

*Dottorato di Ricerca in*  
*Diritto degli Affari e Tributario dell'Impresa*  
*Ciclo XXVI*

Coordinatrice: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**COLLABORAZIONE TRA IMPRESE  
ED IMPOSIZIONE SUI REDDITI:  
LE PROSPETTIVE DEL CONTRATTO DI RETE**

*sintesi*

Tutor:  
Chiar.mo Prof. Massimo Basilavecchia  
Chiar.mo Prof. Lorenzo del Federico

Dottorando:  
Marco Baldacci

## **COLLABORAZIONE TRA IMPRESE ED IMPOSIZIONE SUI REDDITI: LE PROSPETTIVE DEL CONTRATTO DI RETE**

### *sintesi*

La *new economy* offre oggi alle imprese la possibilità di ampliare il loro raggio d'azione commerciale ma, al tempo stesso, le costringe a fronteggiare la concorrenza di nuovi *competitors* internazionali particolarmente strutturati ed aggressivi.

Questa nuova realtà impone alle aziende di raggiungere una dimensione che consenta loro di offrire beni e servizi competitivi, soprattutto nei sistemi produttivi caratterizzati dalla presenza di numerose imprese di piccole e medie dimensioni (PMI).

Per raggiungere una dimensione ottimale queste imprese possono concentrarsi, dando vita ad una struttura nuova, la cui attività si svolge sotto la direzione di un'unica figura, ma possono anche coordinare le rispettive attività mediante accordi i quali non pregiudicano l'autonomia delle imprese che vi partecipano.

Le imprese che intendono collaborare senza rinunciare alla propria autonomia incontrano, tuttavia, una disciplina giuridica ambivalente: da un lato, numerose agevolazioni che dimostrano la volontà politica di favorire e sostenere mediante risorse pubbliche tale scelta, specie se effettuata da piccole e medie imprese per investire in ricerca e innovazione o per espandere la propria attività all'estero; dall'altro, un quadro legislativo lacunoso, asistematico e mutevole che solleva diverse questioni interpretative non facilmente superabili, specie nel settore dell'imposizione diretta. La natura personale dell'imposizione, infatti, impone una netta distinzione tra gli accordi associativi e quelli di scambio e richiede di imputare ai contribuenti i redditi derivanti dalle attività da questi poste in essere anche quando svolte in modo coordinato per il compimento di un progetto comune.

Sebbene l'ordinamento preveda numerose discipline applicabili alle varie forme di collaborazione, nessuna di esse risulta in grado di gestire adeguatamente il fenomeno nella sua completezza.

Il consorzio rappresenta l'istituto prediletto per la collaborazione tra imprese in quanto costituisce un mezzo che le imprese possono utilizzare congiuntamente per il raggiungimento di obiettivi non perseguibili singolarmente.

La strumentalità del consorzio rispetto alle consorziate, tuttavia, solleva alcune problematiche di natura tributaria. Ricorrente è infatti la tentazione di considerare il consorzio “trasparente” ai fini fiscali, con la conseguente imputazione delle operazioni da questo compiute in capo alle consorziate per conto delle quali opera.

Questa impostazione, tuttavia, svaluta eccessivamente la figura del consorzio, portatore di una propria capacità contributiva, come dimostra la scelta dello stesso legislatore di includerlo tra i soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle società.

La funzione strumentale che questo assume e che costituisce diretta conseguenza del fine mutualistico perseguito, in altri termini, non può incidere sull’imputazione dei redditi derivanti dalle operazioni compiute dal consorzio.

Ferma la soggettività giuridica dell’organizzazione consortile, ciò a cui occorre fare riferimento è l’attività che questi redditi ha prodotto. Così, se tale attività è posta in essere dal consorzio con mezzi propri e secondo modalità stabilite dagli organi consortili, i redditi vengono imputati al consorzio stesso in quanto soggetto che ha prodotto il reddito e che, secondo la terminologia del TUIR, lo “possiede”. Quando, invece, l’attività è svolta dalle consorziate o sotto le loro direttive il reddito é prodotto da queste ultime.

