutazione della soggettività passiva, risulta interessante considerare come si attaglia la funzione mutualistica propria, in particolare, dei consorzi⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Cfr. INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 240.

³⁹⁹ GALLO, *Gestione di fondi pensioni*, cit., p. 1030.

⁴⁰⁰ Si noti che, mentre nelle società lucrative gli apporti dei soci hanno natura partecipativa (destinati a finanziare un'attività economica caratterizzata dallo scopo di lucro che, come tale, è

Sino ad oggi, l'interpretazione offerta è apparsa estremamente confusionaria e priva di sistematicità. Invero, se si osserva, la giurisprudenza sul tema si muove sulla sostanziale “trasparenza” fiscale del consorzio in virtù dello scopo mutualistico dallo stesso perseguito.⁴⁰¹ Si rileva, in particolare, l'incidenza in capo alle società consorziate dei costi propri della società consortile, intesa quale strumento operativo delle prime ed incapace di avere interessi economici né, dunque, reddito proprio, le cui operazioni ricadono sui reali centri d'imputazione che la costituiscono⁴⁰².

Il consorzio, in tale ottica, viene creato per realizzare obiettivi economici delle consorziate attraverso lo svolgimento di una o più attività i cui vantaggi si producono tendenzialmente in capo a queste ultime. Di conseguenza, allo stesso, viene impedito di realizzare l'utile dell'opera, per poi dividerlo tra le imprese consorziate, restando in tal modo estraneo al risultato economico dell'operazione⁴⁰³.

In altri termini, i contributi periodici versati dalle imprese consorziate, secondo tale interpretazione, dovranno essere contabilizzati come ricavi, mentre i contributi al fondo consortile costituiranno conferimenti in capitale data la loro natura patrimoniale. Così come le spese di gestione e i costi

diretta a remunerare tale impiego), nel consorzio le aderenti sono spesso chiamate a contribuire mediante apporti destinati a coprire le spese del consorzio secondo una logica opposta a quello dell'investimento remunerativo. In questo senso, del resto, si spiegano le pattuizioni che prevedono apporti periodici di denaro a favore del consorzio.

⁴⁰¹ Cass. 17 giugno 2011, n. 13295, con nota di INTERDONATO, *Il “ribaltamento” obbligatorio di costi e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2012, p. 523 e, spec., p. 532.

⁴⁰² Si veda, sul punto, LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 160, secondo il quale il consorzio, sul piano civilistico, si qualifica come strumento che “*aumenta la potenzialità produttiva della imprese consorziate*”. Esso infatti rappresenta un possessore di reddito proprio. Da ciò, “*la rilevanza tributaria del consorzio deve essere riconosciuta in particolare nelle ipotesi in cui il consorzio risulta effettivamente possessore di un reddito proprio alla stregua delle organizzazione cd. di fatto o non riconosciute*”.

⁴⁰³ Cfr. LOVISOLO, *Gruppo di imprese*, cit., p. 160; TEDESCHI-TORNO, *Consorzi e riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità*, s.l., 1991, p. 201.

relativi all'esecuzione dell'opera appaltata saranno contabilizzati dal consorzio come costi deducibili, le somme provenienti dall'ente appaltante, riscosse per conto delle imprese consorziate, dovranno invece essere contabilizzate come debiti verso le imprese stesse e immediatamente riversate.

Tuttavia, l'interpretazione così come fornita ha suscitato forti dubbi circa il tema della soggettività tributaria applicata ai consorzi e la sua stretta riconducibilità alla funzione strumentale degli stessi rispetto alle imprese consorziate⁴⁰⁴. Si è obiettata, in particolare, la poca rilevanza attribuita alla soggettività del consorzio nei casi in cui, ad esempio, lo stesso effettua operazioni assumendo le relative obbligazioni in nome proprio⁴⁰⁵.

A tal uopo, occorre premettere che, pur operando per conto dei consorziati, ad oggi si ammette la possibilità per il consorzio di realizzare un vantaggio, tecnicamente assimilabile ad un utile societario, da redistribuire ai medesimi sulla base del criterio della partecipazione al capitale di rischio⁴⁰⁶.

Pertanto, si distinguono differenti regimi fiscali a seconda che si tratti: di consorzi che svolgono una o più fasi delle consorziate offrendo solo il "servizio" alle stesse; di consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate; nonché di consorzi che svolgono una o più fasi delle imprese a favore delle consorziate e che svolgono anche attività meramente

⁴⁰⁴ In questi termini PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 452. Critici anche TENCATI, *La disciplina tributaria*, cit., p. 1751 e INTERDONATO, *Il "ribaltamento" obbligatorio*, cit., p. 523.

⁴⁰⁵ Sul punto, nonostante rilevi la tematica delle ATI, merita di essere richiamata la Nota dell'Amministrazione finanziaria 30 marzo 1979, n. 9/571, la quale mostra un approccio diametralmente opposto volto a concentrare gli elementi reddituali in capo all'organizzazione comune, rendendola quindi "opaca".

⁴⁰⁶ In tal senso, da ultimo, INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., pp. 171 ss..

occasionali con i terzi necessarie (meno) per la realizzazione dello scopo mutualistico⁴⁰⁷.

Una volta precisato che l'oggetto del consorzio, ai sensi dell'art. 2063 c.c., è determinato dagli stessi soggetti interessati ed individuato nell'organizzazione e regolamentazione del tipo di collaborazione tra imprese⁴⁰⁸, occorre rilevare come nella prima tipologia di consorzio citata la natura mutualistica esclude ogni forma di produzione di un risultato economico positivo in capo allo stesso emergendo viceversa in capo alle singole imprese partecipanti⁴⁰⁹. Si noti peraltro che lo scopo mutualistico si realizza in una fase precedente all'imputazione della fattispecie, impedendone il sorgere all'origine in capo al soggetto collettivo⁴¹⁰. In virtù di tale evento, dal punto di vista fiscale, i vantaggi economici ovunque realizzati assumono natura di componenti negativi di reddito deducibile per il consorzio a differenza di quanto accade in capo ai soggetti consorziati per i quali rilevano come minor costo ovvero, se attinenti a componenti negativi dedotti in precedenti esercizi, come sopravvenienza attiva imponibile⁴¹¹.

Nel caso di consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate, la struttura consortile entra effettivamente in contatto con i terzi mediante un'attività organizzata e gestita dai propri organi, della quale la stessa

⁴⁰⁷ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., pp. 171 ss..

⁴⁰⁸ PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili*, cit., p.443.

⁴⁰⁹ Si v. VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 3, secondo il quale i consorzi con attività interna risultano caratterizzati prevalentemente da obblighi di fare o di non fare, quali il fornire informazioni sulla produzione o il non vendere ad un prezzo minore di quello fissato dagli organi consortili.

⁴¹⁰ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 190, il quale sottolinea come il consorzio "ribalti" costi e ricavi sopportati nello svolgimento della fase affidatagli sulle imprese consorziate per le quali ha svolto il proprio "servizio" di modo che il risultato economico dell'attività consortile risulti azzerato nel rispetto della causa mutualistica, emergendo naturalmente nella sfera economica delle consorziate.

⁴¹¹ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., pp. 190 ss..

sostiene tutti i relativi costi e spese in virtù dell'incarico conferito dalle singole imprese partecipanti. Queste ultime, infatti, sono meramente destinatarie dell'eventuale diritto alla distribuzione del risultato economico ottenuto dal consorzio, unico titolare della fonte produttiva⁴¹².

Tuttavia, solo qualora i consorzi svolgano attività occasionali con i terzi, necessarie per realizzare il proprio scopo mutualistico, sarà consentita l'imputazione del risultato economico realizzato alle singole consorziate in proporzione alla quota di partecipazione alla commessa⁴¹³.

3.3. Profili conclusivi

L'incongruenza manifestata nella suesposte interpretazioni, incompatibili tra loro, suggerisce una breve conclusione sul tema della imputazione dei redditi derivanti dalla collaborazione tra imprese sintetizzata nella struttura consortile.

In tal senso, se da un lato, si sostiene la natura "trasparente" affidata al consorzio per la funzione dallo stesso assolta, dall'altro, si propone in capo al medesimo soggetto di fatto esistente una forma di imputazione reddituale. Di conseguenza, al fine di sciogliere ogni dubbio, si è tentato di ricondurre l'imputazione del reddito derivante dall'attività consortile in ragione del destinatario dell'utilità del "servizio" svolto, in cui, qualora come destinatari

⁴¹² Anche quando il consorzio svolge per conto dei consorziati tutte le fasi delle loro imprese a proprio nome (senza rappresentanza), si giunge inevitabilmente al risultato di attribuire al consorzio l'intero reddito d'impresa prodotto, spettando allo stesso la titolarità dell'attività (fonte del reddito), salvo il successivo trasferimento del risultato ai consorziati sotto forma di dividendo.

⁴¹³ INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 209.

si considerino le consorziate, il reddito dovrebbe essere imputato in capo a queste ultime⁴¹⁴.

Sebbene la collaborazione tra imprese comporti l'affidamento ad un diverso ente dello svolgimento di una fase della propria attività mediante la creazione alternativamente di un consorzio ovvero una società di capitali, potrebbe apparire discriminatorio optare per una sostanziale “trasparenza fiscale” dell'organismo strumentale nel primo caso e per una sua “piena soggettività passiva” nel secondo.

Sarà, invero, sempre l'organizzazione (appositamente creata) ad identificare il soggetto che svolgere l'attività, dunque, il solo legittimato ad essere inciso dal reddito prodotto a prescindere dal modello societario utilizzato. Per cui, l'individuazione dei costi e dei ricavi ad esso imputabili discende direttamente dall'attività unitariamente gestita dall'“ente” comune⁴¹⁵. Il reddito derivante costituisce il frutto della sola attività di coordinamento, distinta dall'attività di realizzazione dell'opera, la quale è di competenza dalle consorziate ed alle stesse imputata⁴¹⁶.

Tutto ciò presupposto, occorre precisare come l'art. 85, TUIR in materia di ricavi sia decisivo per l'indagine che si propone. In effetti, una riflessione sul trattamento fiscale di tali apporti non può che far capo alla

⁴¹⁴ La mutualità che contraddistingue il consorzio, dunque, potrà al limite incidere esclusivamente sulla quantificazione di tale reddito, in quanto in caso più imprese attribuiscano ad un'organizzazione autonoma il compito di svolgere una o più fasi della propria attività, il risultato della stessa dovrà essere imputato in capo al consorzio.

⁴¹⁵ Nello specifico, tra i ricavi devono essere indicati i corrispettivi provenienti dall'ente appaltante ovvero dalle imprese aderenti per l'esecuzione di tale attività, mentre gli elementi reddituali riferibili alle attività svolte direttamente (e non indirettamente) dalle imprese aderenti vanno imputate a quest'ultime. Nello stesso senso, si veda, SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 615.

⁴¹⁶ Cfr. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 49; PERRONE, *Consorti e società consortili*, cit., 238; SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari*, cit., p. 604 TIGNONI, *Commento all'art. 87*, cit., p. 95.

nozione di ricavi, tra i quali la norma prevede i contributi, in denaro o in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (lett. g)) nonché i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (lett. h)). Trattasi, altresì, di somme e beni in natura che un soggetto si obbliga a corrispondere all'imprenditore a titolo di partecipazione ai costi sopportati da quest'ultimo nello svolgimento di una particolare attività la quale, per un verso, non deve estrinsecarsi in prestazioni di servizio nei confronti dell'erogante (altrimenti si ha un ricavo in senso stretto) e, per altro verso, deve corrispondere ad un interesse di quest'ultimo (altrimenti si ha una sopravvenienza)⁴¹⁷.

Ebbene, al fine di valutare correttamente se i contributi dei consorziati costituiscono elementi reddituali (positivi) ovvero conferimenti atipici occorrerà valutare se essi siano previsti dal contratto quale forma di partecipazione ai costi sostenuti dal consorzio ovvero se rispondenti alla volontà di "ripristinare" la dotazione patrimoniale del consorzio⁴¹⁸. Di conseguenza, avrà natura di componente positivo di reddito solo quel contributo inteso quale ordinaria erogazione destinata allo svolgimento dell'attività del consorzio⁴¹⁹, non anche quel versamento di natura straordinaria destinato al "sostentamento" del rischio imprenditoriale⁴²⁰, in

⁴¹⁷ Cfr. ZIZZO, *La determinazione del reddito*, cit., p. 420; BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, p. 185.

⁴¹⁸ V. sul punto la distinzione richiamata da BOSELLO-GREGGI, *Consorti*, cit., p. 3, ai sensi della quale a fronte delle quote devolute alle spese gestionali del consorzio, si prevedono i contributi dovuti alla costituzione del fondo consortile. Sul punto, si v., inoltre, TURCHI, *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008, spec. p. 189.

⁴¹⁹ Costituiscono parimenti elementi positivi di reddito i corrispettivi specifici sostenuti a fronte di una servizio erogato dal consorzio.

⁴²⁰ Cfr. PERRONE, *Consorti e società consortili*, cit., p. 454, il quale affronta il tema con riferimento ai consorzi enti non commerciali, distinguendo tra vari tipi di contributi erogati dalle imprese al consorzio. In primo luogo, vengono individuate le somme versate al momento della

quanto erogato al fine di dare copertura al patrimonio del consorzio soggetto a diminuzione⁴²¹.

4. La soggettività passiva e l'imputazione reddituale nel contratto di rete

4.1. Brevi cenni riepilogativi-introductivi

Come ampiamente precisato nelle premesse al presente lavoro, le modifiche maggiormente rilevanti in materia di collaborazione tra imprese e, nello specifico, di contratti di rete è rappresentata dall'art. 45, del D.L. n. 83/2012⁴²², la cui introduzione ha reso più agevoli e meno onerose la costituzione e la modifica del contratto stesso ed, in un'ottica di semplificazione, ha chiarito espressamente che le reti dotate di fondo patrimoniale, mediante l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese, acquistano soggettività di diritto civile.

Sempre al fine di fornire al lettore gli strumenti attraverso i quali procedere all'analisi che segue, si ribadisce che ulteriori evoluzioni della normativa sono dovute all'art. 36, del d.l. n. 179/2012, in cui si precisa che

costituzione del consorziale le quali costituiscono in tutto e per tutto conferimenti che non concorrono a formare il reddito imponibile dell'ente e che dovrebbero essere imputati nel conto patrimoniale delle imprese consorziate tra le partecipazioni. Allo stesso regime sono sottoposte le somme destinate ad incrementare o reintegrare il fondo consortile. Analogamente le somme o contribuzioni versate annualmente o periodicamente al consorzio, se versate da tutte le imprese consorziate - anche se non in misura eguale per tutti e fissa negli anni, ma in proporzione alla partecipazione all'ente e variabile di anno in anno - non a fronte di specifiche prestazioni di servizi ma in relazione all'attività istituzionale tipica e generale di coordinamento e di rappresentanza unitaria, hanno natura patrimoniale e risultano quindi escluse dall'imposizione diretta.

⁴²¹ Cfr. INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 261; PERRONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 455, secondo i quali, a differenza di quanto accade per i contributi derivanti dalla partecipazione ai costi del consorzio ed ai corrispettivi specifici, l'impresa non può che imputare tale versamento ad aumento del valore della partecipazione data la natura patrimoniale dello stesso.

⁴²² Cfr. art. 45 del D.L. n. 83/2012 (il c.d. "Decreto Sviluppo") il quale ha introdotto delle corpose modifiche alla disciplina del contratto di rete di imprese, contenuta nell'art. 3, commi 4-ter e seguenti, del D.L. n. 5/2009.

la rete dotata di organo comune e fondo patrimoniale non è gravata di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisirla mediante la suddetta iscrizione.

Da ciò si deduce che una prima categoria di provvedimenti rappresenta tutte le modifiche volte a semplificare la disciplina del contratto di rete, destinate ad incentivare ulteriormente l'adozione di uno strumento di collaborazione tra imprese che, seppur giovane, è già stato adottato da un cospicuo numero di soggetti economici⁴²³. D'altro lato, è stata attribuita soggettività giuridica della rete. In pratica, come già rilevato, all'espresso riconoscimento, a certe condizioni, dell'autonoma soggettività ed al rafforzamento dell'autonomia patrimoniale della rete, si accompagna un ampliamento del regime di pubblicità dell'attività economica svolta dalla stessa, che si avvicina a quello dei consorzi con attività esterna.

4.1.1. (Segue) L'acquisizione della soggettività giuridica

In materia di soggettività, si precisa, l'Amministrazione finanziaria solo dal 2010 ha approfondito la fattispecie introducendo un regime di sospensione di imposta cui possono fruire gli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati alla realizzazione di investimenti previsti dal programma comune⁴²⁴.

⁴²³ SACRESTANO, *Imprese, alleanze agevolate*, in *Il Sole 24Ore*, 25 agosto 2012, p. 25, in cui, in particolare, si evidenzia come i decreti hanno operato una riduzione degli adempimenti e dei costi connessi alla costituzione ed alla modificazione del contratto.

⁴²⁴ In materia di reti ai fini prettamente fiscali, si v. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in *Corr. merito*, 1, 2010, p. 15; MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 565; GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili sistematici e applicativi*, in *Dial. trib.*, 6, 2011, p. 610; CALIFANO, *Prime note sui profili tributari del contratto di rete*, in *Innov. e dir.*, 6, 2011, p. 1, e Id., *Profili fiscali del contratto di rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., p. 98.

Da ciò, si è dibattuto sul concetto di soggettività tributaria applicata al contratto di rete, giungendo alle medesime conclusioni proposte per quella di diritto civile. Nello specifico, *“l’adesione al contratto di rete non comporta l’estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all’accordo in questione, né l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso”*⁴²⁵.

Tuttavia, solo in virtù delle modifiche legislative, l’A.F. è nuovamente intervenuta con la Circ. 20/E del 18 giugno 2013, riconoscendo la rete soggetto, in quanto sotto il profilo del diritto civile un soggetto distinto dalla imprese che hanno sottoscritto il contratto, in grado di realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili.

Come anticipato, il d.l. n. 83/2012 ha integrato il citato comma 4-*quater*, chiarendo che, qualora la rete si doti del fondo patrimoniale comune e richieda l’iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede, l’iscrizione determina la “soggettivazione” della rete stessa.

Su questo profilo è nuovamente intervenuto il “Decreto Sviluppo-bis”, che ha aggiunto un ulteriore periodo al comma 4-*ter*, volto a precisare che *“il contratto di rete che prevede l’organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4-*quater* ultima parte”*.

⁴²⁵ Si richiamano la Circ. 4/E del 15 febbraio 2011 e Circ. 15/E del 14 aprile 2011, in cui l’Agenzia delle Entrate riprende la decisione della Commissione UE C(2010)8939 del 26 gennaio 2011 la quale esclude che la rete costituisca un’impresa ai sensi dell’art. 107, par. 1, del Trattato e che, pertanto, la misura non costituisca aiuto di stato. Nello stesso senso, si veda, la Ris. 70/E del 30 giugno 2011 nella quale si afferma l’*“esclusione di soggettività tributaria in capo alla rete di imprese”*.

Premesso che le reti prive di fondo patrimoniale comune non possono mai assurgere a soggetto di diritto civile, con tale chiarimento il legislatore ha specificato che anche per le reti “pesanti” la regola generale è quella dell’assenza di soggettività giuridica, salva la scelta di richiedere l’apposita iscrizione disciplinata dal comma 4-*quater*, ultimo periodo. Si è voluto, in sostanza, puntualizzare che la soggettivazione della rete può avvenire solamente in seguito ad espressa manifestazione della volontà in tal senso e non in maniera automatica⁴²⁶.

La novella in commento ha posto fine all’intenso dibattito dottrinale sulla possibilità, negata da molti giuristi, che il contratto di rete potesse dare seguito ad un autonomo soggetto giuridico. Il legislatore, disciplinando espressamente i requisiti che la rete deve soddisfare per acquisire soggettività di diritto civile, sembra aver aderito al quel filone interpretativo secondo il quale, qualora il contratto di rete prevede l’istituzione di una rete c.d. “*pesante*” con l’obiettivo di esercitare una vera e propria attività di impresa che, per quanto collegata con quelle dei singoli, abbia una sua autonomia funzionale e strutturale, lo stesso potrebbe determinare la nascita di un nuovo soggetto di diritto⁴²⁷.

⁴²⁶ Cfr. relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto n. 179/2012 (disponibile al link: <http://static.ilssole24ore.com/DocStore/Professionisti/AltraDocumentazione/body/13500001-13600000/13584007.pdf>), secondo la quale l’art. 36, co. 4, “*interviene per chiarire la portata della norma contenuta nel recente D.L. n. 83/2012, che ha introdotto il principio della soggettività giuridica dei contratti di rete. Si tratta di una norma che prevede tra l’altro la acquisizione della soggettività della rete d’imprese su base volontaria. (...) Occorre quindi riconsiderare le modifiche introdotte alla disciplina dei contratti di rete e regolare in maniera semplice e univoca la possibilità che le imprese partecipanti alla rete, su base volontaria, chiedano il riconoscimento della soggettività giuridica*”.

⁴²⁷ In tal senso, MOSCO, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, cit., pp. 839 ss.; da ultimo, GIOVANARDI, *L’agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili sistematici e applicativi*, in *Dialoghi Tributari*, 6, 2011, p. 609; CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova*

Tuttavia, autorevole dottrina aveva osservato come la mancanza, tra gli elementi che il contratto doveva obbligatoriamente indicare, della denominazione e della sede della rete, rappresentasse una peculiare omissione per un contratto che dà vita ad un ente dotato di soggettività giuridica⁴²⁸. Tale anomalia è stata superata con il d.l. n. 83/2012, secondo cui se il contratto dota la rete di un fondo patrimoniale comune, lo stesso deve indicare sia la denominazione della rete, sia la sua sede.

Per ciò che concerne la parte della disciplina che si occupa del rapporto che lega l'organo comune ai singoli partecipanti alla rete, il “Decreto sviluppo” ha eliminato la previsione, contenuta nel comma 4-ter, lettera e), dell'art. 3 del d.l. n. 5/2009, secondo cui i poteri di gestione e rappresentanza dell'organo comune della rete sono conferiti allo stesso, realizzando una situazione riconducibile a quella del mandato.

L'art. 36, del d.l. n. 179/2012, sostituendo il comma 4-ter, lettera e), secondo periodo, ha chiarito che “l'organo comune agisce in rappresentanza della rete se essa acquista la soggettività giuridica, ovvero, in assenza della suddetta soggettività, delle imprese partecipanti, salvo che sia diversamente disposto nello stesso”⁴²⁹.

Veniva, invero, osservato come il vecchio comma 4-ter, nel ricondurre allo schema del contratto di mandato il rapporto intercorrente tra organo

stagione di riforme?, in *Obbligazioni e Contratti*, 7, 2009, pp. 595 ss.; CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *I Contratti*, 5, 2011, pp. 504 ss..

⁴²⁸ Si legga sul punto CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, cit., p. 598.

⁴²⁹ Come precisato all'art. 36, d.l. n. 179/2012, questa rappresentanza è prevista “nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito e in quelle inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento, nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza”.

comune e imprese partecipanti alla rete, alterava l'investitura istituzionale che normalmente si concede ai rappresentanti di un ente collettivo⁴³⁰.

In tal senso, il richiamo all'art. 2615, co. 2, c.c. per quanto riguarda la responsabilità dei partecipanti alla rete per le obbligazioni assunte dall'organo comune per conto dei partecipanti stessi, ha chiarito che *“per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune”*.

La possibilità di farle acquisire una autonoma soggettività di diritto civile e il rafforzamento della sua autonomia patrimoniale hanno spinto il legislatore ad estendere alla rete dotata di fondo patrimoniale ed organo comune destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi, il regime di pubblicità che caratterizza i consorzi con attività esterna⁴³¹.

I recenti chiarimenti legislativi hanno, dunque, creato una sorta di, come già in precedenza accennato, *“duplicità”* in punto di soggettivazione delle reti di impresa, potendosi distinguere forme di rete sprovviste di fondo patrimoniale che non assumono soggettività di diritto civile, e reti dotate di un fondo patrimoniale comune (ed eventualmente di un organo comune) e

⁴³⁰ Si rimanda a CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, cit., pag. 598; TASSANI, *Quale regime fiscale per il “nuovo” contratto di rete?*, in *Dialoghi Tributari*, 6, 2011, p. 605.

⁴³¹ Nello specifico, l'art. 45 del d.l. n. 83/2012 ha disposto che: entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale l'organo comune deve redigere una situazione patrimoniale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e la deposita presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove ha sede; si applica, in quanto compatibile, l'art. 2615-bis, comma 3, del codice civile e, dunque, negli atti e nella corrispondenza dovranno essere indicati la sede della rete, l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è iscritta e il relativo numero di iscrizione.

che decidono di iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese, che acquisiscono *ex lege* soggettività giuridica⁴³².

Gli interventi normativi sembrano, inoltre, aver recepito alcune delle critiche sollevate dal mondo imprenditoriale. Le imprese aderenti ad una rete avevano, infatti, individuato uno dei maggiori limiti della disciplina nell'impossibilità per la stessa, in quanto non rappresentante un soggetto giuridico, di assumere dei dipendenti, o di acquistare o prendere in locazione un immobile per la realizzazione del programma di rete⁴³³. Per effettuare comunque gli investimenti, il contratto di rete o successivi accordi tra i partecipanti avrebbero dovuto individuare l'impresa che li avrebbe effettuati in prima persona, nonché le modalità con cui sarebbero stati ripartiti i relativi costi, determinando il sorgere di problematiche amministrative, contabili e fiscali di un certo rilievo⁴³⁴.

4.2. Possibili risvolti fiscali in funzione della soggettivizzazione della rete

Giunti al riconoscimento in ambito civilistico della soggettività giuridica del contratto di rete, se ne prospettano le relative conseguenze e conclusioni di matrice fiscale.

⁴³² Secondo CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, cit., pag. 510.

⁴³³ Cfr. REGGIO, *La rete accelera credito e competitività*, in *Il Sole-24 Ore*, del 18 aprile 2011, p. 14, e NETTI, *I vantaggi delle sinergie: commesse e nuovi progetti*, Ivi, *Ibidem*.

⁴³⁴ Hanno sottolineato questo aspetto BIVONA-IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 21, 2011, p. 1746. Una possibile soluzione alle problematiche di tipo contabile è stata proposta da CERATO, *I profili contabili delle reti d'impresa*, in *Amministrazione e Finanza*, 8, 2011, p. 14.

Nonostante le incertezze manifestate in ambito applicativo⁴³⁵, infatti, solo grazie alla circolare dell’Agenzia delle entrate n. 20/E del 2013, è stato chiarito come il regime fiscale delle reti di impresa si differenzia a seconda che i contratti di rete che si doteranno di soggettività giuridica, le cc.dd. reti-soggetto, sia le cc.dd. reti-contratto, ossia dei contratti di rete che non acquisiranno soggettività giuridica.

Brevemente, si ribadisce, alle prime viene riconosciuta un’autonoma soggettività tributaria, mentre per le seconde si conferma l’autonomia tributaria delle imprese contraenti e si chiariscono le regole di imputazione dei costi e dei ricavi sostenuti e conseguiti in esecuzione del programma di rete nella sfera tributaria delle imprese contraenti.

È stata dunque superata l’impostazione interpretativa che vedeva l’Amministrazione finanziaria sostenere come *“l’adesione al contratto di rete non comporta l’estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all’accordo in questione, né l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso”*⁴³⁶.

Il tutto ha pertanto rappresentato conseguenze sostanziali nell’ottica del rapporto d’imposta e sotto il profilo più strettamente di matrice contabile, in particolare, per le neonate reti-soggetto.

In particolare, la posizione tributaria delle reti che operano per l’iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese è rappresentata

⁴³⁵ SALVINI, *Le reti di imprese*, cit., p. 15, secondo la quale *“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”*.

⁴³⁶ Circ. n. 4/E del 15 febbraio 2011, par. 20. L’interpretazione è stata espressamente confermata nella ris. n. 70/E del 30 giugno 2011.

dal combinato disposto dell'art. 73, co. 1, lettera *b*), del TUIR, e dell'art. 73, co. 2, primo periodo, del Testo Unico, così come precedentemente approfonditi. Nello specifico, si ribadisce, la prima disposizione include nei soggetti passivi dell'IRES “*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*”; la seconda puntualizza che “*tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo*”.

Secondo autorevole dottrina⁴³⁷, i c.d. “enti atipici”, per poter essere inclusi tra gli enti privati diversi dalle società ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera *b*), del TUIR, si ribadisce:

- devono presentare i caratteri della “organizzazione”⁴³⁸;
- non devono appartenere ad altri soggetti passivi⁴³⁹;
- devono essere idonei a realizzare il presupposto dell'imposta in modo unitario e autonomo⁴⁴⁰.

Sin dalla loro prima apparizione la circolare e la risoluzione entrambe del 2011 hanno subito numerose critiche tutte incentrate sull'estrema

⁴³⁷ FRANSONI, *Il sistema dell'imposta sul reddito*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Milano, 2009, pp. 71-72; ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Padova, 2010, pp. 256-257.

⁴³⁸ Si intende, per organizzazione, un complesso di mezzi materiali e personali strutturato per il conseguimento di un dato scopo.

⁴³⁹ In altri termini, devono essere riconoscibili quali strutture autonome e non rappresentare una mera articolazione di una più estesa organizzazione sottoposta al tributo.

⁴⁴⁰ È necessario, cioè, che gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organizzazione ricadano in capo ad essa e non in capo ai suoi membri, e che quest'ultima sia in grado, attraverso propri organi, di imprimere un autonomo indirizzo all'attività svolta.

flessibilità della disciplina del contratto di rete, che comportava un giudizio circa la soggettività meramente basata su una analisi da condurre necessariamente caso per caso, mediante un approfondito esame del contenuto dell'atto giuridico⁴⁴¹.

Se, dunque, la posizione di prassi non convinceva appieno neanche prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 83/2012, a maggior ragione non soddisfa in seguito al riconoscimento *ex lege* della soggettività di diritto civile delle reti che possono contare su un fondo patrimoniale per realizzare il programma di rete e decidono di iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese.

Ciò si traduce, a seguito anche del riconoscimento attualmente elaborato dall'Agenzia delle Entrate del 2013, in una vera e propria duplice direzione per la determinazione della soggettività giuridica delle reti, ma anche per quel che riguarda la loro soggettività ai fini delle imposte dirette⁴⁴².

Tale risultato risulta, in effetti, coerente con quella dottrina che ha evidenziato come all'acquisizione della soggettività giuridica consegua in maniera pressoché automatica l'assunzione di una autonoma soggettività anche in ambito fiscale⁴⁴³.

⁴⁴¹ In tal senso, CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, in *Rassegna Tributaria*, 5, 2011, p. 1167; GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili sistematici e applicativi*, cit., pp. 610-611, secondo cui “la libertà riconosciuta dal legislatore alle parti induce a ritenere che il problema della soggettività debba porsi caso per caso, a seconda della configurazione concreta degli assetti negoziali emergenti dal contratto di rete ... ben si potrebbe sostenere, nei confronti delle reti più strutturate, che il presupposto dell'imposta (non solo delle dirette, ma anche dell'IVA) si realizzi ‘in modo unitario e autonomo’, con tutte le conseguenze che ciò comporta per quel che concerne gli adempimenti a cui la rete potrebbe essere tenuta”.

⁴⁴² Cfr. Circ. n. 20/E del 2013.

⁴⁴³ Di questo avviso TASSANI, *Quale regime fiscale per il “nuovo” contratto di rete?*, cit., p. 604, per il quale “il requisito residuale dell'art. 73, secondo comma, del T.U.I.R.

Si distinguono, di conseguenza, da un lato, reti di imprese inidonee a rappresentare un soggetto passivo tributario, che imputeranno i componenti positivi e negativi di reddito generati in esecuzione del programma alle imprese aderenti, tendenzialmente in proporzione alla partecipazione al fondo patrimoniale comune⁴⁴⁴; dall'altro, le "reti-soggetto" che dichiareranno i redditi prodotti dalla loro attività economica e verseranno le relative imposte in maniera del tutto autonoma⁴⁴⁵.

corrisponderebbe, in quanto interpretato come condizione della "non appartenenza a terzi" dell'organizzazione, a quello assunto in sede civilistica quale requisito minimo di esistenza di un soggetto di diritto. In termini generali, sembra possibile affermare che tanto nel diritto civile quanto in quello tributario il processo di soggettivazione presuppone la individuazione di una "attività comune" quale "organizzazione" di una attività, diventando allora necessaria la individuazione di uno scopo comune, la programmazione negoziale di detta attività, la predisposizione di regole di azione nei confronti dei terzi, di organi e di un fondo comuni".

⁴⁴⁴ Su questo aspetto si veda TASSANI., *Quale regime fiscale*, cit., pp. 605 ss.

⁴⁴⁵ Una soluzione che si pone "a metà strada" tra il riconoscimento della piena soggettività tributaria delle reti di imprese che acquistano la soggettività giuridica e la sua negazione *tout court* potrebbe essere rappresentata dall'estensione alle stesse del regime di tassazione per trasparenza, in base al quale il reddito derivante dallo svolgimento dell'attività economica è determinato dalla società partecipata ma poi viene imputato per trasparenza ai soci in base alla percentuale di partecipazione agli utili detenuta ed indipendentemente dall'effettiva percezione. L'applicazione di tale regime, infatti, fa venire meno l'identità soggettiva del soggetto passivo d'imposta: la società partecipata (la rete nel nostro caso) conserva il ruolo di soggetto passivo in senso formale, in quanto alla stessa spetta la determinazione del reddito prodotto, con il conseguente obbligo di dichiarazione tributaria, mentre i soci (le imprese partecipanti) assumono la qualifica di soggetti passivi di imposta in termini sostanziali, ai fini, cioè, della liquidazione e del versamento del tributo. Come noto, all'interno del comparto delle imposte sui redditi la tassazione per trasparenza si applica in tre ipotesi, nella prima quale regime fisiologico, negli altri due quale regime applicabile solamente su opzione del contribuente: alle società di persone, associazioni professionali e imprese familiari residenti (art. 5 del Tuir); alle società di capitali partecipate esclusivamente da società di capitali commerciali, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti, ciascuna con una percentuale di diritto di voto esercitabile nell'assemblea e di partecipazione agli utili non inferiore al dieci per cento e non superiore al cinquanta per cento (art. 115, comma 1); alle S.r.l. con un volume di ricavi non superiore alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore ed una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a dieci o venti se società cooperative (art. 116, comma 1). Si ritiene, peraltro, che la novella in commento lasci inalterati i dubbi riguardanti la soggettività passiva delle reti dotate di organo comune e fondo patrimoniale, istituite allo scopo di esercitare con continuità una attività economica nei confronti dei terzi, che, però, non si iscrivano nella sezione ordinaria del registro delle imprese. Cfr. TASSANI, *Quale regime fiscale*, cit., pag. 608, ha osservato che una rete di questo tipo corra comunque il rischio concreto di venire accusata di rappresentare un autonomo soggetto passivo tributario "se si considerano le diverse ricostruzioni dottrinali sul tema della soggettività e la possibilità che singoli giudici ed Uffici fiscali rinvenano, in tali moduli negoziali, un ente societario, eventualmente costituito di fatto, per l'applicazione di più onerose disposizioni tributarie oppure per l'assoggettamento alle procedure concorsuali".

Ai fini del prelievo fiscale, quindi, a differenza della prima categoria di reti, le reti-soggetto esprimono una propria forza economica in grado di realizzare, in modo unitario e autonomo, il presupposto dell'imposta.

Tuttavia, se da un lato la soluzione prospettata dall'Agenzia pare, a prima vista chiara, coerente col dato normativo, parimenti incerti sembrano i risvolti applicativi. La stessa, invero, non pare escludere che accanto alla rete (che, di per sé, o è soggetto o non lo è) si possa ugualmente configurare un'organizzazione che rientri nella disciplina di cui all'art. 5 (società di fatto), ovvero all'art. 73, co. 2, del TUIR.

In sostanza, l'inciso secondo il quale *“il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4^{quater} ultima parte”* potrebbe essere inteso nel senso che l'istituzione del fondo e dell'organo non comporta, di per sé, entificazione della rete. Qualora, tuttavia, si decida di optare per l'iscrizione ovvero si dia luogo alla creazione di un'autonoma organizzazione, la rete acquista ugualmente soggettività.

Si conviene, dunque, che l'estrema elasticità dell'istituto possa creare incertezza giuridica sullo strumento⁴⁴⁶, in quanto il legislatore non consente di escludere a priori che una rete-contratto dia vita ad un soggetto passivo IRES.

Occorre quindi verificare se la disciplina del contratto di rete consenta in concreto per le imprese di creare un'organizzazione dotata di autonomia

⁴⁴⁶ SALVINI, *Le reti di imprese*, cit., p. 14.

amministrativa⁴⁴⁷ ed autonomia patrimoniale, ancorché imperfetta⁴⁴⁸ e, cioè, se le parti possano dar vita ad un'organizzazione con un certo grado di autonomia, che si concretizza nella presenza di organi propri, di autonoma gestione e nella non appartenenza del patrimonio a terzi soggetti⁴⁴⁹.

4.3. La “rete-contratto”

Sulla base di quanto premesso, si precisa che, in virtù delle indicazioni operative offerte dalla circolare dell'Agenzia delle entrate, occorre approfondire i profili che riguardano gli aspetti fiscali della “rete-contratto”.

Appare fondamentale, pertanto, disporre lo studio dell'operatività contabile e fiscale della rete contratto, nel fatto che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete realizzano fattispecie impositive imputabili alle imprese partecipanti alla rete medesima. Va sottolineato che, a differenza degli apporti ad una rete soggetto, i contributi al fondo patrimoniale delle reti-contratto non si crea un vincolo partecipativo tra imprese e reti, poiché, come accennato, nelle reti-contratto non si dà vita ad un nuovo soggetto distinto dalle imprese contraenti⁴⁵⁰.

Nella rete-contratto le utilità rinvenibili dallo stare in rete sono imputate nella sfera giuridica e tributaria delle singole imprese contraenti e

⁴⁴⁷ FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, p. 133, secondo il quale risulta fondamentale accertare l'esistenza di un complesso di mezzi materiali e personali funzionalmente strutturato per il conseguimento di un dato scopo, padrone di sé stesso, cioè provvisto di organi e procedure atti ad imprimere un autonomo indirizzo all'attività e destinato a soddisfare bisogni e interessi propri della collettività.

⁴⁴⁸ Così INTERDONATO, *Il regime fiscale*, cit., p. 30.

⁴⁴⁹ GALLO, *La soggettività*, cit., p. 521.

⁴⁵⁰ Tali apporti non realizzano alcuna ipotesi traslativa della proprietà o di altro diritto reale e, per tale ragione, l'Agenzia ha chiarito che si applica l'imposta di registro in misura fissa, pari a 168 euro, prevista dall'art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, concernente gli atti pubblici o le scritture private autenticate non aventi per oggetto atti a contenuto patrimoniale.

sono assoggettate a tassazione in capo ad esse a seconda di come le imprese aderenti eseguono il programma e, a tale riguardo, possono essere schematizzati due macro modelli⁴⁵¹.

Il primo riguarda il caso in cui l'esecuzione del programma di rete richiede lo svolgimento di un'attività verso terzi che può essere frazionata e ricondotta quota-parte alle singole imprese contraenti, in cui le stesse svolgono ognuna per proprio conto la parte di attività necessaria ad eseguire il programma di rete.

Gli atti di esecuzione del programma di rete fanno nascere situazioni giuridiche attive e passive dal punto di vista fiscale che vengono imputate ai singoli partecipanti, tendenzialmente in rapporto alla loro partecipazione (ossia ai diritti ed agli obblighi enunciati nel contratto di rete)⁴⁵².

Nonostante vi sia un coordinamento dell'attività svolta da tutte le imprese, ciascuna di esse regola il rapporto con il terzo in modo autonomo, fatturando la propria prestazione separatamente. I proventi così realizzati sono imputati a ciascuna impresa, senza bisogno di ulteriori passaggi, come avviene nelle associazioni tra imprese per opere o forniture divisibili ove l'opera è eseguita autonomamente da ciascuna delle imprese associate ed a ciascuna impresa è imputato il reddito, nonché i ricavi ed i costi per la frazione di pertinenza⁴⁵³.

⁴⁵¹ Ci si riferisce solo ai casi in cui l'esecuzione del programma di rete richiede lo svolgimento di un'attività verso terzi. Nei casi in cui, infatti, lo stare in rete si risolve in un'attività svolta solo tra le imprese contraenti, questo non genera problematiche operative particolari, poiché le diverse attività saranno regolate tra le imprese in modo autonomo secondo le regole ordinarie.

⁴⁵² TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602.

⁴⁵³ In tali casi potrebbero trovare applicazione le indicazioni operative fornite dal Ministero delle finanze nella R.M. 17 novembre 1983, n. 9/782.

Il secondo modello viceversa riguarda i casi in cui per l'esecuzione del contratto di rete le imprese svolgono in modo indistinto un'attività verso terzi, come l'attività di ricerca svolta in comune. In tali ipotesi l'Agenzia delle entrate precisa che si configurano due possibilità: quella del mandato con rappresentanza e quella del mandato senza rappresentanza.

Nel primo caso, si realizza l'ipotesi in cui le imprese abbiano stabilito in contratto di conferire all'organo comune il potere di agire in nome e per loro conto. Le attività poste in essere dall'organo comune (mandatario) producono effetti giuridici e tributari direttamente nella sfera giuridica delle singole imprese contraenti (mandanti). Conseguentemente, se in esecuzione del programma di rete l'organo comune effettua un acquisto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare in commento, il fornitore dovrà emettere una pluralità di fatture intestate alle imprese aderenti alla rete, con l'indicazione del prezzo ad essere riferibile, trovando applicazione l'articolo 15, co. 1, n. 3), del DPR n. 633/1972⁴⁵⁴.

Qualora si tratti di mandato senza rappresentanza, l'organo comune, sulla base di quanto disposto in contratto, agisce per conto delle imprese aderenti al contratto (mandatarie) ma in nome proprio.

Ciò, in particolare, si verifica quanto l'attività svolta è di mera intermediazione o coordinamento delle attività e quest'ultima è comunque riconducibile alle mandanti⁴⁵⁵.

⁴⁵⁴ Specularmente, in caso di vendita a terzi, ciascuna impresa dovrà emettere una fattura a favore del cliente per la quota parte del prezzo a sé imputabile, ancorché il contratto di vendita sia stato stipulato dall'organo comune (in nome e per conto delle imprese aderenti al contratto di rete).

⁴⁵⁵ Contra l'A.F. nella Circ. 20/E del 18 giugno 2013, secondo la quale *“gli atti posti in essere dall'impresa capofila” o dalle singole imprese che operano senza rappresentanza non comportano alcun effetto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto. In tale*

In tale situazione, qualora si proceda all'acquisto di un bene, il fornitore dovrà emettere una sola fattura a nome del soggetto che svolge la funzione dell'organo comune. Tale soggetto, per attribuire il costo alle imprese contraenti, dovrà successivamente emettere fatture intestate alle altre imprese, con l'indicazione della quota parte del prezzo riferibile a ciascuna di esse⁴⁵⁶. Specularmente, in caso di vendita, l'organo comune emetterà una fattura al cliente per l'intera prestazione provvedendo, successivamente, a ribaltare i ricavi spettanti alle singole imprese aderenti al contratto di rete, acquisendo da loro fatture per la quota parte del prezzo riferibile a queste ultime.

In sostanza, i beni e servizi "conferiti" nel fondo comune in realtà rimangono soggettivamente riferibili alla singola impresa partecipante, sicché le operazioni concernenti tali beni (o eventuali redditi da esso derivanti⁴⁵⁷) generano fattispecie impositivi solo in capo alla singola aderente⁴⁵⁸.

ipotesi, infatti, qualora trattasi di atti esecutivi di singole parti o fasi del contratto di rete, la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Ciascuna impresa aderente alla rete, pertanto, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e i ricavi che ha realizzato per l'attuazione del programma di rete, a prescindere dall'esistenza o meno di un organo comune dotato di poteri di rappresentanza. Ne deriva che, ai fini fiscali, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno deducibili o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi".

⁴⁵⁶ Specularmente, in caso di vendita, l'organo comune emetterà una fattura al cliente per l'intera prestazione provvedendo, successivamente, a ribaltare i ricavi spettanti alle singole imprese aderenti al contratto di rete, acquisendo da loro fatture per la quota parte del prezzo riferibile a queste ultime.