La disciplina del contratto di consorzio, tuttavia, impone agli imprenditori che intendono collaborare l’istituzione di un’organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese. Il consorzio, in altri termini, non può essere utilizzato in tutte quelle ipotesi in cui le parti intendono creare delle sinergie che non necessitano di un’organizzazione comune.

L’ordinamento ha quindi offerto per le collaborazioni più leggere alcune soluzioni le quali, tuttavia, risultano inadeguate sotto molteplici punti di vista, e segnatamente sotto il profilo tributario.

Le norme in materia di subfornitura e il *franchising*, ad esempio, sono per lo più descrittive e destinate a tutelare il contraente debole da possibili abusi del soggetto economicamente più forte. Le imprese hanno quindi fatto ampio ricorso alla libertà contrattuale elaborando tipologie di accordi e patti generalmente ricondotti nella nozione di *joint venture*.

Pur in assenza di un’organizzazione comune, il profilo “unitario” di tali accordi è stato valorizzato nell’ambito delle collaborazioni temporanee tra imprese finalizzate

alla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici, in cui più imprese conferiscono un mandato collettivo alla cd. capofila.

Sotto il profilo fiscale, la questione circa la corretta imputazione dei redditi derivanti dall'attività del mandatario deve essere risolta nel senso che l'imputazione segue, come nel caso dei consorzi, lo svolgimento dell'attività che il reddito ha generato.

In sostanza, quando il mandatario svolge solo una funzione di mera rappresentanza e coordinamento, i corrispettivi lordi versati dal committente devono essere imputati alle singole imprese aderenti, secondo la quota di attività svolta, desumibile dall'accordo stesso. Quando, invece, il mandato ha per oggetto non la gestione di una singola operazione, ma un più ampio affare caratterizzato da un potere discrezionale del mandatario, l'imposizione avviene in capo a quest'ultimo.

Peraltro, l'accordo alla base di un'ATI può anche dar vita ad un soggetto passivo atipico distinto dalle imprese che vi partecipano. L'organizzazione così creata costituisce un soggetto passivo IRES, obbligato in quanto tale a liquidare e versare l'imposta dovuta e ad adempiere a tutti gli obblighi formali previsti.

Solo in casi eccezionali gli accordi di collaborazione potranno essere qualificati quali società di fatto e assoggettati al regime di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, coerentemente alla natura derogatoria di tale disciplina.

Un altro filone legislativo ugualmente destinato a trovare applicazione solo con riferimento a talune forme di collaborazione è quello relativo ai distretti, che introduce una forma di tassazione diretta in cui la capacità contributiva presa a riferimento non è quella delle singole imprese ma quella della catena produttiva unitamente considerata.

Le difficoltà di individuare, con parametri giuridici certi e stabili, i gradi e le forme di collaborazione interimprenditoriale, conducono tuttavia a ritenere non facilmente attuabile una forma di imposizione "unitaria".

Se, infatti, non può escludersi per il gruppo di imprese (fondato sul controllo di diritto) la possibilità di individuare nel bilancio consolidato una sorta di capacità contributiva del gruppo, riconnessa al potere direzionale della capogruppo, tale giustificazione non trova riferimenti giuridici certi nella realtà distrettuale nella quale l'attività delle imprese non viene svolta in modo unitario sotto la direzione

dell'organo comune del distretto, ma risulta il frutto di liberi accordi tra le imprese che ne fanno parte.

In un quadro caratterizzato, da un lato, dall'assenza di una disciplina generale destinata a regolare il variegato fenomeno della collaborazione tra imprese e, in particolare modo, le aggregazioni che non richiedono la costituzione di una struttura comune, e, dall'altro, dal *favor* politico verso tali forme di organizzazione della produzione, si inserisce il contratto di rete di cui al Dl. 10 febbraio 2009, n. 5.