⁴⁵⁷ Merita di essere evidenziato al riguardo che l'A.F., nella Circ. 20/E del 18 giugno 2013, ha cura di soffermarsi sul caso specifico costituito dal conto corrente acceso con il codice fiscale della rete. In tal caso gli interessi attivi sono riferibili pro quota a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai "conferimenti" effettuati ovvero al diverso criterio indicato nel contratto direte e, conseguentemente, le ritenute operate dalla banca sui medesimi interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione.

⁴⁵⁸ In questo senso TASSANI, *Profili fiscali*, cit., p. 588.

4.4. La “rete-soggetto”

La soluzione della “soggettività” della rete e, dunque, dell’organizzazione risponde all’esigenza di spostare la tassazione dalle persone alle cose o, secondo un’espressione meglio adatta al fenomeno reticolare, dai “soggetti” al “progetto”⁴⁵⁹.

Qualora, infatti, il contratto di rete sia caratterizzato da un’autonoma attività⁴⁶⁰ e forza economica in grado di realizzare fattispecie impositive indipendenti rispetto alle imprese aderenti, è possibile ricostruire quella attività organizzata in comune in un ente collettivo soggetto passivo IRES⁴⁶¹. Ciò posto, non pare si pongano rilevanti problemi tributari, in quanto trova applicazione la disciplina ordinaria dei soggetti passivi ai fini IRES⁴⁶².

In tal senso, troverà applicazione, a seconda che la rete abbia come oggetto esclusivo o principale l’attività di impresa, la disciplina propria degli enti commerciali ovvero degli enti non commerciali⁴⁶³.

La condizione prospettata suggerisce che tutte le imprese partecipanti alla rete mediante la sottoscrizione del contratto mantengono rapporti di natura eminentemente partecipativa che, seppur solo parzialmente, rispecchiano i rapporti intercorrenti tra soci e società. Di conseguenza, i contributi erogati dalle singole imprese aderenti nel fondo patrimoniale comune rappresenta una mera partecipazione alla rete-soggetto che rileva, al

⁴⁵⁹ CAFAGGI, *Il contratto di rete nelle prassi*, cit., p. 122.

⁴⁶⁰ LUPI, *Agevolazioni ai partecipanti*, p. 620.

⁴⁶¹ In senso analogo, ma più restrittivo, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti*, cit., p. 602.

⁴⁶² TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, p. 599.

⁴⁶³ TASSANI, *Profili fiscali*, p. 579, secondo il quale il contratto di rete possa essere considerato alla stregua di uno statuto e di una atto costitutivo.

pari dei conferimenti in società, sia contabilmente che fiscalmente. I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, che ciascuna impresa partecipante si impegna a versare al fondo patrimoniale comune, costituiscono poi un apporto di capitale proprio in un nuovo soggetto⁴⁶⁴.

I conferimenti iniziali e gli eventuali contributi successivi che i partecipanti si obbligano a versare al fondo sono assimilati, ai fini fiscali, ai conferimenti ed agli apporti in società, con applicazione dell'art. 9, ultimo comma, TUIR che equipara alla cessione a titolo oneroso tale operazione. Eventuali remunerazioni spettanti ai singoli imprenditori costituiscono “*utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio*” dei soggetti IRES e, come tali, soggetti alla disciplina di cui agli artt. 59 o 89, del TUIR⁴⁶⁵.

Per ciò che concerne la soggettività ai fini IRAP, inoltre, si desume che le reti-soggetto sono autonomi soggetti passivi anche per tale imposta per la quale fa fede la medesima differenziazione circa l'attività commerciale o meno esercitata dall'ente collettivo. Al riguardo, nel par. n. 2 della circolare n. 20/E del 2013 è precisato che, qualora le «reti-soggetto» rientrino tra gli enti non commerciali di cui all' art. 73, comma 1, lett. c), del T.U.I.R., si rendono applicabili le disposizioni recate dall'art. 10 del d.lgs. n. 446/1997. Viceversa, “*si rendono applicabili le disposizioni di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 446/1997*”⁴⁶⁶.

In materia di IVA, trova conferma l'identificazione della «rete-soggetto» nei i soggetti nei cui confronti ricorre il presupposto soggettivo di

⁴⁶⁴ Circ. 20/E del 18 giugno 2013.

⁴⁶⁵ TASSANI, *Profili fiscali*, p. 579.

⁴⁶⁶ Cfr. circ. n. 20/E del 2013.

cui all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fermo restando che l'applicabilità della stessa imposta dipende anche dal verificarsi degli altri due presupposti, ossia il presupposto oggettivo e territoriale⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷ La rete soggetto, pertanto, dovrà acquisire un numero di partita IVA, utilizzando il modello AA7/1, con l'indicazione del codice "59-Rete di imprese", ed adempiere a tutti gli specifici obblighi contabili e dichiarativi previsti da questa imposta.

INDAGINE SUI PROFILI SOVRANAZIONALI

CAPITOLO IV

LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO TRA VINCOLI

COSTITUZIONALI E COMUNITARI: LE AGEVOLAZIONI FISCALI

DEL CONTRATTO DI RETE

SOMMARIO:

1. Brevi premesse introduttive sulla compatibilità europea delle norme di agevolazione – 2. Misure fiscali e selettività: profili comunitari – 2.1. Il quadro normativo comunitario di riferimento per gli aiuti di Stato – 2.2. Misure fiscali e selettività nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE – 2.2.1. (segue) Sentenza Azzorre – 2.2.2. (segue) Sentenza Paesi Baschi – 2.2.3. (segue) Sentenza Gibilterra – 2.3. Gli altri profili comunitari rilevanti quali vincoli al legislatore nazionale: il principio di non discriminazione – **3. Profili comunitari delle agevolazioni fiscali in materia di aggregazione tra imprese: il contratto di rete** – 3.1. Brevi premesse sul contratto di rete in ambito comunitario – 3.2. La disciplina dell'agevolazione fiscale "offerta" alle reti e le condizioni di fruibilità – 3.3. (segue) Il rapporto con i vincoli comunitari – 3.4. Questioni aperte.

1. Brevi premesse introduttive sulla compatibilità europea delle norme di agevolazione

Con il capitolo che segue si intende introdurre il tema dell'agevolazione fiscale riservata al contratto di rete dal legislatore e la sua compatibilità con la disciplina in materia di aiuti di Stato.

Si ammette sin dall'inizio che le finalità promozionali alla base della misura, nonostante costituiscano una concreta deroga al riparto della spesa pubblica, non paiono identificare problematiche di matrice europea. Invero, tale agevolazione è intrinsecamente finalizzata ad attuare il riparto della spesa pubblica su tutti quei consociati in qualche modo interessati alla vita

della collettività di cui sono parte⁴⁶⁸, titolari essi stessi di indici di capacità contributiva⁴⁶⁹.

Tale strumento è particolarmente caro al legislatore in quanto consente di migliorare la sfera economica statale mediante l'attuazione di finalità sociali di interesse pubblico e l'incoraggiamento di determinate attività⁴⁷⁰.

Per "agevolazione" si intende, altresì, qualsiasi forma di beneficio offerta al contribuente salvo non contemplino vere e proprie deroghe al regime fiscale generale in virtù della natura o nella struttura del sistema individuato⁴⁷¹.

Di conseguenza, una tale misura applicata, come vedremo, al contratto di rete si fonda sul nobile intento di promuovere lo strumento dell'aggregazione tra imprese garantendo il beneficio del singolo e, contestualmente, della collettività in tal modo offrendo maggiore competitività⁴⁷².

⁴⁶⁸ LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo I, Padova, 1994, p. 403 e LA ROSA, *Esenzioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 568. Si vedano anche FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1525 e PACE, *Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 6, 2011, p. 1540.

⁴⁶⁹ In tal senso, MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in *Boll. Trib.*, 8, 2011, p. 565.

⁴⁷⁰ COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, p.1; INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 55.

⁴⁷¹ FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 15; D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987, p. 74; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 401.

⁴⁷² MELIS, *Le agevolazioni tributarie finalizzate all'aggregazione delle imprese e il contratto di rete: alcune considerazioni*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., pp. 567 ss..

Ciò risponde al rilievo secondo il quale la misura agevolativa deve sottostare al prevalente limite della ragionevolezza, anche laddove venga perseguito un fine extrafiscale attraverso lo strumento impositivo⁴⁷³.

Tuttavia, come ogni “beneficio” di natura fiscale, non va esente dall’essere analizzato e valutato sotto la lente, oltreché del diritto costituzionale, anche e prevalentemente del diritto dell’Unione europea⁴⁷⁴.

Si noti, infatti, come, al pari delle norme di matrice costituzionale, il legislatore nazionale deve rigorosamente rispettare almeno due vincoli posti in ambito sovranazionale⁴⁷⁵.

Il primo vicolo, proviene, infatti, dal divieto di violare il principio, sancito all’art. 28 e 37 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), della libertà di circolazione delle merci, che si declina, da un lato, nel divieto di istituire dazi doganali all’importazione o all’esportazione, ovvero altre tasse ad effetto equivalente, all’interno del mercato comune⁴⁷⁶; dall’altro, nella preclusione ad introdurre unilateralmente simili prelievi nei confronti di Stati terzi⁴⁷⁷.

⁴⁷³ ANTONINI, *La soggettività*, cit., p. 383; LA ROSA, *Esenzioni*, cit., p. 567; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 164.

⁴⁷⁴ DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, p. 19; MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2004, I, p. 1083; GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 408.

⁴⁷⁵ BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato* (Nota a CGCE Grande sezione 6 settembre 2006 – causa C-88/03) in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2007, fasc. 5, pp. 993-1002.

⁴⁷⁶ Corte UE 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93 e da C-407/93 a C-411/93, *Lancry e a.*, in *Racc.*, I-3957, nonché 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi e altri*, in *Racc.*, I-2655.

⁴⁷⁷ Corte UE 13 dicembre 1973, cause riunite C-37/73 e C-38/73, *Diamantarbeiders/Indiamex*, in *Racc.* I-1609; 16 marzo 1983, causa C-266/81, *SIOT*, in *Racc.*, I-731; 5 ottobre 1995, causa C-125/94, *Aprile*, in *Racc.*, I-2919. È in questo contesto che si collocano due note vicende che hanno coinvolto altrettanti italici tentativi di mantenere in vigore e di istituire forme di prelievo fiscale a

Il secondo vincolo, invece, deriva dai divieti di aiuti di Stato sancito a tutela della libertà di concorrenza tra imprese, dagli artt. 107 e seguenti del TFUE; tale nozione di aiuto di Stato può comprendere anche misure di natura fiscale, laddove queste, sostanziandosi nella concessione a determinati soggetti economici di esenzioni e/o sconti sul pagamento dei tributi, determinano un aggravio per le finanze pubbliche sotto forma di minori entrate⁴⁷⁸.

2. Misure fiscali e selettività

2.1. Il quadro normativo (comunitario) di riferimento

Le norme europee contemplate nell'analisi della disciplina delle reti d'impresa sono in particolare quelle relative agli aiuti di Stato.

Se si osserva, vaste aree della fiscalità nazionale sono organizzate sui dettami del diritto sovranazionale europeo, il quale nei fatti incide sulla

livello sub-statale senza tenere nel debito conto la questione della loro compatibilità con il diritto comunitario (Così BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, op. cit., p. 993). Il riferimento è, da un lato, alla tassa sui marmi escavati del Comune di Carrara, istituita dalla legge 15 luglio 1911, n. 749 (come modificata dalla legge 27 dicembre 1997, n. 449) e dichiarata illegittima da Corte UE 9 settembre 2004, causa C-72/03, Carbonati Apuani Srl/Comune di Carrara, in Racc., I-8027; dall'altro, alla c.d. tassa sul tubo (tributo ambientale nella dizione legislativa), su cui si tornerà più avanti, istituita dalla legge regionale Siciliana 26 marzo 2002, n. 2, e censurata dalla Corte UE, causa C-173/05. In entrambi i casi, i motivi del ricorso e della dichiarazione di illegittimità risiedono, appunto, nella violazione del principio della libera circolazione delle merci. Sulla prima vicenda, CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2004; sulla seconda, CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4/2002.

⁴⁷⁸ In giurisprudenza tale affermazione è ricorrente fin da Corte UE 2 luglio 1974, causa C 173/73, *Italia/Commissione*, in Racc. I-709. Si veda, inoltre, Regol. comm. CE 98/C384/03 del 10 dicembre 1998 sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta alle imprese.

struttura e sulla funzione dei diversi tributi mediante l'armonizzazione e il riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri⁴⁷⁹.

L'art. 107 del TFUE, prevede una dettagliata disciplina in punto di aiuti, mirata prevalentemente a perseguire uno dei principali obiettivi comunitari, cioè l'esigenza che all'interno del *mare magnum* del mercato comune vi sia un sistema efficiente e rigoroso di concorrenza in grado di tutelare tutte le piccole realtà esistenti nell'intero panorama europeo, tale da evitare soprusi di ogni genere.

Gli aiuti di Stato, in prima istanza, possono essere definiti come misure basate su interventi pubblici⁴⁸⁰, che elargiscono a determinate imprese o a determinate produzioni un beneficio riscontrabile sotto il profilo economico, in grado di incidere sulle condizioni di concorrenza, e che di solito corrisponde ad una diminuzione dei costi sostenuti.

L'art. 107 vieta, infatti, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, etichettandoli come incompatibili con il mercato comune, favorendo "talune" imprese o produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.⁴⁸¹

⁴⁷⁹ *Ex multis*, GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003, p. 2282; FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2262; MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 565, e, sui profili procedurali, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; nonché TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3665.

⁴⁸⁰ GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 221-241.

⁴⁸¹ OSTI, *Riflessioni sulla disciplina degli aiuti di stato: tra analisi economica e federalismo*, in Cammelli (a cura di), *Territorialità e delocalizzazione nel governo locale*, Bologna, 2007, p. 271-297; RASI, *I confini della nozione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 91. Sul punto v. anche GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003, p. 2271.

Tali aiuti sono, quindi, vietati nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri dell'UE, anche se vi è la possibilità di fare riferimento ad alcune deroghe prettamente contemplate dal presente Trattato.

La misura presa in considerazione deve non solo essere statale, ma anche e soprattutto “selettiva”, nel senso di favorire singole imprese o categorie delle stesse, ovvero determinati settori produttivi, e quindi idonea ad alterarne l'equilibrio con la concorrenza.⁴⁸²

Quindi, le caratteristiche degli aiuti non compatibili con il Trattato sono: la selettività, cioè l'indirizzamento a favore di determinate imprese o produzioni; la vantaggiosità, cioè la produzione di una sorta di diminuzione dei costi o altro vantaggio a favore del beneficiario; la provenienza pubblica, cioè la circostanza che l'aiuto sia finanziato mediante risorse pubbliche; la rilevanza comunitaria, cioè l'incidenza sugli scambi comunitari.⁴⁸³

La disposizione, dunque, censura solo quei meccanismi suscettibili di provocare una vera e propria discriminazione; quel concetto, cioè, che rappresenta la vera e propria colonna portante della legislazione e della giurisprudenza comunitaria sin dalle sue origini.⁴⁸⁴

⁴⁸² Nel Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato, presentato nel 2005 dalla Commissione si osserva che *“il controllo degli aiuti di Stato risponde alla necessità di garantire condizioni di parità per tutte le imprese operanti nel mercato unico europeo, a prescindere dallo Stato membro in cui hanno sede. Un particolare motivo di preoccupazione sono gli aiuti di Stato che favoriscono vantaggi selettivi ingiustificati solo ad alcune imprese, impedendo alle forze di mercato di premiare le imprese più competitive ovvero ritardandone l'azione in tal senso, e riducendo quindi la competitività europea nel suo complesso”*.

⁴⁸³ FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1998.

⁴⁸⁴ MOSTACCI, *Se la concorrenza chiede “aiuto”*, nota a CGCE, sez. III, 17 luglio 2008, (causa C-206/06), in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2008, fasc. 4, p. 2022-2028.

È di sicuro la selettività che differenzia, in questa disciplina, gli aiuti di stato dalle c. d. “misure generali” cioè: quelle misure che producono effetti trasversali in più settori, applicabili, senza distinzione alcuna, a tutto il territorio nazionale e intese a favorire l’intera economia, così da essere espressione della sovranità degli Stati membri nella definizione della propria politica economica⁴⁸⁵.

Quello che distingue, dunque, una misura generale da un aiuto non è la portata più o meno ampia dei vantaggi attribuiti con la misura adottata, che al massimo può costituire un indice della sussistenza dell’aiuto, ma, piuttosto, l’importante funzione che la misura esplica nel contesto in cui si colloca.

Ciò non significa, però, che le misure generali non possano falsare la concorrenza; tali benefici, infatti, possono creare una distorsione della stessa, ma non possono essere considerati incompatibili con il Trattato all’art. 107 perché sono misure economiche a carattere generale e non particolare, applicate in maniera non discriminatoria all’insieme dell’economia e mancanti, quindi, di quel carattere di specificità che rappresenta l’elemento essenziale per considerare tali agevolazioni come aiuti.

Una misura, infatti, può ritenersi specifica quando è configurata come deroga alla coerente applicazione del sistema generale di cui fa parte⁴⁸⁶.

Quando, ad esempio si è in presenza di un provvedimento pubblico

⁴⁸⁵ GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 221-241.

⁴⁸⁶ ARDOLINO, *Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di stato*, nota a CGCE, Grande sez., 6 settembre 2006, (causa C-88/03), in *Riv. Dir. Trib. Internazionale*, 2007, fasc. 2, p. 169-177.

attributivo di vantaggi alle imprese si deve accertare se esso è coerente con l'inquadramento generalmente adottato dai pubblici poteri nella materia in cui trattasi, oppure se esso rappresenta una deviazione rispetto alla normale applicazione di tale inquadramento.

A questo punto occorre, sempre per considerare una misura come aiuto, verificare se la stessa abbia favorito solo alcune imprese o produzioni e se tale atteggiamento di favore solo per alcune di queste non sia giustificato dalla misura o dalla portata generale del sistema in cui si inserisce.

In questo contesto le agevolazioni⁴⁸⁷, quando mettono in pericolo la concorrenza tra Paesi comunitari, devono essere sottoposte al rigido vaglio degli artt. 116 e 117, che si adoperano per garantire l'armonizzazione delle varie legislazioni.⁴⁸⁸

Esempi chiarificatori di veri e propri aiuti possono essere considerati gli sgravi fiscali e previdenziali concessi a favore di imprese operanti in un determinato settore.

Oltre alle specifiche deroghe di cui all'art. 107, paragrafo 2, altre tipologie di aiuto, invece, possono essere considerate compatibili con il mercato comune solo a condizione che venga seguita una determinata procedura che vede coinvolta, in particolare, la Commissione Europea.

⁴⁸⁷ BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 421 ss.

⁴⁸⁸ Alcune misure fiscali di carattere generale possono ledere il funzionamento del mercato interno. Per tali misure, il trattato prevede, da un lato, la possibilità di armonizzare le disposizioni in materia fiscale degli Stati membri, sulla base dell'art. 122 del TFUE; d'altro lato, alcune disparità tra le disposizioni generali già in vigore o previste negli Stati membri interessati possono falsare la concorrenza e provocare distorsioni che devono essere eliminate, sulla base degli artt. 123 e 124.

Ci si riferisce: agli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, o sia riscontrabile una grave forma di “sottoccupazione”; agli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a porre rimedio a un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro; agli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; agli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all’interesse comune; alle altre categorie di aiuti, determinate con decisione dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.⁴⁸⁹

Nel tempo, infine, sono stati emanati alcuni regolamenti specifici che hanno consentito l’erogazione di aiuti in settori considerati meritevoli di un vero e proprio sostegno: piccole-medie imprese, agricoltura, formazione, occupazione, ecc.

⁴⁸⁹ Ci si riferisce all’art. 107, paragrafo 3, lettera *a*) e *c*). Si vedano i seguenti documenti comunitari: *Orientamenti in materia di aiuti di stato a finalità regionale 2000-2006* (in “G.U.” C 74 del 10 marzo 1998); *Modifica degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale* (in “G.U.” C 258 del 9 settembre 2000); *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013* (in “G.U.” C 54/13 del 4 marzo 2006), ove viene stabilito che gli aiuti a finalità regionale possono svolgere un ruolo efficace solo se utilizzati in modo parsimonioso e proporzionato e se diretti alle Regioni più svantaggiate dell’UE; *Regolamento (CE) n. 1628/2006 della Commissione del 24 ottobre 2006 relativo all’applicazione degli artt. 87 e 88 del trattato agli aiuti di Stato per investimenti a finalità regionale* (in “G.U.” L 302/20 del 1° novembre 2006); *Comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese* (in “G.U.” C 384 del 10 dicembre 1998). Sia le fattispecie di cui alla lettera *a*), sia quelle di cui alla lettera *b*), rientrano tra i c.d. “*aiuti a finalità regionale*” oppure “*aiuti regionali*”. La Commissione determina un massimale di copertura della popolazione di questi aiuti per Stato membro e poi seleziona le regole ammissibili. Per l’Italia, le Regioni di cui alla lettera *a*) sono Calabria, Campania, Sicilia, Puglia (oltre alla Basilicata, come Regione “*ad effetto statistico*”).

Prima, però, di entrare ancor di più nello specifico, occorre analizzare con attenzione quelle che sono le peculiarità del concetto di aiuto fiscale in ambito europeo.

La possibilità, infatti, di considerare come aiuti di Stato le misure fiscali è stata costantemente ammessa dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e dalla prassi della Commissione.

Tuttavia, l'attenzione verso tali specifiche misure ha assunto, storicamente, un carattere centrale solo dal 1997 ossia da quando, a seguito dell'Ecofin di Verona del 1996, è stato pubblicato il fondamentale "*Codice di Condotta sulla Concorrenza fiscale dannosa*" che impegnava la Commissione a stabilire le linee guida in merito all'applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato in materia di imposizione diretta; ciò che poi è puntualmente avvenuto con la Comunicazione 10 dicembre 1998, 98/c 384/03⁴⁹⁰.

Il dato assume particolare importanza perché colloca il controllo degli aiuti di Stato in materia fiscale in un contesto del tutto singolare. In particolare, lo stretto collegamento che si viene ad istituire fra la disciplina della concorrenza fiscale dannosa e quella in materia di misure fiscali costituenti aiuti di Stato implica uno spostamento di valori rilevanti dal

⁴⁹⁰ Cfr. Commissione Europea, *Orientamenti in materia di aiuti di stato a finalità regionale*, in "G.U.C.E.", del 10 marzo 1998, 98/C 74/06; Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in "G.U.C.E.", del 10 dicembre 1998, 98/C 384/03. Sul punto si v. RAZZANO, *La Commissione Europea e le misure nazionali di tassazione diretta delle imprese*, nota a Trib. CE, 26 gennaio 2006, (causa T-92/02), in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2006, fasc. 2, p. 874-879.

piano della mera tutela della libertà di concorrenza a quello della coesistenza di una pluralità di sistemi fiscali⁴⁹¹.

Sono stati, allora, mano a mano, elaborati ed emanati particolari criteri identificativi specialmente da parte della Commissione. Già, infatti, il “*Quinto censimento sugli aiuti di Stato*” individuava due grandi categorie di aiuti fiscali: quelli realizzati attraverso “riduzioni d’imposta” e quelli derivanti da un “differimento” del pagamento dell’imposta.

Nella prima categoria venivano collocati crediti d’imposta, detrazioni, esenzioni, riduzioni di aliquote; alla seconda categoria erano invece ricondotte le disposizioni che, da un lato, determinano solo una riduzione temporanea del reddito imponibile o, dall’altro, implicano modalità di pagamento del debito tributario secondo scadenze temporali meno rigorose di quelle previste in via generale.

La Commissione nella già citata Comunicazione 10 dicembre 1998, 98/c 384/03 ha proposto, però, una diversa classificazione con volontà palesemente esemplificative.

Per questa nuova impostazione la disciplina delle singole imposte può portare con sé un’ipotesi di aiuto di Stato nella parte in cui determina: una riduzione della base imponibile; una riduzione totale o parziale dell’ammortamento dell’imposta; un differimento oppure un annullamento o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

Rispetto alle disposizioni dei documenti di prassi precedenti, quelle contenute nella Comunicazione del 1998, 98/c 384/03 sembrano apparire

⁴⁹¹ AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 13, p. 1059-1063.

maggiormente incentrate sui profili “tecnico-formali” delle indicazioni che introducono aiuti e, come tali, si dimostrano palesemente insufficienti.

Tranne, infatti, le ipotesi di annullamento del debito fiscale, tutte le altre misure indicate nella Comunicazione sono una logica caratteristica di ogni tributo e non hanno, di per sé, alcuna portata necessariamente incentivante.

Questo stesso profilo controverso non è sfuggito all’attento vaglio della Commissione, la quale, nello stesso documento ha cercato di “recuperare” i criteri di qualificazione più specificamente caratterizzanti in senso sostanziale, indicando quale elemento fondamentale ai fini della determinazione di una misura come aiuto il fatto che “forme” tecniche prima individuate configurino un’eccezione alle disposizioni fiscali, però, chiaramente non giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema, come in precedenza già sottolineato.

È questo, infatti, il tratto saliente del vantaggio selettivo tipizzato dalla Commissione e da essa inteso come una situazione di assenza di “generalità”; tuttavia, il carattere differenziato di talune misure non dispone che esse debbano considerarsi necessariamente aiuti, tanto da operare una distinzione tra due categorie di obiettivi: la prima concernente obiettivi assegnati ad un determinato regime fiscale ed esterni ad esso (sociali, regionali) e la seconda riguardante obiettivi interni, inerenti, cioè, al sistema tributario stesso.

Purtroppo, però, la Comunicazione della Commissione poco si adatta alla realtà dei nostri ordinamenti e sistemi tributari che si fondano su un

complesso vasto e molto eterogeneo di tributi, che inevitabilmente interferiscono tra loro e che poco si rivedono nei sistemi ipotizzati dalle istituzioni comunitarie tendenti all'uniformità dell'imposta e dei criteri per tutti i soggetti passivi.

La tendenza, quindi, dopo il 1998, delle istituzioni comunitarie sembrava fosse quella di riconoscere la compatibilità dell'art. ex 87 (attuale 107 TFUE) del Trattato, con le misure fiscali c.d. di vantaggio nei confronti delle imprese.

2.2. Misure fiscali e selettività nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

In questo campo l'attività della Corte di Giustizia è stata, ed è tutt'ora, di fondamentale importanza per comprendere l'importanza del concetto di selettività e della sua pregnante differenza rispetto al concetto di misura statale generale che è stata oggetto di enormi problemi di interpretazione nei vari Stati membri.

Gli interventi dei giudici di Lussemburgo hanno evidenziato, in materia di aiuti di Stato, quattro aspetti estremamente importanti. Innanzitutto è evidente che l'approccio riscontrato nei documenti della Commissione⁴⁹² e condiviso dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, valorizza al massimo la possibilità di intervento delle varie istituzioni comunitarie in materia. Tali interventi, essendo così penetranti, non riguardano solo discipline che utilizzano gli istituti della fiscalità quale

⁴⁹² *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, (98/C 384/03), del 10 dicembre 1998.

“mezzo” per garantire incentivi e sussidi alle attività di impresa. Il fatto che alcuni regimi differenziati siano, invece, riconducibili all’area della fiscalità comporta che molti degli interventi della Corte possano essere considerati quali esercizio di poteri di settore, quello fiscale, normalmente sottratto alla competenza dell’Unione. In tale prospettiva, visto che questa ingerenza forma un fatto compiuto, occorre, quantomeno, trovare una giustificazione ulteriore e più forte rispetto al mero richiamo delle famose libertà fondamentali dell’Unione⁴⁹³.

È, infatti, evidente nella stessa struttura del Trattato che quelle libertà non sono idonee a giustificare l’esercizio dei poteri nel settore fiscale al di fuori di alcune ipotesi tassativamente considerate.

Tale ulteriore ordine di valori può essere individuato proprio partendo dallo stretto collegamento esistente fra l’intervento in materia di aiuti di Stato di natura fiscale e la disciplina della concorrenza fiscale dannosa, già accennata in precedenza.⁴⁹⁴

C’è sempre, infatti, il rischio che il modello distributivo prescelto in astratto nell’ambito delle politiche proprie di ciascuno Stato non corrisponda, in concreto, a quello effettivamente realizzato.

⁴⁹³ ANTONINI-BARBERO, *Dalla CGCE un’importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, nota a CGCE, Grande sez., 6 settembre 2006, (causa C-88/03), in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, fasc. 3, p. 117-126.

⁴⁹⁴ MOSTACCI, *Se la concorrenza chiede “aiuto”*, nota a CGCE, sez. III, 17 luglio 2008, (causa C-206/06), in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2008, fasc. 4, p. 2002-2028.

Tale situazione provoca in concreto una riduzione dell'autonomia tributaria degli Stati, le cui opzioni di politica fiscale risultano di fatto condizionate dalle scelte altrui⁴⁹⁵.

A questo punto le vie d'uscita che tale situazione offre sono dupplici: ridurre l'integrazione e l'interdipendenza fra gli ordinamenti, ma è una soluzione incompatibile con i pilastri dell'Unione; oppure realizzare un coordinamento fra le scelte dei singoli Stati.

Tale seconda soluzione è stata assolutamente preferita, come si evince anche dalla giurisprudenza della Corte, anche per il suo totale coordinamento con la *ratio* del divieto di aiuti di Stato, ossia quell'insieme di regole rivolte ad attuare un connubio degli interventi statuali nell'economia e non a precluderli in assoluto così come si potrebbe essere indotti a credere al termine di un'analisi superficiale di tali disposizioni e per effetto dell'erroneo convincimento che il “valore” del mercato assuma, in ambito comunitario, una posizione tale da escludere qualsiasi possibilità di riconoscimento e tutela di altri valori.

Per tale motivo, infatti, la Corte di Giustizia si fa portatrice di esigenze di legalità e di profondo rispetto per la concorrenza, considerata oramai come ultimo spiraglio in un mercato come quella mondiale così pieno di “ingiustizie” e scorrettezze; la stessa Corte si adopera perché il riconoscimento della sovranità dei singoli Stati membri in materia tributaria

⁴⁹⁵ STECHEIN, *Tax competition in Europe or the taming of the Leviathan*, in Schon (a cura di), *Tax Competition in Europe*, p. 45, secondo il quale la concorrenza fiscale è il processo per cui “*fiscal decision of one country affect the economic welfare of another*”.

non vada a ledere appunto il concetto di una “sovranità” ancora più ampia che è rappresentata dal rispetto per gli altri.⁴⁹⁶

In questo prospetto, la Corte di Giustizia ha riconosciuto, di comune accordo con la dottrina, che tra i capisaldi del sistema tributario vi sia il principio di capacità contributiva, mentre esterni ad esso vi restano altri valori che un certo regime fiscale tende a perseguire; per cui si dovrebbe concludere che i criteri indicati dall’Unione, in particolare dalla Commissione, per caratterizzare una misura fiscale selettiva, non divergono da quelli elaborati dalla dottrina tributaria per definire un trattamento come agevolativo.⁴⁹⁷

Sempre per i giudici di Lussemburgo, occorre riporre attenzione al binomio tra generalità delle fattispecie regolate in modo ordinario e quelle rimesse ad un trattamento derogatorio; il quale per essere considerato tale deve avere una funzione di favore, garantire un vantaggio economicamente valutabile, sottraendo al regime comune, per ragioni non riconducibili alla struttura del singolo prelievo, le ipotesi considerate meritevoli di ottenere una attenuazione di tassazione.

È interessante, però, notare come la relazione tra trattamento ordinario e deroga agevolativa, da un lato, e misure generali e aiuti selettivi, dall’altro, non corrispondano perfettamente perché proprio le deroghe agevolative possono riguardare, senza distinzione alcuna, tutte le imprese e produzioni

⁴⁹⁶ CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di stato*, (1956-2006), in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, fasc. II, p. 803.

⁴⁹⁷ PORCHIA, *La giurisprudenza comunitaria in materia di aiuti pubblici alle imprese*, in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2004, fasc. 3, p. 1387-1395; AMATUCCI, *Il divieto di aiuti di fiscale quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 13, p. 1059-1063.

nazionali, e quindi, pur restando trattamenti di favore, non essere selettive o specifiche nel senso di cui all'art 107, paragrafo 1.⁴⁹⁸

Al contrario dal punto di vista giuridico è stato riscontrato che se la regola non è destinata ad introdurre regimi diversi, assumere la qualifica di agevolazione significa in realtà avere un valore solo descrittivo della finalità portata avanti dal legislatore.⁴⁹⁹

Quindi potrà parlarsi di agevolazione solo nel senso di aiuto alle imprese, ma non nel senso di avvantaggiare alcune rispetto ad altre, per cui è alquanto impossibile ipotizzare un concezione di “agevolazione non selettiva”.

Si riscontra, però, nelle varie decisioni, una problematica definizione di selettività regionale e di riconducibilità della stessa alla nozione di aiuti di Stato.

Dalla prassi della Commissione, ormai già ampiamente trattata, risulta che il concetto di selettività sarebbe soddisfatto qualora un particolare regime fiscale non si applichi all'intero territorio di uno Stato membro, ma abbia applicazione infrastatale e tale tesi poggia solidamente su due importanti quanto differenti argomentazioni.

La prima si fonda sul piano logico e osserva che, considerata la specificità come confronto tra due gruppi di imprese e facendo riferimento

⁴⁹⁸ BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 421 ss.

⁴⁹⁹ RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1, 2004, p. 225, secondo cui: ove la disciplina tributaria sia qualificata come agevolativa, il contrasto con il divieto di aiuti di Stato si avrà solo rispetto ai trattamenti “selettivi”, ossia a quei regimi che non sono “generalisti” e introdotti in via “ordinaria”. Con l'avvertenza ulteriore che la generalità dell'intervento va individuata “non solo e non tanto nel fatto che ne possano correttamente beneficiare tutti i consociati, quanto nel suo essere destinato al perseguimento di una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme”.

all'intero territorio nazionale, per definizione tutte le misure il cui ambito di applicazione sia circoscritto ad una porzione geografica del territorio di uno Stato membro si considerano come "geograficamente" selettive.

La seconda, basata sul piano normativo, si riscontra dalla lettura coordinata dell'art. 107, paragrafo 1 e 3⁵⁰⁰.

L'analisi di tale articolo è, però, stata oggetto di una giurisprudenza censoria e pressante della Corte di Giustizia che ha attribuito all'inciso "sotto qualsiasi forma" contenuto nel testo dello stesso, il significato di richiedere all'interprete una verifica sugli effetti dell'aiuto stesso, piuttosto che sulla natura del soggetto erogatore ovvero delle sue competenze alla luce delle regole interne.

Il concetto di aiuti di Stato, inoltre, impedisce di considerare benefici di portata territoriale limitata come misure generali, nell'ambito della regione interessata, per il semplice fatto di essere stati istituiti non dall'autorità centrale, ma dall'autorità regionale e di applicarsi in tutto il territorio dello Stato soggetto alla giurisdizione della stessa regione.

La tesi della selettività delle misure fiscali regionali è stata, comunque, variamente criticata. È stato osservato, in primo luogo, che la dottrina secondo la quale una misura che si applichi esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro, in quanto idonea a falsare la concorrenza, sarebbe per ciò solo selettiva, non coglie la

⁵⁰⁰ L'art. 107, paragrafo 3, del TFUE individua cinque ipotesi in cui gli aiuti concessi dagli Stati possono, in deroga al divieto di cui al paragrafo 1, essere considerati compatibili con il mercato comune. Tra esse, per quanto qui specificamente interessa, occorre menzionare gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle Regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di disoccupazione (lett. a)), e gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune Regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse (lett. c)).

differenza totalizzante tra strumenti normativi concettualmente e tecnicamente diversi: le norme sugli aiuti di Stato, da un lato, e quelle applicabili per contrastare fenomeni di concorrenza fiscale dannosa, dall'altro.

Per la Corte il parametro di riferimento è anche quello dell'area geografica in cui si applicano le variazioni fiscali che può essere oggetto delle deroghe previste nello stesso articolo 107, del TFUE; le stesse variazioni, non sarebbero selettive, poiché, sempre per i giudici di Lussemburgo, si estendono a tutte le imprese operanti in quella determinata area.

Occorre, quindi, verificare il contesto giuridico di base alla stregua del quale apprezzare la natura derogatoria della misura di livello regionale.

Per quanto riguarda il criterio di selettività regionale, non si può non evidenziare come la rigidità dell'approccio comunitario, secondo il quale ogni regime fiscale locale speciale dovrebbe essere esaminato alla luce delle linee guida per gli aiuti regionali, *ex art. 107, co. 3, lettere a) e c)*, e solo eventualmente essere dichiarato compatibile, risulta incongruo rispetto alle tendenze in atto in Italia ed in altri paesi verso un decentramento importante delle funzioni pubbliche e delle relative responsabilità di bilancio a livello locale⁵⁰¹.

A tale proposito non si capisce perché i soli vantaggi concessi in base a misure di finanza locale che possono essere considerati non selettivi sono quelli che si giustificano per la natura intrinseca del sistema fiscale, mentre

⁵⁰¹ MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 997.

per quanto concerne le misure statali, un vantaggio fiscale può essere considerato una misura generale anche se assolve una funzione di incentivo generale dell'economia.

Si rende opportuno, a tal proposito, fare seppur brevemente cenno ai casi “*Azzorre*”, “*Paesi Baschi*” e “*Gibilterra*” che rappresentano, tutt'oggi, la più importante giurisprudenza in materia.

2.2.1. (segue) Sentenza Azzorre

Le sentenze in questione conferiscono all'indagine che si propone una testimonianza specifica del rilievo costituzionale-comunitario delle ripartizioni di sovranità territoriale interne agli Stati membri. In particolare, la sentenza della Corte di Giustizia nel caso C-88/03, cd. sentenza *Azzorre*⁵⁰², corregge un risalente orientamento della Commissione Europea in materia di aiuti di Stato secondo il quale una misura doveva definirsi “regionalmente selettiva” ogni qualvolta non fosse applicabile a tutto il territorio dello Stato, a prescindere dal riparto della potestà impositiva all'interno del territorio dello Stato membro considerato.

Tuttavia, una prima, fondamentale, indicazione, evincibile dall'esame dell'esperienza maturata nell'applicazione del diritto comunitario coinvolge i possibili modelli di decentramento della potestà tributaria su diversi livelli di Governo.

⁵⁰² *Azzorre*, Sentenza della CGCE, 6 settembre 2006, (C-88/03), 11 settembre 2006, (C-428/06), (C-434/06). Qui la Corte di giustizia ha provato a fare chiarezza sul potenziale conflitto tra la disciplina sugli aiuti di Stato e le scelte ordinamentali, interne ai singoli Stati membri, di diversificazione del prelievo fiscale su base territoriale, in attuazione di modelli di federalismo fiscale che, prima di tale sentenza, era appiattito su soluzioni schematiche di chiusura provenienti da una sostanziale diffidenza verso modelli di decentramento istituzionale, visti come mezzi attraverso cui eludere l'applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in questa materia.

Si tratta, certamente, di uno dei profili più complessi nella composizione del rapporto tra diritto comunitario e modelli di federalismo che tende a disegnare una sorta di ideale inconciliabilità⁵⁰³ tra le due istanze, del mercato e dello spazio giuridico unico, da un lato, e del decentramento e dell'affermazione della specificità locale dall'altro.

Tutto ciò è sintomo di una ideale discordanza di obiettivi e finalità: al moto centripeto del diritto comunitario sembra, infatti, contrapporsi quello centrifugo del federalismo.

Per cui, in linea con la disciplina generale, le misure fiscali agevolative interferiscono con il divieto di aiuti di stato nel caso se ne accerti, oltre che l'incidenza sul commercio tra gli Stati membri e, quindi, la capacità di ledere la concorrenza, il carattere selettivo⁵⁰⁴.

Occorre specificare allora che la selettività è l'elemento che differenzia gli aiuti di Stato dalle c.d. misure generali e, per verificarlo, è necessario porre a confronto la situazione delle imprese beneficiarie di una certa misura con un *tertium comparationis* rappresentato dal trattamento riservato ad altre imprese concorrenti con le prime; tale selettività riposa, quindi, su un confronto tra due diverse tipologie di imprese, quelle che ricevono un trattamento vantaggioso e quelle che invece non lo ricevono.

⁵⁰³ CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, cit..

⁵⁰⁴ Si tratta, formalmente di due requisiti autonomi. Tuttavia, di norma, l'accertamento della distorsione della concorrenza rappresenta la conseguenza pressoché automatica del riscontro del requisito dell'incidenza sul commercio. In teoria, la condivisione di quest'ultimo è soddisfatta solo se l'impresa svolge un'attività economica che dà luogo a scambi tra Stati membri. In concreto, anche un aiuto concesso ad imprese attive solo in ambito regionale o locale è di norma considerato come potenzialmente in grado di incidere sugli scambi commerciali intracomunitari, nella misura in cui esso possa ostacolare l'insediamento di altre imprese in quel segmento di mercato. A proposito, si vedano: Corte UE 24 luglio 2003, causa C-280/00, *Altmark Trans e a.*, in *Racc.*, p.I-7747.

Chiaramente, in materia di aiuti concessi attraverso misure fiscali, il criterio in questione diviene applicabile solo dopo che sia stato definito un livello di tassazione considerato normale, ovvero quello utilizzato generalmente a livello nazionale.

Per cui, si distingue tra selettività materiale e selettività territoriale, in cui la prima, è funzione di caratteristiche intrinseche dei soggetti beneficiari, che sono individuati o nominativamente, criterio soggettivo, ovvero sulla base di criteri oggettivi comunque legati alla sfera economica⁵⁰⁵, mentre la seconda, è propria delle misure aventi un ambito di applicazione territoriale limitato.

Proprio l'interpretazione del concetto di selettività territoriale è il fattore finora risultato più complesso nella prospettiva della ripartizione di poteri impositivi: in base all'orientamento consolidato, infatti, solo le misure applicabili a tutto il territorio di uno Stato membro erano considerate non territorialmente selettive, e, quindi, non in contrasto con il divieto di cui all'art. 107, TFUE.

Per ciò che concerne, in particolare, la materia fiscale, poiché, in questa accezione, il livello di tassazione normale è rappresentato dal trattamento fiscale riservato ai soggetti residenti all'interno dell'intero territorio di ciascuno Stato membro, la prassi costante della Commissione, confermata dalla Corte UE, fino alla sentenza *Portogallo vs Commissione* del 6 settembre 2006, ha sempre considerato come aiuti di Stato le misure

⁵⁰⁵ Soprattutto l'appartenenza ad un determinato settore produttivo, ma anche l'esposizione alla concorrenza internazionale, la dimensione aziendale, ecc..

fiscali applicabili solo in determinate Regioni o territori e che risultano favorevoli rispetto al regime fiscale generale di uno Stato.

Invero, la qualifica di “aiuto di Stato” non comporta una impossibilità assoluta di applicare una certa misura; infatti, il divieto di cui all’articolo 107 del TFUE prevede esplicitamente delle deroghe al paragrafo 3, anche se solo previa autorizzazione della Commissione e con il rispetto dei corpositivi limiti strutturali, qualitativi e temporali⁵⁰⁶.

2.2.2. (segue) Sentenza Paesi Baschi

I principi enunciati dalla sentenza poc’anzi esposta hanno ricevuto esplicita conferma nella decisione del caso Paesi Baschi, da cui è emersa un’ulteriore importante precisazione: spetta al giudice nazionale compiere una valutazione in tal senso, verificando “*il grado di autonomia istituzionale, procedurale ed economica di cui dispone l’Autorità che adotta le misure stesse*”.⁵⁰⁷

La posizione della Corte di giustizia rispetto alla ricaduta del divieto di aiuti di Stato sull’armonia impositiva degli Stati membri a livello regionale appare, così, sempre più aperta alle emergenti istanze di

⁵⁰⁶ Sotto il profilo strutturale, sono generalmente consentiti gli aiuti all’investimento, mentre sono perlopiù vietati gli aiuti al funzionamento, ovvero destinati a ridurre l’impatto delle spese di natura corrente. Sotto il profilo quantitativo, i massimali di aiuto ammissibili devono riflettere la gravità relativa dei problemi di sviluppo nelle Regioni interessate. Inoltre, i vantaggi degli aiuti in termini di sviluppo di una regione sfavorita devono essere superiori alle distorsioni della concorrenza che ne derivano; la relativa prova è a carico degli Stati membri, cui spetta l’onere di calcolare l’entità degli aiuti concessi e di dimostrare che essi sono giustificati in funzione del loro contributo allo sviluppo della regione interessata e che il loro ammontare è proporzionale ai costi addizionali che intendono compensare. Gli aiuti a finalità regionale, infine, hanno durata necessariamente limitata nel tempo.