La sua attuale disciplina e le numerose modifiche apportate nel corso di questi cinque anni, confermano tuttavia un approccio ambiguo e, sotto certi aspetti, incoerente del legislatore.

Quando le imprese decidano di istituire un fondo e nominare un ufficio comuni, il loro regime suggerisce l'idea di un contratto destinato a creare un'autonoma organizzazione secondo un modello non dissimile da quello consortile.

Tale impostazione, quindi, mal si concilia con la scelta di attribuire la soggettività giuridica solo in caso di adempimento di particolari procedure formali che, tuttavia, non determinano conseguenze in tema di disciplina applicabile la quale, pertanto, risulta la medesima sia per le reti-soggetto che per le reti-contratto.

Questa ambiguità e l'ampia libertà concessa alle parti circa la definizione dei poteri di gestione e di rappresentanza dell'organo comune, la sua composizione e le regole per l'assunzione delle decisioni di partecipanti, conducono, sotto il profilo della soggettività tributaria, alle medesime conclusioni alle quali si è giunti con riferimento agli accordi delle ATI (e delle *contractual joint venture* in genere).

Le imprese che concludono un contratto di rete potrebbero invero prevedere la creazione di una struttura propriamente corporativa tipica degli enti associativi ma non iscrivere tale contratto secondo la procedura che gli consentirebbe di acquisire formalmente la soggettività. In questo caso la rete non acquista la soggettività mediante la particolare procedura prevista dal Dl. 5/2009 ma la acquista comunque "*ex contractu*".

Le imprese che intendono collaborare attraverso lo strumento del contratto di rete, quindi, confidando nella formulazione della norma, potrebbero, anche inconsapevolmente, dar vita ad un soggetto passivo d'imposta, rientrante nella clausola residu-

ale di cui all'art. 73, co. 2, del TUIR e come tale tenuto all'osservanza di tutti gli obblighi sostanziali e formali previsti.

L'incertezza degli operatori risulta peraltro aggravata dal "magmatico" contesto normativo di riferimento.

Se, infatti, la disciplina dei consorzi mostra una certa costanza sia con riferimento alla normativa di diritto comune che al regime fiscale di favore ad essi applicabile, gli altri istituti, specie quelli più recenti, si caratterizzano, da un lato, per una disciplina di diritto comune più volte modificata (o in più occasioni "riproposta" e mai attuata) e, dall'altro, per la presenza di misure di favore limitate nel tempo e non quantificabili *a priori* dal contribuente.

Il Dl. 5/2009, istitutivo del contratto di rete, ha infatti subito ben otto modifiche negli ultimi cinque anni, mentre il regime di favore previsto dal Dl. 31 maggio 2010 n. 78 ha trovato applicazione solo per tre esercizi di imposta durante i quali i contribuenti hanno avuto conoscenza dell'effettivo ammontare dell'agevolazione spettante solo *ex post*.

I contraddittori interventi del legislatore, peraltro, non solo si pongono in contrasto con le esigenze di certezza degli imprenditori, ma dimostrano l'incapacità del legislatore di svolgere quel ruolo di sostegno all'economia legittimato dall'Unione Europea e, ancor prima, dai costituenti, i quali hanno riservato alla legge il compito di indirizzare l'attività economica degli imprenditori verso situazioni di maggiori efficienza produttiva (art. 41, co. 3, Cost.).

Invero, sia la Carta costituzionale che le fonti comunitarie non vietano ma anzi favoriscono politiche di sostegno per le imprese che intendono collaborare, purché l'aiuto sia accuratamente calibrato verso quegli obiettivi in grado di garantire una maggiore competitività alle imprese che ne beneficiano.

Queste osservazioni e la constatata assenza di un quadro legislativo capace di rispondere alle esigenze delle imprese, quindi, mal si conciliano con la volontà politica, in più occasioni manifestata, di agevolare le imprese e di garantire una maggiore stabilità e certezza giuridica.