⁵⁰⁷ *Paesi Baschi*, Sentenza della CGCE, 11 settembre 2008, (C-428/06), (C-434/06). La Corte di Giustizia della Comunità Europea ha approfondito proprio il concetto di finanziamento da parte del Governo centrale agli enti infrastatali nell’ambito dell’autonomia finanziaria loro attribuita.

federalismo fiscale pur se, la prassi restrittiva della Commissione in materia, continua a permanere⁵⁰⁸.

Essa sottolinea che l'autonomia finanziaria delle strutture infrastatali non deve essere sempre negata qualora si debba constatare un trasferimento finanziario per saldo dallo Stato centrale agli enti locali o regionali, in quanto un siffatto trasferimento può essere dettato da innumerevoli motivi, i quali non presentano alcun legame con le normative fiscali locali o regionali.

Infatti, risulta utile precisare che, affinché vi sia una connessione, occorre servirsi dell'importo delle entrate fiscali locali come parametro per fissare eventuali trasferimenti finanziari ed, in secondo luogo, una riduzione delle entrate fiscali deve condurre anche ad un corrispondente adeguamento compensativo del trasferimento dei mezzi fra i livelli statali; è necessario vi sia una compensazione, ovvero un nesso di causa ad effetto tra una misura fiscale adottata dalle autorità sub-statali e gli importi posti a carico dello Stato centrale.

Occorre, in ogni caso, precisare che gli assunti giurisprudenziali comunitari di cui si è trattato non possono essere *sic et simpliciter* richiamati rispetto al concetto di autonomia tributaria degli enti territoriali propri del nostro ordinamento costituzionale, caratterizzato da: “una pluralità di sistemi particolari e locali, ciascuno dei quali contemporaneamente

⁵⁰⁸ Si pensi, a tal proposito, all'orientamento della Commissione che ha ritenuto incompatibili con le regole previste dal Trattato in materia di aiuti di Stato gli incentivi fiscali introdotti dalle leggi regionali siciliane che riconoscevano esenzioni o, comunque, forti riduzioni, dell'aliquota IRAP a favore delle imprese sorte ed operanti nel territorio. Si veda, LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in *Dir. e Prat. Trib. Intern.*, n.1/2005, pp. 1503 ss.

concepibile come regola o eccezione a seconda del modello di riferimento”, rendendo necessaria una precisa valutazione sulla sussistenza o meno del requisito della “sufficiente autonomia” che, peraltro, se analizzato in relazione all’art. 119 Cost., sembrerebbe consentire che le uniche forme di prelievo compatibili con l’ulteriore requisito dell’autonomia decisionale siano caratterizzate dai tributi propri e dalla compartecipazioni⁵⁰⁹.

Rispetto a questi ultimi, però, la giurisprudenza costituzionale ha sottolineato che: *“non si hanno ancora, se non in limiti restrittissimi, tributi a pieno titolo propri delle Regioni e degli enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva”* e, le poche ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali, sono quelle per le quali la Corte ha riconosciuto sussistere il potere delle Regioni ordinarie di stabilirli, in forza del quarto comma, dell’art. 117 Cost., anche in mancanza di un’apposita legge statale di coordinamento sempreché oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino i principi dell’ordinamento tributario.

Mentre, per quanto riguarda i tributi propri delle Regioni a statuto speciale, la Corte ha affermato che non sussiste nei loro confronti alcun impedimento normativo nell’attivare tributi propri in carenza della legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento pur se, con l’obbligatoria presenza di alcuni elementi.

⁵⁰⁹ Si veda, Corte costituzionale, sentenza n. 102/2008.

2.2.3. (segue) Sentenza Gibilterra

Per ciò che concerne il caso Gibilterra dobbiamo, anzitutto, precisare che si tratta di una sentenza del Tribunale di Primo Grado della Comunità Europea che risale al 18 dicembre 2008 (T-211/04 T-215/04)⁵¹⁰.

Tale sentenza ha profondamente annullato la decisione della Commissione con cui si disponeva che la riforma del sistema fiscale delle società in Gibilterra costituisce un regime di aiuti di stato incompatibile con il rispetto della concorrenza in un mercato comune sotto il profilo della “selettività regionale” e della “selettività materiale”.

Il caso in questione è, infatti, un utile paradigma di apertura dell’ordinamento comunitario alle istanze di federalismo fiscale caratterizzanti l’evoluzione di numerosi ordinamenti nazionali, in quanto il T.P.G. elabora ulteriori fasi che si aggiungono allo scrutinio di autonomia e che costituiscono parametri di selettività materiale a cui la Commissione deve attenersi per adottare una decisione sfavorevole.

L’analisi di selettività, quindi, si fonda su tre passaggi fondamentali:

a) il carattere selettivo si desume dal rapporto della misura con il regime fiscale generale localmente applicato, occorrendo la dimostrazione che si è in presenza di un’eccezione;

b) il sistema di riferimento deve essere individuato, in quanto l’eventuale differenziazione può essere giustificata dalla natura e struttura del sistema tributario;

⁵¹⁰ *Gibilterra*, Sentenza del Tribunale di Primo Grado della CE, 18 dicembre 2008, (T-211/04), (T-215/04).

c) la Commissione deve accertare che effettivamente tale sia il caso della differenziazione in questione.

In pratica, il pregio di tale sentenza è facilmente riscontrabile nella valorizzazione del concetto di una organizzazione infrastatale fondata su tre livelli di Governo e dove le Regioni sono inglobate nell'ordinamento comunitario nel caso in cui nello Stato membro siano presenti forme compiute di federalismo anche fiscale⁵¹¹.

Data tale disposizione, quindi, occorre far riferimento al mero rispetto del "principio di coerenza" del sistema tributario nazionale e di un sistema fiscale di un'entità infrastatale politicamente, giuridicamente e finanziariamente indipendente.

La coerenza fiscale, dunque, rappresenta un'ulteriore giustificazione ammessa dalla giurisprudenza europea per limitare e circoscrivere l'apprezzamento della Commissione sul carattere selettivo degli interventi fiscali volti a garantire il mantenimento del nesso diretto tra tassazione ed applicazione di trattamenti sottrattivi quali appunto le misure scrutinate.

In più, il caso Gibilterra mette in luce il valore del termine "compensare", il quale implicherebbe un nesso di causalità tra la misura fiscale controversa adottata dall'ente infrastatale e gli aiuti economici provenienti dalle altre Regioni o dal Governo centrale dello Stato membro interessato.

⁵¹¹ Corte costituzionale, sentenza n. 102/2008.

2.3. Gli altri profili comunitari rilevanti quali vincoli al legislatore nazionale: il principio di non discriminazione

Per ciò che concerne l'ambito comunitario, pur fondando l'approfondimento sui limiti derivanti dalla normativa in tema di aiuti di Stato, non posso non dedicare un paragrafo al connesso problema del rispetto del principio di non discriminazione.

Si ribadisce come in termini generali il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), agli artt. 49, 56, 63 e 110 per principio di non discriminazione si intende il divieto di un differente trattamento nella circolazione di persone, beni e servizi in ragione della loro nazionalità o provenienza⁵¹².

Segnatamente la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha indicato come discriminanti misure che: stabiliscono un trattamento differente basato sulla nazionalità e la cittadina dei soggetti o sull'origine della beni⁵¹³; utilizzando un criterio neutro, indirettamente riservano un trattamento peggiore alle persone, alle merci, ai servizi ed ai capitali esteri⁵¹⁴; negano vantaggi ai propri cittadini che producono redditi in un altro Stato membro e ivi risiedono o misure che hanno l'effetto di dissuadere un operatore

⁵¹² Secondo la Corte di Giustizia benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della Comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario e, segnatamente, del principio di non discriminazione. Cfr. Corte di giustizia 1 luglio 1993, Causa C-20/92, *Hubbard*; 14 febbraio 1995, Causa C-279/93, *Schumacker*. In dottrina v., *ex multis*, PISTONE, *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario* (Corte di giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, *Commissione c. Repubblica Italiana*), in *Aedon, riv. quadr. on line art. e dir.*, 2, 2003; AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, p. 170; MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. dir., agg.*, 2006, Milano, p. 394; MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1151.

⁵¹³ Corte di giustizia 28 gennaio 1986, Causa 270/83, *Avoir fiscal*.

⁵¹⁴ Corte di giustizia 17 febbraio 1974, Causa C.152/73, *Sotgiu*.

economico dall'esercitare un'attività lavorativa o effettuare un investimento in un altro Stato membro (cd. restrizioni)⁵¹⁵.

Occorre premettere, pertanto, che l'attività comunitaria è in particolare volta alla tutela di tali principi attraverso l'eliminazione di barriere ed ostacoli anche a livello fiscale.

Per cui, il primo esempio di evidenti barriere fiscali era quello delle dogane, ed infatti la prima fase della costruzione comunitaria è stata la rimozione delle barriere doganali tra gli Stati membri e poi la costituzione di un'unione doganale, necessariamente prodromica all'instaurazione di un mercato unico.

In tale fase storica, infatti, il Trattato ha previsto le libertà economiche comunitarie, il principio di non discriminazione, ed attribuito alle istituzioni comunitarie il potere di armonizzare quelle normative nazionali le cui differenze costituiscono ostacoli al funzionamento del mercato. In tal caso, pertanto, l'esistenza di ostacoli ai traffici interni ad uno Stato, che non producano ripercussioni rispetto ai traffici comunitari, sembrerebbe compatibile con il diritto comunitario.

L'orientamento della Corte di giustizia in materia appare, tuttavia, controverso: da un lato, si rilevano pronunce nelle quali la Corte appare orientata ad escludere, in linea di principio, l'applicabilità delle norme in questione a situazioni meramente interne, dall'altro, la Corte ha avuto occasione di estendere la portata del divieto anche all'attraversamento di confini interni ad un Paese membro, e ciò sia in ragione della difficoltà

⁵¹⁵ Corte di giustizia 28 aprile 1998, Causa C-118/96, *Safir*.

pratica di distinguere i traffici diretti fuori dal territorio regionale e destinati oltre i confini nazionali da quelli destinati ad altre Regioni dello stesso Stato, sia valorizzando un concetto di unicità del territorio doganale che presuppone la libera circolazione delle merci non solo nel commercio tra Stati ma, più in generale, all'interno dell'Unione.

Il contesto normativo di riferimento per la valutazione della legittimità del prelievo va, dunque, riferito alla più generale preclusione per gli Stati membri di introdurre unilateralmente prelievi all'importazione ed all'esportazione con Paesi terzi; divieto, questo, che consegue all'adozione a livello comunitario di una politica commerciale e di una tariffa doganale comune nei rapporti con tali soggetti.

Sempre su tale argomento, risulta di fondamentale importanza richiamare la recente sentenza 102/2008 della Corte Costituzionale, ed in particolare il rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* contenuto nella successiva e collegata ordinanza 103/2008.

La Corte, infatti, nel ribadire la non applicabilità alla Sardegna, in quanto Regione a statuto speciale, dei limiti alla potestà regionale introdotti dalla riforma del titolo V della Costituzione, interroga la Corte di Giustizia sui limiti comunitari alla potestà normativa regionale.

Entrando nel merito, in sintesi, la Corte costituzionale riconosce che l'ordinamento comunitario è “ *autonomo, integrato e coordinato con quello interno*” e che, in virtù dell'art. 11 Cost., le norme dell'ordinamento comunitario vincolano il legislatore interno nazionale e regionale, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento

costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione; che tale vincolo impedisce al giudice comune di applicare le leggi nazionali e regionali incompatibili con norme comunitarie aventi efficacia diretta; e che la Corte di Giustizia, è l'organo deputato a risolvere i dubbi interpretativi in ordine alle norme comunitarie.

Fatte queste premesse, quindi, il giudice costituzionale esamina nello specifico il ruolo del diritto comunitario nei giudizi in via principale concernenti la legittimità costituzionale delle norme introdotte dalle Regioni per incompatibilità con le norme comunitarie; in particolare, sancisce l'obbligo, anche per i tributi locali, del rispetto del principio di non discriminazione.

Per cui, nel caso specifico dell'imposta sugli aeromobili e natanti della regione Sardegna, la Corte Costituzionale ha ritenuto di non poter escludere l'esistenza di una discriminazione e un conseguente aggravio di costi rispetto a quelle che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere domicilio fiscale in Sardegna.

3. Profili comunitari delle agevolazioni fiscali in materia di aggregazione tra imprese: il contratto di rete

3.1. Brevi premesse sul contratto di rete in ambito comunitario

La tematica del contratto di rete, non ancora sufficientemente sviluppata in ambito comunitario, appare strettamente correlata allo *Small Business Act*, il quale, nell'intento di rivolgersi sempre più alle piccole

medie imprese e al loro sviluppo, manca ancora di un approccio sistematico diretto a favorire la crescita attraverso la collaborazione tra imprese⁵¹⁶.

Nell'introduzione al Riesame dello *Small Business Act* per l'Europa, COM (2011) 78 *final*, si legge infatti che “*lo SBA per l'Europa definisce le grandi linee della politica a favore delle piccole medie imprese, promuove lo spirito imprenditoriale e ancora il principio Think small first nell'azione legislativa e politica per rafforzare la competitività delle piccole medie imprese. [...] Lo SBA è uno strumento che intende dar modo alla Commissione e agli Stati di superare gli ostacoli che frenano il potenziale di sviluppo e di creazione di posti di lavoro delle piccole medie imprese e [...] intende contribuire a realizzare gli ambiziosi obiettivi del nuovo programma di riforma della Commissione, la strategia Europa 2020, le cui iniziative farò già prevedono diverse azioni che riguardano le piccole medie imprese. [...] L'attuazione delle strategia Europa 2020 richiede, oltre al risanamento dei bilanci, iniziative capaci di stimolare la crescita nell'UE, tra cui misure per migliorare il contesto in cui operano l'industria e le imprese, in particolare le piccole medie imprese*”.⁵¹⁷

Lo *Small Business Act* si basa su dieci principi e su una serie di azioni concrete che hanno avuto il pieno appoggio del Consiglio Europeo nel dicembre 2008.

In primo luogo, viene in rilievo l'incentivazione e la promozione dell'imprenditorialità. Molti Stati membri hanno infatti introdotto ad oggi

⁵¹⁶ Cfr. CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: "Learning by doing"?*, in *I Contratti*, 2010, 12, p. 1143.

⁵¹⁷ Per il testo integrale, vedasi “*Review of the Small Business Act for Europe*”, COM (2011) 78 *final*.

programmi a favore dell'imprenditorialità per stimolare le attitudini e le capacità imprenditoriali dei giovani, sia integrando l'imprenditorialità nei programmi scolastici, di formazione e universitari, sia per mezzo di progetti complementari⁵¹⁸.

In secondo luogo, l'implementazione di competenze e innovazione nella consapevolezza che la globalizzazione dei mercati offre nuove opportunità di affari alle piccole medie imprese dell'Unione Europea.

Secondo un recente studio⁵¹⁹, esse sono più attive a livello internazionale delle loro controparti degli USA e del Giappone. Lo studio rileva altresì l'esistenza di un enorme potenziale di mercato non ancora sfruttato, in particolare nei paesi del cosiddetto gruppo BRIC (Brasile, Russia, India e Cina). Per poter accedere con successo al mercato dei paesi terzi, le piccole medie imprese devono possedere capacità adeguate, essere sorrette da un quadro politico appropriato che consenta loro di acquisire un vantaggio competitivo ed essere in condizioni di parità quando si tratta di affrontare ostacoli come normative straniere e barriere non tariffarie. Questa è la *ratio* per cui la Commissione Europea è intenzionata a promuovere nuove forme di collaborazione tra le imprese, anche tra imprese localizzate in diverse regioni o paesi. Questo rappresenterebbe, a livello europeo, un

⁵¹⁸ Tra gli esempi di buona pratiche in tale ambito, l'Austria ha istituito nel 2008 una “*borsa delle successioni*” che facilita il trasferimento delle imprese. Servizi di supporto e una piattaforma elettronica permettono di mettere in contatto imprenditori che intendono trasferire un'impresa e imprenditori che desiderano riprendere un'impresa. In Francia poi lo statuto “*auto-imprenditore*” del 2009 consente a qualsiasi cittadino di creare facilmente un'impresa e di beneficiare di una serie di esenzioni fiscali nei primi tre anni. Gli esempi di buone pratiche in relazione all'attuazione dello *Small Business Act* sono consultabili al sito http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/index_en.html, *SBA country fact sheets* 2009, sezione sulle buone pratiche.

⁵¹⁹

Cfr. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/market-access/internationalisation/index_en.htm.

nuovo modello di collaborazione per mezzo di reti di imprese, che consentono alle imprese di unire le forze e favoriranno un approccio coerente e coordinato per raggiungere un obiettivo comune senza perdere la loro indipendenza⁵²⁰.

Viene poi in rilievo il sostegno all'internazionalizzazione. Sono ancora poco numerose le piccole medie imprese dell'Unione Europea che diventano grandi imprese di rilevanza mondiale. Gli ultimi ostacoli che impediscono agli imprenditori di portare le idee sul mercato devono essere eliminati utilizzando tutta una serie di misure basate su un concetto ampio di innovazione nei prodotti e nei servizi, comprendente qualsiasi cambiamento che acceleri e migliori il modo in cui le imprese concepiscono, sviluppano, producono e commercializzano nuovi prodotti e servizi.

Del ruolo della internazionalizzazione dei mercati si è peraltro dato diffusamente conto nell'inquadramento economico del fenomeno delle reti.

Strettamente correlato all'internazionalizzazione dei mercati è la creazione del mercato unico. Nonostante i progressi realizzati per aiutare le piccole medie imprese a sfruttare i benefici del mercato unico, esse sovente esitano ancora a lanciarsi in attività transfrontaliere, in ragione dei costosi e complicati pagamenti transfrontalieri, così come gli strumenti esistenti per risolvere gli eventuali conflitti⁵²¹.

⁵²⁰ Il contratto di rete è citato quale esempio di buona pratica nello sviluppo di tale obiettivo e potrà costituire un utile laboratorio sul quale calibrare scelte che, a livello transnazionale, che possano offrire alle piccole medie imprese strumenti innovativi e efficienti di governo delle loro relazioni.

⁵²¹ Ventidue Stati membri hanno creato sportelli unici operativi, grazie ai quali i prestatori di servizi possono sbrigare le formalità amministrative per via elettronica quando desiderano operare in Europa.

Si rende d'altra parte necessaria una semplificazione del contesto normativo e amministrativo in cui operano le piccole medie imprese in particolare per mezzo di norme ispirate a tale principio o di strumenti come l'*e-governement*⁵²².

Primaria importanza riveste poi l'aspetto dell'accesso al credito. Sistemi migliori e più efficienti di garanzia dei prestiti sono essenziali per le piccole medie imprese, che non sempre dispongono di garanzie collaterali, in particolare per i prestiti di modesta entità, dato che un potenziamento del microcredito può stimolare l'imprenditorialità a livello nazionale e regionale⁵²³.

Lo *Small Business Act* invita l'Unione Europea e gli Stati membri a facilitare l'accesso delle piccole medie imprese al finanziamento, anche favorendo il rispetto dei termini di pagamento nelle transazioni commerciali. A causa della crisi economica, molte piccole medie imprese hanno visto deteriorarsi la loro situazione finanziaria e la loro capacità di credito, anche se possono contare su un modello aziendale valido e una solida base di clienti. Contemporaneamente, come risulta dalle ultime

⁵²² Solo alcuni Stati membri hanno integrato un test piccole medie imprese nel processo decisionale nazionale. I Paesi Bassi sono un importante esempio di successo nella riduzione degli oneri amministrativi. In Italia nell'aprile 2010 il governo ha adottato una raccomandazione di attuare lo SBA in Italia e ha istituito un gruppo di lavoro permanente composto di ministeri, camere, organizzazioni imprenditoriali, regioni e un membro italiano del Comitato economico e sociale europeo, per monitorare l'attuazione dello SBA e proporre iniziative in questo contesto. Un rapporto annuale sull'attuazione dello SBA è pubblicato su Internet: http://www.sviluppoeconomico.gov.it/pdf_upload/documenti/Rapportosa2010DEF.pdf.

⁵²³ La maggior parte degli Stati membri ha adottato misure per facilitare l'accesso delle piccole medie imprese al credito grazie a un sostegno pubblico a sistemi di garanzia o al cofinanziamento del microcredito.

indagini sul prestito della Banca Centrale Europea, molte banche europee hanno irrigidito i loro standard di credito per le imprese⁵²⁴.

Appaiono a tal uopo necessarie nuove iniziative di miglioramento per l'accesso al finanziamento delle piccole medie imprese anche tramite i mercati finanziari e politiche fiscali di incentivo agli investimenti. L'elevato livello di indebitamento ha reso molte piccole medie imprese vulnerabili alle difficili condizioni dei mercati finanziari. Pertanto gli Stati membri dovrebbero prevedere incentivi al reinvestimento degli utili nel capitale sociale, tenendo presente che le necessità delle imprese in crescita e delle piccole medie imprese europee di tipo tradizionale sono diverse. I sistemi pubblici di finanziamento delle piccole medie imprese dovrebbero essere potenziati a livello nazionale ed europeo per porre rimedio alle deficienze del mercato individuale e semplificati per migliorarne l'accessibilità⁵²⁵.

Un ruolo di tutto rilievo rivestono pure le Amministrazioni ricettive⁵²⁶, in quanto in materia di accesso agli appalti pubblici, solo alcuni paesi hanno iniziato a promuovere il Codice europeo di buone pratiche per facilitare l'accesso delle piccole medie imprese agli appalti pubblici⁵²⁷.

⁵²⁴ <http://www.ecb.int/stats/money/survey/lend/html/index.en.html>.

⁵²⁵ Si veda a tal proposito, COM(2011) 78 *final*, p. 9.

⁵²⁶ Esempio di buona pratica in tale ambito è il Portogallo che con il programma “*Simplex*” mira a semplificare le procedure e le pratiche amministrative. Dal 2009 sono realizzate consultazioni pubbliche tramite un blog pubblico. In Ungheria poi dal 2008 l'amministrazione ha istituito sportelli pubblici per registrare le società con procedure elettroniche semplificate che sono state rese obbligatorie e in tal modo il tempo necessario per costituire un'impresa è stato ridotto a un'ora.

⁵²⁷ Le misure in tale ambito più diffuse sono la suddivisione delle gare in lotti e la facilitazione dell'accesso alle informazioni per mezzo di siti web centralizzati, pagine web interattive e altre forme di *e-procurement*.

Si prevede poi la raccomandazione rivolta agli Stati di espletare entro un anno tutte le procedure legali per la liquidazione di un'impresa in caso di bancarotta non fraudolenta⁵²⁸.

Da ultimo, assume rilievo la tutela ambientale e lo sviluppo sostenibile. Invero, per aiutare le piccole medie imprese ad ammodernare o a sostituire i loro impianti con alternative efficienti sul piano energetico, vari Stati forniscono finanziamenti a favore dell'efficienza energetica tramite prestiti agevolati o sovvenzioni dirette. Alcuni sostengono anche le piccole medie imprese che sviluppano le loro attività su mercati verdi⁵²⁹. La Commissione Europea si occupa del monitoraggio della capacità di innovazione delle microimprese, anche proponendo un quadro integrato per lo sviluppo e la promozione delle competenze per l'innovazione e la competitività.

In tal senso, dunque, le istituzioni europee proseguono nel conferire priorità al tema delle piccole medie imprese e a tener conto delle loro specificità in sede di proposte e di programmi⁵³⁰.

In quest'ottica, la disciplina del contratto di rete non può che porsi perfettamente in linea con tali tendenze.

⁵²⁸ Un esempio di buona pratica in tale ambito è il Belgio laddove la legge sulla continuità delle imprese prevede una moratoria per le imprese in difficoltà finanziarie per evitare situazioni di insolvenza e di pre-fallimento.

⁵²⁹ Fra gli esempi di buone pratiche, è possibile citare Danimarca e Paesi Bassi. La prima tramite il Fondo per l'innovazione delle imprese creato nel 2009 sostiene le opportunità di affari nei mercati verdi, la seconda tramite la Fondazione per la conoscenza e l'innovazione nella tecnologia energetica e ambientale cofinanzia progetti di prodotti e tecnologie ecologici.

⁵³⁰ Nell'agenda della Commissione Europea, e in particolare nella comunicazione *“Una politica industriale integrata per l'era della globalizzazione. Riconoscere il ruolo centrale di concorrenzialità e sostenibilità”*, COM(2010) 614, si legge chiaramente dell'intenzione di presentare nuove strategie di sostegno alle piccole medie imprese nei mercati al di fuori dell'Unione Europea e una strategia per i cluster e le reti per diventare competitivi su scala mondiale con particolare attenzione al ruolo da essi svolto nel miglioramento della competitività delle piccole medie imprese.

3.2. La disciplina dell'agevolazione fiscale "offerta" alle reti e le condizioni di fruibilità

In ossequio a quanto sottolineato nel precedente paragrafo ed in ottica di crescita del sistema di aggregazione imprenditoriale, seppur di piccole e medie dimensioni, si pone la misura agevolativa delle reti.

La disciplina "di favore" prevista per le collaborazioni imprenditoriale sotto forma di contratto di rete, prende le mosse sin dal d.l. 5/2009, in virtù del quale sono stati stanziati vantaggi in materia amministrativa, finanziaria e di innovazione previa autorizzazione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero dello sviluppo economico.

In materia tributaria, l'art. 42, commi 2-*quater* e seguenti, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. n. 122/2010, ha disposto una specifica agevolazione consistente nella sospensione da imposta degli utili destinati a fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete⁵³¹, preventivamente asseverato⁵³² da organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con apposito decreto del MEF⁵³³ o da organismi pubblici⁵³⁴, e

⁵³¹ Da intendersi comprensivi dei costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni e servizi, nonché per l'utilizzo di personale. In tal senso, Ag. Entr., circ., 15 aprile 2011, n. 15/E, par. 3.1.

⁵³² L'asseverazione è rilasciata previo riscontro della sussistenza nel caso specifico degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto. È affidata all'Agenzia delle entrate il compito di vigilare sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici laddove indebitamente fruiti.

⁵³³ Con decreto MEF del 25 febbraio 2011 sono stati individuati i requisiti che gli organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale devono possedere per consentire l'asseverazione del programma comune di rete: sono abilitati a rilasciare l'asseverazione del Programma gli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro ai sensi della legge 30 dicembre 1986, n. 836, espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e territori. Tali organismi comunicano il possesso dei requisiti ivi indicati all'Agenzia delle entrate nelle forme e

accantonati ad apposita riserva tassabile in caso di utilizzo per scopi diversi dalla copertura di perdite ovvero nel caso in cui l'adesione al contratto di rete venga meno⁵³⁵.

Misura questa strettamente innovativa e non di poco conto per ciò che concerne la promozione dello strumento della rete, le cui finalità sono chiarite dal comma 4-*quinquies* del decreto citato il quale garantisce l'applicazione, in tale materia, delle medesime agevolazioni garantite ai distretti produttivi⁵³⁶.

La strada scelta in termini di agevolazioni per il contratto di rete mostra un certo richiamo alla disciplina di "favore" prevista dalla l. 374/1976. Sono infatti gli aderenti (e non l'organismo comune) a beneficiare della sospensione d'imposta di una parte di utili destinata ad essere impiegata per le finalità oggetto del contratto medesimo.

Saranno, pertanto, le imprese partecipanti e non la rete in sé a beneficiare dell'agevolazione in funzione della virata (anche) "contrattualistica" della disciplina.

modalità previste dal direttore dell'Agenzia delle entrate. Gli Organismi di asseverazione possono avvalersi degli Organismi di certificazione, di Istituti Universitari, di professionisti ed esperti di settore iscritti in appositi Albi o Elenchi. L'asseverazione è attestata entro trenta giorni dalla richiesta di rilascio dell'organo comune per l'esecuzione del contratto della rete, ovvero del rappresentante della Rete risultante dalla stipula dello stesso contratto. L'avvenuta asseverazione è comunicata contestualmente, anche, all'Agenzia delle entrate nelle forme e modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. A questa attività di asseverazione si accompagna, ad ogni modo, l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate la quale vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti. In tal senso, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'Agenzia delle entrate può effettuare tra l'altro: *a*) la verifica formale dell'avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi di asseverazione; *b*) la verifica della imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi; *c*) la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi. Per i criteri e le modalità di comunicazione da parte degli organismi di asseverazione dell'avvenuta asseverazione del programma comune di rete v. Provv. 14 aprile 2011 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

⁵³⁴ I quali vengono individuati, seppur in via sussidiaria, con il medesimo decreto.

⁵³⁵ Cfr. MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 397.

⁵³⁶ MALTONI-SPADA, *Il contratto di rete*, cit., p. 3.

L'applicabilità dell'agevolazione, che come detto muove dall'intento di ripartire proporzionalmente le risorse⁵³⁷, si scontra con determinati limiti previsti dallo stesso legislatore. In primo luogo, ciascuna impresa potrà accantonare al massimo un milione di euro di imponibile IRE/IRE in ogni periodo d'imposta interessato ed, in ogni caso, l'importo agevolabile potrà essere fruito nei limiti della dotazione globale nazionale ovvero di 200 milioni per l'anno 2014⁵³⁸ (a differenza di quanto previsto per l'ultimo triennio ovvero: 20 milioni di euro per l'anno 2011 e 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013⁵³⁹).⁵⁴⁰

Tali limiti comportano che laddove le richieste siano superiori alle somme erariali stanziare, vi sarà una riduzione proporzionale

⁵³⁷ A tal uopo la scelta dell'Amministrazione si è discostata dalla strada dei "click day", ovvero lo strumento utilizzato nel più recente passato dall'Italia per il riconoscimento di crediti d'imposta agli operatori entro gli stanziamenti statali. Cfr. MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 569. L'Agenzia delle Entrate, sulla base del risparmio d'imposta complessivamente richiesto, determina la percentuale spettante. I criteri e modalità di attuazione dell'agevolazione di cui al comma 2-*quater*, sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, anche al fine di assicurare il rispetto del limite complessivo previsto dal comma 2-*quinqüies*. La comunicazione (mod. RETI) contenente i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti ad una delle reti di impresa e le relative istruzioni sono contenute nell'ulteriore Provv. 14 aprile 2011, prot. 31139. È previsto che la comunicazione debba essere presentata nel mese di maggio 2011, 2012 e 2013 relativamente ai periodi d'imposta rispettivamente del 2010, 2011 e 2012.

⁵³⁸ Il Documento di Economia e Finanza (DEF) del Programma Nazionale di Riforma (PNR) approvato il 9 aprile 2014 dal Consiglio dei Ministri, riporta a pag. 7 quanto segue: "Rifinanziamento del Fondo per il regime agevolato delle Reti d'Impresa per 200 milioni, aumentando il limite degli utili accantonabili e semplificando il bilancio d'impresa". Il rifinanziamento alle reti di imprese è previsto nel paragrafo I.4 del DEF (pag. 6), dedicato ad "Impresa, competitività e attrazione investimenti", all'interno dell'Azione "Una nuova finanza d'impresa per la crescita". Tale agevolazione è dunque la più importante tra quelle dedicate alle Reti di Impresa e le misure previste dal DEF confermano un'attenzione crescente da parte del Governo su questo tema rinnovando il finanziamento volto alla sospensione di imposta sugli utili investiti dalle imprese per l'attuazione del programma di rete.

⁵³⁹ BUCCICO, *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Inn. Dir.*, 2, 2012, p. 87.

⁵⁴⁰ Da ultimo, si noti, come la Legge di Stabilità 2015 introduce nuovi incentivi per le reti di imprese, in particolare per le aziende dei settori Manifattura sostenibile e Artigianato digitale che si uniscono con contratto di rete, in base ai commi 56 e 57 della Legge n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014). Tra le novità dei nuovi fondi spicca il vincolo per l'ammissibilità, che impone alle aggregazioni di essere composte da almeno 15 individui, oltre all'ampliamento della platea dei beneficiari che prevede ora anche l'inclusione delle reti soggetto. La dotazione finanziaria per il 2015 viene innalzata a 10 milioni di euro rispetto ai 5 milioni del 2014.

dell'ammontare dell'agevolazione per tutte le imprese che hanno richiesto di fruire dell'agevolazione.

Contabilmente, inoltre, si richiede che gli utili vengano accantonati ad apposita riserva del patrimonio netto ed evidenziata in nota integrativa, in quanto gli stessi appaiono vincolati alla realizzazione degli investimenti prestabiliti nel Programma⁵⁴¹. Sarà, dunque, cura dell'Amministrazione finanziaria inviare apposita comunicazione agli interessati per segnalare la quota di utili detassabili.

In termini di soggetti coinvolti, appare pacifico rilevare che siano comprese esclusivamente quelle reti che abbiano istituito un fondo comune, escludendo coloro che viceversa sono prive della dotazione patrimoniale⁵⁴².

Possono accedere alla misura tutte le imprese che operino in Italia purché appunto partecipanti ad una rete, per sottoscrizione originaria ovvero per adesione successiva. Senza, dunque, alcuna limitazione dimensionale o legata alla nazionalità, salvo ovviamente il requisito dell'operatività nel territorio italiano⁵⁴³. Nessuna preclusione è inoltre contemplata per i settori o ambiti di svolgimento dell'attività, a patto che si tratti di imprese che dispongano di utili civilistici da reinvestire.

Parimenti, nel rispetto della comunicazione C(2010)8939 della Commissione, l'Amministrazione finanziaria, nella circolare 20/E del 2013, interpretando la disposizione in senso conforme al divieto di aiuti di Stato (come precedentemente inteso), ha escluso l'applicabilità delle agevolazioni

⁵⁴¹ Ag. Entr., circ., 14 aprile 2011, n. 15/E, punto 2.2..

⁵⁴² GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale*, cit., p 610.

⁵⁴³ Cfr. punto 2.1., circ. n. 15/E.

alle imprese partecipanti ad una “rete-soggetto”, in virtù del dettato letterale della norma⁵⁴⁴.

Per accedere, altresì, all’agevolazione fiscale occorre pertanto costituire un fondo patrimoniale comune ovvero un patrimonio destinato all’affare *ex art. 2447-bis c.c.*, elementi che in ambito civilistico appaiono del tutto facoltativi, cui destinare una quota degli utili sia in fase iniziale che nel prosieguo.

Termine per il compimento degli investimenti previsti dal programma comune è stato fissato “*entro l’esercizio successivo*” a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili dell’esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati⁵⁴⁵. Ciò, affinché lo stesso programma sia effettivamente rispettato e gli utili concretamente investiti, senza tuttavia incidere sul tempo naturale di realizzazione degli investimenti⁵⁴⁶. La norma tuttavia non precisa quali siano le conseguenze derivanti dalla mancata realizzazione in tutto o in parte degli investimenti previsti dal programma.⁵⁴⁷

In presenza, invero, di un’impresa incapace di completare gli investimenti pianificati nel programma di rete, o meglio che non abbia

⁵⁴⁴ Invero, l’Agenzia delle Entrate ha sottolineato come letteralmente “*le imprese che costituiscono una rete soggetto non si impegnano a realizzare “direttamente” gli investimenti previsti dal programma comune, mediante la destinazione - “ideale” - al fondo patrimoniale di una quota di utili ma, sottoscrivendo il contratto, si impegnano ad effettuare dei conferimenti in un soggetto “distinto” cui compete l’effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete. Di conseguenza, viene meno la possibilità per le imprese partecipanti al contratto di fruire dell’agevolazione fiscale prevista dall’art. 42 del dl. 78/2010, atteso che la stessa è condizionata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete da parte delle “imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete”.*”

⁵⁴⁵ CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 1163.

⁵⁴⁶ Come chiarito nella circolare n. 15/2011, “*se l’assemblea delibera di accantonare l’utile il 30 aprile 2011 in sede di approvazione del bilancio al 31 dicembre 2010 il termine per l’effettuazione degli investimenti corrispondenti all’utile accantonato è il 31 dicembre 2012*”.

⁵⁴⁷ MARIOTTI, *detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 12, 2011, pp. 951 ss.

impiegato interamente gli utili cui è stata accordata la sospensione d'imposta, l'agevolazione verrà recuperata solo per la quota afferente gli utili non investiti⁵⁴⁸. Pertanto, anche in considerazione di tale carattere preventivo e programmatico, si è portati a ritenere che l'utilizzo parziale degli utili per i quali è stato accordato il beneficio fiscale nell'arco dei diciotto mesi che le imprese hanno a disposizione per effettuare gli investimenti non comporti la revoca integrale dell'agevolazione, ma solo il recupero delle imposte sugli utili non impiegati.

Ebbene, la misura agevolativa che si argomenta appare meramente caratterizzata da uno spostamento temporale dell'imposizione (sospensione d'imposta)⁵⁴⁹, la quale una volta completato il programma previsto dal contratto di rete non può più verificarsi, permanendo sino all'esercizio in cui la riserva appositamente formata è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio⁵⁵⁰.

Una volta accantonati ad apposita riserva, gli utili concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione dell'impresa al contratto di rete⁵⁵¹.

⁵⁴⁸ Una diversa interpretazione, che comportasse il recupero dell'agevolazione per l'intero importo, risulterebbe eccessivamente sproporzionata e, per alcuni aspetti, anche contraria alla natura stessa dell'agevolazione. Con riguardo a quest'ultimo profilo, infatti, si rammenta che la disciplina agevolativa accorda un beneficio fiscale, in via preventiva, ad investimenti che dovranno essere effettuati. Addirittura, come messo in luce nella circolare n. 15/E del 2011, gli investimenti potranno essere realizzati in un tempo successivo alla fruizione dell'agevolazione medesima.

⁵⁴⁹ L'agevolazione potrebbe anche attecchirsi a beneficio a tempo indeterminato in presenza di nuovi e reiterati stanziamenti da parte dello Stato.

⁵⁵⁰ In tal senso, si vedano le clausole decadenziali di cui al comma 2-*quater*.

⁵⁵¹ MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 951 ss..

3.3. (segue) Il rapporto con i vincoli comunitari

Sebbene la natura derogatoria della norma agevolativa specificamente applicata all'aggregazione "in rete" trova copertura nell'art. 41, co. 3, Cost., attraverso il quale lo Stato indirizza l'attività economica verso situazioni di maggior efficienza produttiva e competitività⁵⁵², il tentativo di giustificazione accennato appare irrilevante al cospetto del principio di tutela della concorrenza assicurata in ambito europeo dal Trattato.

Invero, si precisa che, non contemplando evidentemente un tributo armonizzato, la disciplina propria delle reti rispecchia il diritto dei singoli Stati membri di istituire e regolare i tributi non armonizzati che tuttavia devono sottostare, come detto, ai vincoli europei del divieto di discriminazioni e di restrizioni.

Ebbene, la disciplina attuale del contratto di rete non pare porre particolari problemi in tal senso, in quanto esclusivamente afferente l'imposizione sul reddito e lontana dal porre impedimenti alla partecipazione di imprese non residenti⁵⁵³.

Né paiono fondati i dubbi che vedono nella misura rivolta alle reti una fattispecie di aiuto di Stato in contrasto con il Trattato sul Funzionamento dell'UE. A tal uopo, è stata la stessa Commissione Europea che con comunicazione C(2010)8939, del 26 gennaio 2011 ha manifestato una

⁵⁵² In tal senso, MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 401.

⁵⁵³ MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 568, secondo il quale "la disciplina civilistica del contratto di rete non sembra precludere la partecipazione anche di imprese non residenti al contratto di rete e il conseguente accesso ai vantaggi tributari, e dunque non appaia, sotto tale profilo, discriminatoria. Il riferimento normativo è infatti, genericamente, ai "più imprenditori", senza che vengano in rilievo né (in via diretta) la loro nazionalità né (in via indiretta) la loro residenza fiscale. Deve pertanto ritenersi che anche imprese non residenti possano accedere ai vantaggi fiscali accordati dalla norma in questione, nei limiti naturalmente in cui esse producano redditi di impresa imponibili nel territorio dello Stato e dunque operino per il tramite di una cd. "stabile organizzazione"".

valutazione (tutto sommato) positiva circa l'impatto della misura con l'art. 107 del TFUE.

Nella sua valutazione, la Commissione, pur rilevando come tale vantaggio sia concesso mediante risorse statali ed incida sugli scambi, quanto alla selettività, sottolinea come la misura a favore del contratto di rete non sia settoriale (perché destinata a tutte le imprese a prescindere dal loro ambito di attività), non preveda limiti di localizzazione territoriale (possono usufruirne tutte le imprese che operano in Italia), sia destinata alle grandi imprese e PMI (non prevede pertanto limiti per quanto riguarda le dimensioni aziendali) e non sia neppure limitata a talune forme di imprese, a certe loro funzioni o a certi tipi di produzione⁵⁵⁴.

Ebbene, trattandosi di una misura "orizzontale"⁵⁵⁵, in quanto priva del requisito della materialità e della territorialità, può pacificamente definirsi ammissibile⁵⁵⁶.

La stessa Commissione ha altresì rilevato che *"anche se l'esistenza di un tale contratto tra queste società dia vita ad un'impresa distinta ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. È questo il caso che potrebbe verificarsi in particolare se le imprese interessate istituissero un fondo, con responsabilità separata, all'atto della costituzione della rete di imprese"*.

Tuttavia, sulla scia dell'interrogativo posto in sede europea circa la sussistenza o meno di un nuovo soggetto giuridico, si potrebbe ipotizzare che nel primo caso, occorra considerare come impresa beneficiaria

⁵⁵⁴ In tal senso, CALIFANO, *Prime note*, cit., p. 47.

⁵⁵⁵ Cfr. MELIS, *UE e fiscalità*, cit., p. 569.

⁵⁵⁶ In tal senso, si veda, inoltre, la Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della norma in materia di aiuti di Stato dell'11 novembre 1998 in materia di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03), in GUCE, 10 dicembre 1998, C-384/03.

dell'agevolazione non tanto le imprese aderenti, quanto in realtà la “rete-soggetto”.

Se si osserva, infatti, come rilevato in precedenza il patrimonio del soggetto-rete può essere formato da utili non sottoposti a tassazione il cui fondo comune sia di ammontare pari all'utile che le imprese aderenti decidono di destinarvi. In tale fattispecie, dunque, il patrimonio afferente agli altri soggetti risulterà di pari valore agli utili destinati dai soci, inferiore, in quanto privo della quota destinata al pagamento dell'imposta.

Tuttavia, in virtù del fatto che la costituzione di un nuovo soggetto giuridico è di per sé creatrice di una figura autonoma e distinta dai soggetti partecipanti, non pare possibile ampliare la portata degli effetti di una misura agevolativa propria dei secondi anche al primo. Qualora si considerasse la sospensione degli utili destinati a riserva come un vantaggio riconosciuto alle imprese aderenti si rientrerebbe in una ipotesi di aiuto di Stato alle imprese, così come disciplinato. Risulterebbe necessario identificare una generale misura di favore per queste ultime.

L'eventuale costituzione di un nuovo soggetto giuridico, invero, in quanto equiparato agli altri previsti dal nostro ordinamento, non avrà alcun diritto di beneficiare di aiuti.

Una tale interpretazione appare acriticamente ripresa nella prassi amministrativa che, adeguandosi alla portata letterale della normativa interna, si è adoperata nell'escludere l'applicazione dell'agevolazione alle reti costitutive di un nuovo soggetto⁵⁵⁷.

⁵⁵⁷ Si noti come al par. 31 della decisione si afferma che “*questa decisione non pregiudica l'applicazione dell'articolo 101 del TFUE*”, il quale dichiara incompatibili con il mercato comune

Sulla base delle medesime argomentazioni, infine, l’Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato con il provvedimento n. 22362 del 16 maggio 2011, sulla base della normativa interna e comunitaria, in materia di contratti di rete, ha osservato che, per quanto condivisibile nella ratio e nelle finalità di carattere generale, l’istituto non può, tuttavia, costituire una deroga ai principi della libera concorrenza e del mercato che, come pacificamente riconosciuto, hanno rilevanza costituzionale ed informano in maniera trasversale tutto l’ordinamento⁵⁵⁸.

L’Autorità osserva che, specie in un momento di particolare crisi economica, la concorrenza rappresenta uno strumento privilegiato ed efficace di crescita del mercato, in quanto, per sua stessa natura, essa è finalizzata ad accrescere il benessere di consumatori, ottimizzando i fattori della produzione e incidendo positivamente sullo sviluppo tecnologico. In questo contesto, qualsiasi forma di collaborazione tra imprese può risultare davvero efficiente soltanto se attuata in senso pro-concorrenziale e non, invece, per eludere le regole antitrust.

tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto e per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all’interno del mercato comune.

⁵⁵⁸ A tal proposito si rammenta che con Comunicazione 2011/C-11/0117 la Commissione ha precisato che il fatto che le autorità pubbliche incoraggino un accordo di cooperazione orizzontale non significa che l’accordo sia, per ciò solo, ammissibile ai sensi dell’art. 101 TFUE. Inoltre, l’opportunità di valutare la compatibilità tra contratto di rete e disciplina anticoncorrenziale, si ravvisa anche alla luce del Regolamento (UE) n. 1217/2010 concernente l’inapplicabilità dell’art.101, paragrafo 1 del TFUE a talune categorie di accordi aventi ad oggetto la ricerca e lo sviluppo di prodotti conformemente al paragrafo tre dello stesso articolo. L’art.101 del TFUE, come noto, detta le regole applicabili alle imprese consistenti nel divieto di intese che recano pregiudizi alla concorrenza e stabilisce che sono “*incompatibili con il mercato interno e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto e per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all’ interno del mercato interno*”.

Affinché l'istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia antitrust, è necessario, pertanto, che l'accordo risulti effettivamente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti e non costituisca, invece, uno strumento finalizzato a costituire indebite posizioni di vantaggio, in violazione della normativa antitrust, ma anche della stessa *ratio* dell'istituto.

L'Autorità ricorda, a questo proposito, che possono essere considerati compatibili con la disciplina sulla concorrenza quegli accordi che determinano un miglioramento dell'efficienza economica e favoriscono la concorrenza nella misura in cui sono suscettibili di ridurre la duplicazione delle attività di ricerca e sviluppo, di stimolare l'innovazione in settori ed ambiti laddove non sarebbe altrimenti possibile, di agevolare la diffusione delle tecnologie e di promuovere la concorrenza sui mercati. Viceversa, devono essere considerati incompatibili con la disciplina antitrust quegli accordi che producono, in ultima istanza, effetti anticoncorrenziali, consistenti, ad esempio, nella spartizione del mercato, nel coordinamento dei comportamenti di prezzo, nell'adozione di condotte escludenti.

Nello stipulare il contratto di rete è auspicabile che le imprese aderenti individuino chiaramente l'oggetto della cooperazione in modo che le ragioni dell'adesione siano ispirate a finalità pro-competitive.

Quanto poi alla portata restrittiva dei contratti di rete, essa dipende da una serie di circostanze che devono essere valutate caso per caso, alla luce delle dimensioni delle imprese interessate, del tipo di condotta posta in

essere e dalle caratteristiche del mercato di riferimento. A questo proposito, per ciò che concerne in particolare le imprese piccole e medie (PMI), l'Autorità sottolinea che la ridotta dimensione delle imprese aderenti alla rete non costituisce una presunzione di conformità alla legge antitrust, specie nel caso di restrizioni particolarmente gravi (cc.dd. *hardcore restrictions*).

In conclusione, si ritiene altresì che, per le ragioni sopra esposte, l'istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia antitrust soltanto laddove esso sia chiaramente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti, e non invece ad alterare le normali dinamiche concorrenziali presenti nel mercato.

Del resto, per potere essere realmente qualificato come strumento finalizzato al superamento della crisi economica conformemente alla *ratio* dell'intervento legislativo, il contratto di rete debba necessariamente essere configurato e realizzato in senso pro-concorrenziale e con finalità pro-competitive, in conformità e nel rispetto delle regole antitrust, così da risultare idoneo, in ultima istanza, a migliorare le condizioni di efficienza e di sviluppo del mercato.

3.4. Questioni aperte

Ciò detto, dunque, appare particolarmente utile sottolineare come nonostante la disciplina tributaria sia orientata a favorire le aggregazioni di

imprese essa supera senza doglianze eccessive il vaglio di legittimità europeo⁵⁵⁹.

Il ché, tuttavia, al fine di fornire piena operatività allo strumento della rete non può essere scisso da una valutazione costituzionalmente orientata.

Se si osserva, invero, i presupposti dell'imposizione reddituale impostata sulla personalità restano fortemente distanti dall'identificare una tassazione di tipo unitario per le aggregazioni di imprese prive di soggettività giuridica ordinaria così come normativamente intesa. Infatti, l'estensione della disciplina esistente in materia di gruppi non può essere assunta come efficace all'argomento di specie alla luce della sostanziale diversità rispetto alle aggregazioni prive di rapporti partecipativi.

Ebbene, se si propende per la prevalenza della natura meramente "economica" dell'organizzazione, attribuendo la soggettività giuridica al gruppo, in ogni caso occorrerebbero giustificazioni giuridiche che ne forniscano quantomeno la tipizzazione. In tal senso, infatti, il legislatore (tributario soprattutto) nel disciplinare lo strumento della rete ha ulteriormente respinto una chiara e generale interpretazione della disciplina del gruppo, perseguendo la scelta di fruire di specifiche disposizioni regolatrici dei singoli partecipanti⁵⁶⁰.

Tali difficoltà si palesano ulteriormente se si osserva che mentre nel gruppo forme di tassazione unitaria possono trovare giustificazione nella

⁵⁵⁹ MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 407.

⁵⁶⁰ RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, Bari, 2010, p. 37 e 43; GALLO, *I gruppi di imprese e il Fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 577; nonché LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno di Genova del 2 e 3 luglio 1999*, Padova, 2000, p. 330.

direzione unitaria della capogruppo, non altrettanto può dirsi con riferimento alle numerose forme di collaborazione in cui ciascuna impresa aderente mantiene la propria autonomia.

Di conseguenza, occorrerebbe una forma di aggregazione tra imprese che manifesti la sua soggettività attraverso un collegamento giuridicamente certo tra le partecipanti che consista nella realizzazione di una forma di tassazione sganciata da quella individualmente considerata in capo a queste ultime.

Attraverso ciò, le agevolazioni fornite potranno dare seguito alle istanze europee a sostegno della collaborazione imprenditoriale specie di media o piccola dimensione diretta ad incrementare innovazione e competitività⁵⁶¹. Invero, il vero fattore innovativo del contratto di rete non è rappresentato dal vantaggio fiscale dallo stesso eventualmente derivante, bensì la sua importante funzione sul piano giuridico, consentendo di contenere in un assetto normativo compiuto quei comportamenti finalizzati ad accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato così determinando una “creazione di valore”⁵⁶².

Tuttavia, l'utilizzo delle agevolazioni citate, inteso come mezzo per far emergere la struttura economica unitaria delle reti di imprese, non soddisfa più alla luce, peraltro, del contesto e del momento in cui tali misure, altrimenti evidentemente selettive, vengono ad essere introdotte nel nostro ordinamento.

⁵⁶¹ TASSANI, *La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa: il dibattito teorico e l'evoluzione della normativa*, in *Piccola Impresa*, 2007, p. 114.

⁵⁶² In tal senso, D'AURIA, *Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete*, in *Corr. Merito*, 1/2010, p. 19; MELIS, *Le agevolazioni tributarie*, cit., p. 407.

Ebbene, la fiscalità di vantaggio delle aggregazioni tra imprese, al pari degli altri benefici stabiliti per reti e distretti, che sarà comunque *sub iudice* da parte della Commissione UE, attende un concreto spostamento verso le singole componenti imprenditoriali che “stipulano” una collaborazione.

Data, infatti, l'estrema flessibilità del fenomeno per ciò che concerne forme e modelli con le quali le imprese cooperano, appare estremamente necessario scostarsi dall'identificazione (o meno) di soggetti giuridicamente autonomi, quanto piuttosto “premiare” le forme di aggregazione pure caratterizzate dal diretto impiego di risorse proprie delle singole partecipanti a prescindere dal modello giuridico adottato.

CONCLUSIONI

Sulla scia di quanto emerge dal testo che precede le conclusioni, tutto il tema delle reti d'impresa si fonda su "peccato originale".

Come ampiamente dimostrato, infatti, il difetto all'origine della scelta legislativa è quello di non aver concesso il rilievo che merita il 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.

Quanto rilevato, per il vero solo incidentalmente e con differenti problematiche a seconda degli istituti, nel corso dell'indagine in materia di consorzi (con attività interne ed esterna) e di Associazioni Temporanee di Imprese nonché in tema di distretti, induce a confermare un quadro legislativo del tutto lontano dal prevedere una disciplina generale di coordinamento del mondo dell'aggregazione tra imprese. Si pensi, in particolare, alle aggregazioni prive di un organo comune.

In tale contesto il contratto di rete si manifesta emblematico alla luce delle continue modifiche legislative, che di base non agevolano progetti duraturi, e soprattutto delle forti ambiguità dalle stesse espresse.

Il modello in questione, infatti, seppur preveda vantaggi alle PMI che optano per la cooperazione in termini di abbattimento di costi e di aumento di competitività⁵⁶³, relega tale agevolazione alle sole imprese dotate di un patrimonio comune con palese discriminazione nei confronti delle restanti.

Per cui, tale normativa, pur essendo ampiamente conveniente per alcune imprese, risulta altrettanto lesiva della concorrenza in quanto crea una sorta di differenziazione rispetto a soggetti che non utilizzano il modello in questione.

⁵⁶³ Cfr. d.l. 78/2010.

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, oltre alle note “reti-contratto” e “reti-soggetto”, la realizzazione 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, i quali si troverebbero dinanzi ad un soggetto giuridico che, oltre a non esser stato

opzionato, comporterà gli obblighi sostanziali e formali propri dovuti all'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)⁵⁶⁴, 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.

⁵⁶⁴ La proposta di direttiva COM(2011)121, infatti, proveniente da una lunga fase preparatoria avviata dalla Commissione europea nel 2001, prevede un regime comune opzionale per calcolare la base consolidata per l'imposizione sulle società (CCCTB) che sono fiscalmente residenti nell'UE e delle succursali ubicate nell'UE di società di Paesi terzi. Il regime comune prevede, in particolare, regole innovative per il calcolo dei risultati fiscali di ciascuna società (o succursale), il consolidamento di tali risultati, qualora vi siano altri membri del gruppo, e la ripartizione della base imponibile consolidata tra ciascuno Stato membro ammissibile. Non sarebbero invece "armonizzate" le aliquote d'imposta, che rimarrebbero di esclusiva competenza nazionale, nonostante la Commissione sia continuamente impegnata a far rispettare la leale concorrenza tra gli Stati membri al riguardo. Tale proposta, inoltre, non dovrebbe incidere sulla redazione dei bilanci, e dunque sulla preparazione dei conti annuali o consolidati. Si farà riferimento allora al quadro della CCCTB, secondo il quale i gruppi di società si atterrebbero ad un unico insieme di regole fiscali e interagirebbero con una sola amministrazione fiscale in tutta l'UE (sportello unico). In tal senso, una società che opti per la CCCTB cesserebbe di essere soggetta alle disposizioni nazionali in materia di imposta sul reddito delle società per quanto riguarda tutte le questioni disciplinate dalla normativa comune. Le imprese che operano al di là dei confini nazionali beneficerebbero quindi sia dell'introduzione della compensazione delle perdite a livello internazionale, sia della riduzione dei costi di adeguamento alla normativa connessi all'imposta sul reddito della società.

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 fiscale su cui si fonda lo strumento del contratto di rete non può definirsi soddisfacente data la riconosciuta ed argomentata assenza di certezza giuridica che comporta, più che un regime di favore, la determinazione di un vero e proprio ostacolo alla formazione di aggregazioni imprenditoriali.

BIBLIOGRAFIA

- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969;
- AMATUCCI, *Il divieto di aiuti di fiscale quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2009, fasc. 13;
- AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1994;
- AMATUCCI, v. *Soggettività tributaria*, in *Enc. Giuridica Treccani*, Roma, 1993, XXIX;
- AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I;
- AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003;
- ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965;
- ANTONINI – BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese, nota a CGCE, Grande sez., 6 settembre 2006, (causa C-88/036)*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006;
- APPADURAI, *Modernity at Large. Cultural Dimensions of Globalization*, in *University of Minnesota Press*, traduzione italiana *Modernità in polvere*, Roma, 2001;
- ARANGIO-RUIZ, *Gli enti soggetti dell'ordinamento internazionale*, Vol. I, Milano, 1951;
- ARDOLINO, *Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di stato*, nota a CGCE, Grande sez., 6 settembre 2006, (causa C-88/03), in *Riv. Dir. Trib. Internazionale*, 2007, fasc. 2;
- ARTHUR, *Self-reinforcing mechanisms in economics*, in Anderson-Arrow-Pines, *The Economy as an Evolving Complex System*, Santa Fe Institute, *Studies in the Sciences of Complexity*, Addison-Wesley, Redwood City CA;
- ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1945, I;
- ASCARELLI, *Personalità giuridica e problemi delle società*, in *Riv. soc.*, 1957;
- ASCARELLI, *Problemi giuridici*, Vol. I, Milano, 1959;

AUDRETSCH-FELDMAN, *Innovative Clusters and the Industry Life Cycle*, in *Review of Industrial Organization*, vol. 11, n. 2, 1996;

BAGNASCO-BONOMI-PALMIERI-RULLANI, *Reti di imprese: fenomeni emergenti*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;

BALESTRI-CANTONI-LORENZON, *Le politiche per i distretti industriali*, Roma, 2002;

BARBERO, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato* (Nota a CGCE Grande sezione 6 settembre 2006 – causa C-88/03) in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2007, fasc. 5;

BARBERO, *Sistema del diritto privato italiano*, I, VI ed., Torino, 1960;

BARCA, *Imprese senza padrone*, Bari, 1984;

BARILLARI, *Sul concetto della persona giuridica. Contributo alla teoria filosofica della persona giuridica*, Roma, 1910, pp. 35 ss.;

BASILE-FALZEA, *Persona giuridica (dir. Priv.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1969;

BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2002;

BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, Torino, 1998, XV;

BATHELT-MALMBERG-MASKELL, *Clusters and Knowledge Local Buzz, Global Pipelines and the Process of Knowledge Creation DRUID Working Papers 02-12*;

BAUMAN, *Modus vivendi. Inferno e utopia del mondo liquido*, Roma-Bari;

BECATTINI, *Dal distretto industriale allo sviluppo locale. Svolgimento e difesa di un'idea*, Torino;

BECATTINI, *Dal settore industriale al distretto industriale. Alcune considerazioni sull'unità di indagine dell'economia industriale*, in *Riv. Ec. Pol. Ind.*, 5, 1979;

BECATTINI, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000

BECATTINI (a cura di), *Il caleidoscopio dello sviluppo locale. Trasformazioni economiche dell'Italia contemporanea*, Torino, 2001;

BECATTINI, *Introduzione: il distretto industriale marshalliano: cronaca di un ritrovamento*, in Becattini (a cura di), *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997;

BECATTINI-RULLANI, *Sistema locale e mercato globale*, in Becattini-Vaccà (a cura di), *Prospettive degli studi di economia e politica industriale*, Milano, 1994

BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997;

BELLI CONTARINI, *Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I;

BELLINI (a cura di), *Il marketing territoriale. Sfide per l'Italia nella nuova economia*, Milano;

BELUSSI, *Creatività e routine nelle reti: business network, reti distrettuali, reti creative e catene globali del valore*, in Mastroberardino-Lopes-Macario (a cura di), *Reti d'impresa. Scenari economici e giuridici*, Torino, 2006;

BENTIVOGLI-QUINTILIANI-SABBATINI, *Le reti di imprese*, in *Banca d'Italia. Questioni di economia e finanza (Occasional Paper)*, n. 152, febbraio 2013;

BERLIRI, *Capacità tributaria e concorso dei debitori d'imposta?*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1940, I;

BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, Milano, 1987;

BERLIRI, *Della cd. capacità di diritto tributario*, in AA.VV., *L'imposta di R.M. Incontri e scontri in dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949;

BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1967;

BERNATZIK, *Kritische Studien über den Begriff der juristischen Person und über die juristische Persönlichkeit der Behörden insbesondere*, in *Archiv für öffentliches Recht*, 1901;

BETTI, v. *Interesse*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1957;

BETTIOL-MICELLI, *Competitività dei distretti e design: rinnovare le basi della creatività*, in Bettiol-Micelli (a cura di), *Design e creatività nel made in Italy. Proposte per i distretti industriali*, Milano;

BIANCA, *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in AA.VV. (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012;

BIANCA, *Il regime patrimoniale della rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *quad. rass. Dir. Civ.*, Napoli, 2013;

BIGLIAZZI GERI, *A proposito di patrimonio autonomo e separato*, in BIGLIAZZI GERI (a cura di), *Rapporti giuridici e dinamiche sociali. Scritti giuridici*, Milano, 1998;

BIVONA-IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 21, 2011;

BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Roma-Bari, 2007;

BONELLI, *La teoria della persona giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 1910;

BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996;

BOSELLO-GREGGI, *Consorzi tra imprenditori (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, VIII, 1988;

BRINZ, *Lehrbuch der Pandekten*, Deichert, Erlangen, 1884-1886;

BUCCICO, *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Inn. Dir.*, 2, 2012;

CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009;

CAFAGGI, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *Contratti*, 2011;

CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, in *Contratti*, 2010;

CAFAGGI, *Introduzione*, in Cafaggi (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario*, Bologna, 2009;

CAFAGGI, *Reti di imprese spazi e silenzi regolativi*, in Cafaggi (a cura di), *Le reti di imprese tra regolazione e norme sociali: nuove sfide per diritto ed economia*, Bologna, 2004;

CAFAGGI, *Reti di imprese: lungo il sentieri di una ricerca*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita ed innovazione organizzativa*, Bologna, 2007;

CAFAGGI, *Reti contrattuali e contratto di reti, ripensando il futuro*, in Cafaggi-Iamiceli (a cura di), *Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo*, Bologna, 2007;

CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Prefazione*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012;

CAFAGGI-IAMICELI-MOSCO, *Postilla di aggiornamento*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012;

CAFAGGI-IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, in *Obbligazioni e Contratti*, 7, 2009;

CALIFANO, *Prime note sui profili tributari del contratto di rete*, in *Innov. e dir.*, 6, 2011;

CALIFANO, *Profili fiscali del contratto di rete*, in Briolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *quad. rass. Dir. Civ.*, Napoli, 2013;

CALLEGARI, *Per la codificazione delle persone giuridiche, Osservazioni e proposte*, in *Riv. dir. civ.*, 1927;

CAMMARATA, *Formalismo e sapere giuridico*, Milano, 1963;

CAMPITELLI, *Cum collegium in causa universitatis fingatur persona. Riflessioni sul commento di Sinibaldo dei Fieschi (c. presentium, de testibus e attestationibus, 57 X, 2, 20)*, in *Apollinaris*, 63, 1990, Roma, Ed. Pontificia Università Lateranense;

CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2001;

CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di stato*, (1956-2006), in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, fasc. II;

CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2004;

CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003;

- CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1931;
- CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951;
- CARRARO, *Il mandato ad alienare*, Padova, 1947;
- CARRIÒ, *Sul concetto di obbligo giuridico*, in *Riv. di filosofia*, LXII, 1966;
- CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, II, Torino, 1999;
- CASTALDI, *I redditi di capitale*, in Tesauro (a cura di), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994;
- CASTALDI, *Soggettività tributaria*, in Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, VI, Milano, 2006;
- CASTALDI, *Ulteriori spunti sulla regolamentazione tributaria del trust: la soggettività tributaria*, in *Dial. Dir. trib.*, 3, 2007;
- CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, in *Rassegna Tributaria*, 5, 2011;
- CERATO, *I profili contabili delle reti d'impresa*, in *Amministrazione e Finanza*, 8, 2011;
- CERETI, *Diritto costituzionale italiano*, VIII ed., Torino, 1971;
- CESARINI SFORZA, *Avventure del diritto soggettivo (L'esperienza pratica e le sue forme fondamentali)*, Milano, 1942;
- CESARINI SFORZA, *Il diritto soggettivo*, in *Riv. It. Sc. Giur.*, 1947;
- CHRISTALLER, *Die Zentralen Orte in Suddeutschland*, Fisher Verlag, Jena, traduzione italiana *Le località centrali della Germania meridionale*, Milano, 1980;
- CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in *Quaderni costituzionali*, n.4/2002;
- CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. trib.*, 1996;
- COASE, *The nature of the firm*, in *Economica*, 3, 1937;
- CONTRINO, *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dial. trib.*, 2008;
- COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012;

CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

CORAPI, *Dal consorzio al contratto di rete*, tutti in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

CORASANITI, *Patrimoni dedicati, finanziamenti destinati ad uno specifico affare e project financing: profili societari e fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005;

CORÒ-GRANDINETTI, *Industrial districts responses to the network economy: vertical integration versus pluralist global exploration*, in *Human Systems Management*, 20;

CORÒ-MICELLI, *I nuovi distretti produttivi: innovazione, internazionalizzazione e competitività dei territori*, Venezia;

CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, Torino, 1986;

CUFFARO, *Le reti di impresa: funzione del contratto tra imprenditori e profili fiscali*, in *Dir. Prat. Soc.*, 2011;

CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Corr. Merito*, 2010;

D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969;

D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987;

D'AMATI-CINTOLESI, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Nss. dig. it., app.*, II, Torino;

D'AURIA, *Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete*, in *Corr. Merito*, 1/2010;

D'AURIA, *L'evoluzione del contratto di rete: dal contratto al soggetto?*, in Biolini-Carota-Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, Napoli/Roma, 2013;

DE SIERVO, *Sub art. 22 Cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978;

DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006;

DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;

DEL PRATO, *L'ente privato come atto di autonomia*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2009, I;

DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997;

DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000;

DI MAJO, *Contratto e reti. Le tutele*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

DI PIETRO, *Ragion fiscale e varietà dei soggetti nelle forme di collaborazione fra imprese*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione fra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988;

DOGLIOTTI, *Le persone fisiche*, in *Tratt. Rescigno*, I, 2, Torino, 1982;

DOMINICI, *La fiscalità dei patrimoni di destinazione*, in www.tributiimpresa.it;

DONATI, *Interesse e attività giuridica. Contributo alla teoria filosofica del diritto come fenomeno*, Bologna, 1909;

DONNOLO, *Il distretto sostenibile*, Milano, 2003;

DURANTE, *La capacità giuridica delle persone fisiche nel diritto internazionale privato*, in *Studi in onore di Zingali*, II, Milano, 1965;

ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli oggetto di riporto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994;

EULA, *Persone giuridiche*, in *Commentario del Codice Civile diretto da D'Amelio*, Libro I, Firenze, 1940;

FALCE, *Sistemi di rete e innovazione nei nuovi settori della tecnica. Cenni sui modelli cooperativi*, in *Dir. Autore*, 2010;

FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1986, I;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012;

FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960;

FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939;

FANTOZZI, *Consorzi*, in AA.VV., *IRPEG. Guida fiscale italiana*, Torino, 1980, I;

FANTOZZI, *Diritto tributario*, II, Milano, 1998;

FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2004;

FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003;

FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010;

FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I;

FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998;

FEDELE, *Introduzione*, in Fedele (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998;

FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1994, I;

FEDELE, "Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del «cumulo», in *Giur. Cost.*, 1976, I;

FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990;

FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I;

FEMIA, *Interessi e conflitti culturali nell'autonomia privata e nella responsabilità civile*, Napoli, 1996;

FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I;

FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979;

FERRANTE, *Il concetto di diritto soggettivo ed alcune sue applicazioni*, Milano, 1947;

FERRARA, *Le persone giuridiche*, in Vassalli (a cura di), *Trattato di diritto civile italiano*, vol. II, II ed., Torino, 1958;

FERRARA, *Patrimoni sotto amministrazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1912;

FERRARA, *Teoria delle persone giuridiche*, in FIORE (a cura di), *Il diritto civile italiano secondo la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli-Torino, 1915;

FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n. 917/86*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II;

FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1998;

FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992;

FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000;

FIORENTINO, *Imputazione soggettiva tributaria ed abuso dello schermo societario: alcune riflessioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2000, I;

FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni attuali*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, II, sez. II, Napoli, 2011;

FIORENTINO, *Stabile organizzazione, centro di attività stabile e "nozione minime" in tema di soggetti passivi e di soggettività tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005;

FORTIS, *Il Made in Italy di fronte alle sfide della globalizzazione*, in Zanni (a cura di), *Distretti industriali e nuovi scenari competitivi. L'esperienza del distretto orafico aretino*, Milano;

FORTIS-CERMINATI, *I distretti industriali nella concretezza economica e normativa: i "campioni territoriali" dell'Italia*, in Fortis-Quadrio Curzio (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività*, Bologna, 2006;

FORTIS-QUADRIO CURZIO (a cura di), *Industria e distretti. Un paradigma di perdurante competitività italiana*, Bologna, 2006;

FONDAZIONE BRUNO VISENTINI, *Contratti di rete: un'analisi comparativa*, in *I contratti di rete stipulati nel 2010-2011: le prime evidenze*, www.starnet.unioncamere.it/download.php?id=19860;

FRANSONI, *Il sistema dell'imposta sul reddito*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Milano, 2009;

FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002;

FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007;

FRANSONI, *L'individuazione dei beneficiari e il regime della "trasparenza"*, in AA.VV., *Teoria e pratica della fiscalità dei trust*, 2008;

FROSINI, *Diritto soggettivo e dovere giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 1961;

FROSINI, *Il soggetto del diritto come situazione giuridica*, in *Riv. dir. civ.*, 1969, I;

FROSINI, *La struttura del diritto*, Milano, 1962;

FROSINI, *Soggetto del diritto*, in *Noviss. dig. it.*, XVII, Torino, 1970;

GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1967;

GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti – Aspetti particolari*, Padova, 1983;

GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1976;

GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1969;

GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, 2° ed., Bologna, 2006;

GALGANO, *Diritto Civile e Commerciale*, Vol. 1, III ed., Padova, 1999;

GALGANO, *I consorzi tra imprenditori per l'assunzione e per l'esecuzione di opere e di forniture*, in Mastragostino (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988;

GALGANO, *Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica (Studi per un libro sulle persone giuridiche)*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I;

GALGANO, v. *Le categorie generali. Le persone. La proprietà*, Vol. 1, in *Trattato di diritto civile*, Padova, 2008;

GALLO, *Gestione di fondi pensioni da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I;

GALLO, *I gruppi di imprese e il Fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997;

GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'IRPEG: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I;

GALLO, *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi comuni d'investimento*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987;

GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in *Commentario al TUIR ed altri scritti. Studi in memoria di Granelli*, Roma-Milano, 1990;

GALLO, *La soggettività tributaria*, in *Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa*, convegno tenutosi presso l'Università di Roma "La Sapienza", 26 settembre 2008;

GALLO, *La soggettività tributaria ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988;

GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 6bis, 2003;

GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in Di Pietro (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008;

GALLO, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 1988, I;

GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I;

GANGI, *Persone fisiche e persone giuridiche*, II ed., Milano, 1948;

GAROFOLI (a cura di), *Impresa e territorio*, Bologna;

GASPARRI, *Relatività dei concetti di diritto oggettivo e di diritto soggettivo*, in *Studi in onore di G.M. De Francesco*, Milano, 1957;

GENTILI, *Il contratto di rete dopo la l. n. 122 del 2010*, in *Contratti*, 2011;

GENTILI, *Una prospettiva analitica su reti di imprese e contratti di rete*, in *Obbl. contr.*, 2010;

GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1953;

GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1962, I;

GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961;

GIERKE, *Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung*, Berlino, 1887;

- GIORGI, *La dottrina delle persone giuridiche o corpi morali*, Firenze, 1889;
- GIOVANARDI, *L'agevolazione fiscale alle reti di impresa: profili sistematici e applicativi*, in *Dial. trib.*, 6, 2011;
- GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996;
- GRANDINETTI, *Evoluzione dei distretti industriali in una prospettiva knowledge-based*, *Foedus*, 6;
- GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca di un problema?*, in *Contratti*, 2009;
- GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- HEISE, *Grundriss eines Systems des Gemeinen Civilrechts*, Heidelberg, 1807;
- IAMICELI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;
- IANNACCONE, *Il Contratto di Rete e il ruolo del notaio*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;
- INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in Ingrosso-Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009;
- INTERDONATO, *Il "ribaltamento" obbligatorio di costi e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2012;
- IRTI, *Due saggi sul dovere giuridico (obbligatio-onere)*, Napoli, 1973;
- JAFFE-TRAJTENBERG-HENDERSON, *Geographic Localization of Knowledge Spillovers as Evidenced by Patent Citations*, in *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 108, 1993;
- JANNARELLI, *Brevi note a proposito di "soggetto giuridico" e di "patrimoni separati"*, in *Riv. Trim. dir. e proc. Civ.*, 2009;
- JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici soggettivi*, Milano, 1912;
- JHERING, *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Leipzig, 1891-1906, 5 ed., Vol. II;

KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, trad. it., Torino, 1966;

KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, traduzione curata Treves, Milano, 1952;

KRUGMAN-VENABLES, *Integration and the Competitiveness of Peripheral Industry*, in Bliss-Braga de Macedo (a cura di), *Unity with Diversity in the European Economy*, Cambridge U.P., Cambridge (MA);

LA ROSA, *Esenzioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966;

LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Tomo I, Padova, 1994;

LA ROSA, *Riflessioni sugli «interventi guida» della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in *L'Evoluzione dell'Ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria"*, Genova, 2-3 luglio, Padova, 2000;

LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazione fiscali nella Regione Siciliana*, in *Dir. e Prat. Trib. Intern.*, n.1/2005;

LAROMA JEZZI, *La fiscalità dei trust aspettando il "trust di diritto italiano"*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2012;

LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006;

LATTANZI, *Raggruppamenti temporanei di imprese e società "a latere" per l'esecuzione di opere pubbliche*, in *Corr. trib.*, 1986;

LAURENT, *Principes de droit civil français*, 3° ed., Bruxelles-Paris, 1878;

LAVAGNA, *Capacità di diritto pubblico*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, 1960;

LAVAGNA, *Basi per uno studio delle figure giuridiche soggettive contenute nella Costituzione italiana*, in *Studi Cagliari*, Padova, 1953;

LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1961, I;

LEVI, *Sul concetto di potere giuridico*, in *Studi parmensi*, 1953;

LEVI, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1953;

LORENZINI, *Le economie esterne marshalliane e il distretto industriale*, in IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, Roma, 2002;

LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985;

LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno di Genova del 2 e 3 luglio 1999*, Padova, 2000;

LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in AA.VV., *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1984;

LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2007;

LUPOI, *Trusts*, Milano, 1997;

MACARIO, *Reti di imprese, "contratto di rete" e individuazione delle tutele. Appunti per una riflessione metodologica*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

MACARIO-SCOGNAMIGLIO, *Reti di imprese e contratto di rete*, in *I contratti*, 2009;

MAGNANI, *Intervento*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988;

MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I;

MALTONI, *La pubblicità del contratto di rete: questioni applicative*, in Studio 5/2013 del Consiglio Nazionale del Notariato;

MALTONI-SPADA, *Il Contratto di Rete*, in *Consiglio Nazionale del notariato*, Studio n. 1-2011/I;

MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965;

MANZONI-VANZ, *Il Diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008;

MAYER, *Die juristische Person und ihre Verwertbarkeit im öffentlichen Recht*, in *Festgabe für Paul Laband*, Bd. 1, S. 1, 1908;

MARASÀ, *Contratti di rete e consorzi*, in *Corr. Merito*, 1, 2010;

MARCHETTI, *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1997;

MARIOTTI, *detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corr. Trib.*, n. 12, 2011;

MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento italiano*, Padova, 1988;

- MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;
- MARSHALL, *The Economics of Industry*, 1879;
- MARSHALL, *Principles of Economics*, 1890;
- MAUGERI, *Reti di impresa e contratto di rete*, in *Obbl. e contr.*, 2009;
- MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. dir., agg.*, 2006, Milano;
- MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003;
- MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009;
- MELIS, *Le agevolazioni tributarie finalizzate all'aggregazione delle imprese e il contratto di rete: alcune considerazioni*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012;
- MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000;
- MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in *Boll. trib.*, 2011;
- MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2004, I;
- MENÀRD, *The Economics of Hybrid Organizations*, in *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 160, 2004;
- MERUZZI, *Notazioni in tema di soggettività giuridica della rete*, in Meruzzi (a cura di), *Il contratto di rete: dalla teoria giuridica alla realtà operativa*, 2012;
- MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano, 1957;
- MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000;
- MICELLI, *Imprese, reti, comunità*, Milano;
- MICELLI-DI MARIA (a cura di), *Distretti industriali e tecnologie di rete: progettare la convergenza*, Milano;
- MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976;

MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1964;

MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982;

MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1977, I;

MILELLA, *La soggettività del contratto di rete tra imprese*, in *Contratti*;

MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Tratt. Vasalli*, VIII, Torino, 1957;

MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973;

MOSCHETTI, v. *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*;

MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993;

MOSCO, *Coordinamento consortile per la competitività delle imprese tra codice civile e leggi speciali*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

MOSCO, *Frammenti ricostruttivi tra imprese e sistema delle reti*, in *Giurisprudenza commerciale*, vol. 37, 2010;

MOSCO, *Il contratto di rete dopo la riforma: che tipo!*, in Cafaggi-Iamiceli-Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012;

MOSTACCI, *Se la concorrenza chiede "aiuto"*, nota a CGCE, sez. III, 17 luglio 2008, (causa C-206/06), in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2008, fasc. 4;

MUSSO, *Reti contrattuali fra imprese e trasferimento della conoscenza innovativa*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

NARDOZZI, *Miracolo e declino. L'Italia tra concorrenza e protezione*, Bari, 2004;

NATOLI, *Il diritto soggettivo*, Milano, 1947;

NETTI, *I vantaggi delle sinergie: commesse e nuovi progetti*, in *Il Sole-24 Ore*, 2011;

- NUSSI, *Fiducia (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991;
- NUSSI, *Intestazione fiduciaria, plusvalenze e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I;
- NUSSI, *L'eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I;
- NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996;
- NUSSI, *Mandato (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Trecc.*, XIX, Roma, 1990;
- NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987;
- NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I;
- NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986;
- OFFIDANI, *La capacità elettorale politica*, Torino, 1953;
- ONIDA, *Se il piccolo non cresce*, Bologna, 2004;
- OPPO, *Patrimoni autonomi familiari ed esercizio di attività economica*, in *Scritti giuridici*, V, Padova, 1992;
- ORESTANO, *Il "problema delle persone giuridiche" in diritto romano*, I, Torino, 1968;
- ORLANDI, *Condizioni generali di contratto e reti atipiche*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;
- OSTI, *I limiti posti dalla concorrenza al coordinamento di imprese*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;
- OSTI, *Riflessioni sulla disciplina degli aiuti di stato: tra analisi economica e federalismo*, in Cammelli (a cura di), *Territorialità e delocalizzazione nel governo locale*, Bologna, 2007;
- PACE, *Le agevolazioni fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 6, 2011;
- PACE, *Mandato. Profilo Fiscale*, in *I contratti*, Milano, 1996;
- PALMIERI, *Introduzione*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;
- PALMIERI, *La 'costituzione' delle reti d'impresa*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;

PALMIERI, *Profili generali del Contratto di Rete*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;

PAPPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000;

PATRIARCA, *La 'costituzione' delle reti d'impresa*, in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;

PELLIZZI, *Il realismo e l'inquietudine del giurista (a proposito di soggettività giuridica)*, in *Riv. dir. Comm.*, 1966, I;

PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XXIX, Roma, 1993;

PÉREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994;

PERLINGIERI, *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Camerino-Napoli, 1972;

PERLINGIERI, *Reti e contratti tra imprese tra cooperazione e concorrenza*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;

PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984;

PERRONE, *Consorzi e società consortili (dir. trib.)*, in *Rass. Trib.*, 1988, I;

PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., III, 1999;

PERRONE, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee di imprese (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. Trib.*, 1984, I;

PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1982, I;

PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I;

PISTONE, *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario* (Corte di giustizia,, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, *Commissione c. Repubblica Italiana*), in *Aedon, riv. quadr. on line art. e dir.*, 2, 2003;

PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil conforme au programme officiel des facultés de droit*, Parigi, 1937;

POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Diritto dell'Impresa*, 1982;

PORCHIA, *La giurisprudenza comunitaria in materia di aiuti pubblici alle imprese*, in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2004, fasc. 3;

PORTER, *The Competitive Advantage of Nations*, New York, 1990;

POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990;

PRANDSTRALLER-RULLANI, *Creatività in rete. L'uso strategico delle ICT per la nuova economia dei servizi*, Milano;

PREUSS, *Gemeinde, Staat, Reich als Gebietskörperschaften. Versuch einer deutschen Staatskonstruktion auf Grundlage der Genossenschaftstheorie*, Berlino, 1889;

PROPERSI-ROSSI, *I consorzi, le società consortili e i raggruppamenti temporanei di imprese*, Milano, 1988;

PROVASI (a cura di), *Le istituzioni dello sviluppo. I distretti industriali tra storia, sociologia e economia*, Roma, 2002;

PUGLIATTI, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935;

PUOTI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975;

PUOTI, *Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989;

PUOTI, *La tassazione dei redditi del trust*, in Beneventi (a cura di), *I trusts in Italia oggi*, Milano, 1996;

PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994;

QUADRIO CURZIO-FORTIS (a cura di), *Complessità e distretti industriali. Dinamiche, modelli e casi reali*, Bologna, 2000;

RASI, *I confini della nozione*, in Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;

RAVAZZONI, *Beneficio di inventario*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 1988;

RAZZANO, *La Commissione Europea e le misure nazionali di tassazione diretta delle imprese*, nota a Trib. CE, 26 gennaio 2006, (causa T-92/02), in *Dir. Pubbl. Comparato ed Europeo*, 2006, fasc. 2;

REGGIO, *La rete accelera credito e competitività*, in *Il Sole-24 Ore*, 2011;

RESCIGNO, *Capacità giuridica (Dir. civ.)*, in *Nss. dig. it.*, II, Torino, 1958;

RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965;

RESCIGNO, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1984;

RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, Bari, 2010;

ROMANO, *Introduzione allo studio del procedimento giuridico nel diritto privato*, Milano, 1961;

ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1945;

ROSSI, *Persona giuridica, proprietà e rischio di impresa*, Milano, 1967;

ROSSI, *Prime considerazione sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2006;

ROSSI RAGAZZI, *Associazioni temporanee di imprese e società consortili*, in *Corr. trib.*, 16, 1993;

RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1940;

RULLANI, *Reti locali ed economia della conoscenza*, in *Provincia di Roma, Il territorio soggetto culturale. La Provincia di Roma disegna il suo distretto*, Milano;

RULLANI, *L'economia delle reti: l'evoluzione del capitalismo di piccola impresa e del 'Made in Italy'*, in *Economia e politica industriale*, vol. 37, n. 4, 2010;

RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2004;

RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci*, Padova, 1994, vol. II.

RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1, 2004;

RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002;

- SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Amatucci (a cura di), *Tratto di diritto tributario*, IV, Padova, 1994;
- SACCHETTO-SPOTO, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione tra imprese indipendenti (le joint venture)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I;
- SACRESTANO, *Imprese, alleanze agevolate*, in *Il Sole 24Ore*, 2012;
- SALEILLES, *La personnalité juridique*, Parigi, 1922;
- SALVATI, *Profili fiscali del trust*, Milano, 2004;
- SALVATI, *Sugli attuali orientamenti della Corte Costituzionale in tema di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1998;
- SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in *Corr. merito*, 1, 2010;
- SANTAGATA, *Del mandato. Disposizioni generali*, in Scialoja-Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1985;
- SANTAGATA, *Il contratto di rete fra (comunione di) impresa e società (consortile)*, in *Rivista di Diritto Civile*, vol. 57, 2011;
- SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, IX ed., Napoli, 1966;
- SAVIGNY, *Sistema del diritto romano attuale*, nella traduzione dall'originale tedesco *System des heutigen römischen Rechts* (Berlino, 1940) di Scialoja, volumi 8, Torino;
- SCALFI, *Persone giuridiche, (dir. civ.)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. XXIII;
- SCALFI, *L'idea di persona giuridica e le formazioni sociali titolari di rapporti nel diritto privato*, Milano, 1968;
- SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Torino, 1966;
- SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994;
- SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in Tesauro (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996;
- SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994;

SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993;

SCOGNAMIGLIO-TRIPPUTI, *Il contratto di Rete per l'esercizio di attività comune: profili patrimoniali e organizzativi*", in AIP (a cura di), *Reti di impresa: profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011;

SCONGNAMIGLIO, *Il contratto di rete: il problema della causa*, in *Contratti*, 2009;

SCIUTO, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete ovvero dell'incapienza del patrimonio separato*), in www.associazionepreite.it;

SERICK, *Rechtsform und Realität Juristischer Personen*, Berlin, 1955;

SFORZI-LORENZINI, *I Distretti Industriali*, in IPI, *L'esperienza italiana dei distretti industriali*, 2002;

SPERDUTI, *Contributo alla teoria delle situazioni giuridiche soggettive*, Milano, 1944;

STANZIONE, *Capacità*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988;

STECHEIN, *Tax competition in Europe or the taming of the Leviathan*, in Schon (a cura di), *Tax Competition in Europe*;

STEVANATO, *Patrimoni destinati: ipotesi di regolamentazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004;

TABELLINI, *I "gruppi" quali nuovi soggetti passivi dell'IRPEG*, in Uckmar-Magnani-Marongiu (coordinato da), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988;

TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977;

TABELLINI, *Persone giuridiche (Imposta sul reddito delle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, 1983;

TAMBURRINO, *Persone giuridiche, associazioni non riconosciute, comitati*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale, fondata da Bigiavi*, II ed., Torino, 1997;

TASSANI, *La fiscalità delle PMI tra distretti produttivi e reti di impresa: il dibattito teorico e l'evoluzione della normativa*, in *Piccola Impresa*, 2007;

TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013;

TASSANI, *Quale regime fiscale per il “nuovo” contratto di rete?*, in *Dialoghi Tributari*, 6, 2011;

TEDESCHI-TORNO, *Consorzi e riunioni temporanee di imprese. Diritto, bilancio, fiscalità*, s.l., 1991;

TENCATI, *La disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditorialità collettiva*, in *Corr. trib.*, 1986, I;

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Pate generale, Torino, 1992;

TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007;

TIGNONI, *Commento all'art. 87*, in D'Amati (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi*, Torino, 1994;

TILOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969;

TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991;

TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993;

TINELLI-MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, III, 2007;

TORRENTE-SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1981;

TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., in Tesauro (diretta da), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994;

TURCHI, *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, Torino, 2008;

VALERY, *Contribution à l'étude de la personnalité morale*, in *Revue générale du droit, de la législation et de la jurisprudence en France et à l'étranger*, Parigi, 1903;

VANONI, *Del rapporto giuridico tributario*, in *Opere giuridiche*, II;

VANONI, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Foro It.*, 1935, IV;

VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962;

VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in Calamandrei-Cappelletti (a cura di), *Opere Giuridiche*, Milano, 1961;

- VARALDO-FERRUCCI (a cura di), *Il distretto industriale tra logiche di impresa e logiche di sistema*, Milano, 1997;
- VAREILLES SOMMIERES, *Les personnes morales*, Parigi, 1902;
- VECCHIO, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciarie. Problemi fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986;
- VENEZIANO, *L'Associazione temporanea di imprese*, in Lipari (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997;
- VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I;
- VIESTI, *Come nascono i distretti industriali*, Bari, 2000;
- VILLA, *Il coordinamento interimprenditoriale nella prospettiva del contratto plurilaterale*, in Iamiceli (a cura di), *Le reti di imprese e i contratti di rete*, Torino, 2009;
- VILLA, *Reti d'impresa e contratto plurilaterale*, in *Giur. Comm.*, 6, 2010;
- VIRGILIO, *Consorzi e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche: profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I;
- VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1, 1999;
- VIVANTE, *La personalità giuridica delle società commerciali*, in *Riv. dir. comm. industr. e marit.*, 1903, I;
- WILLIAMSON, *The economic institution of capitalism: firms, markets, relational contracts*, New York, 1985;
- WINDSCHEID, *Diritto delle Pandette*, I, Torino, rist. 1930;
- ZANELLI, *Le reti d'impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, in *Corr. Impr.*, 2010;
- ZANELLI, *Reti e contratto di rete*, Padova, 2012;
- ZIZZO, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013;
- ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Padova, 2010;

ZOPPINI, *I diritti della personalità delle persone giuridiche (e dei gruppi organizzati)*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2002, I.