

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

QUALE REGIME FISCALE PER IL “NUOVO” CONTRATTO DI RETE?^{1*}

di *Thomas Tassani*

1. Dai distretti produttivi al contratto di rete: storia di un difficile sviluppo normativo

L'evoluzione legislativa che ha portato ad introdurre nell'ordinamento giuridico italiano il contratto di rete è stata quanto mai lunga e travagliata, nonostante le ripetute sollecitazioni del mondo imprenditoriale, ma anche della dottrina, a prevedere una disciplina in grado di regolare le diverse tipologie di “collaborazione” ed “integrazione” tra imprese, soprattutto medio-piccole.

Tuttavia, proprio la difficoltà a collocare entro un rigido modello legislativo le, naturalmente atipiche, forme di collaborazione tra imprese ha portato il nostro sistema a scegliere, sperimentare ed infine abbandonare diverse opzioni normative. Questi continui “*stop and go*” hanno coinciso con l'alternarsi di visioni politiche differenti e con, elemento assai rilevante, una crisi economico-finanziaria che ha lasciato ben pochi spazi ad interventi di sostegno finanziario e fiscale che appaiono invero fondamentali, almeno nelle fasi iniziali di adozione dei modelli.

Il quadro degli interventi succedutisi a partire dal 2005 mostra, in ogni caso, una evidente schizofrenia normativa che molto dice rispetto alle capacità del legislatore italiano di rispondere per tempo alle esigenze economiche e sociali.

Con la legge n. 266/2005 sono stati introdotti i “distretti produttivi” ed è stato previsto un regime di “fiscalità di distretto”, da attuarsi attraverso l'emanazione di appositi decreti ministeriali, che non hanno mai visto la luce; con il d.l. n. 112/2008 è stato abbandonato il modello dei distretti per

^{1*} Il presente scritto riproduce parte delle considerazioni svolte dall'Autore nel convegno di Confindustria “*Il contratto di rete: istruzioni per l'uso*”, tenutosi a Roma il 22 giugno 2011 e nello scritto di prossima pubblicazione nella collettanea “*L'economia della piccola impresa*”, a cura di G.Calcagnini e I. Favaretto (editore FrancoAngeli).

accogliere quello delle “reti di imprese”; con il d.l. n. 5/2009 è stato disciplinato il “contratto di rete”, estendendo a questo le disposizioni del 2005 relative alla fiscalità dei distretti, salvo escluderle quasi immediatamente per effetto della legge n. 99/2009.

Infine, il d.l. n. 78/2010 (convertito in legge n. 122/2010), ha apportato significative modifiche alla stessa definizione del contratto di rete contenuta nel d.l. n. 5/2009 ed ha introdotto una norma di agevolazione fiscale. Confidando nella stabilità dell’attuale assetto normativo si cercherà, nelle pagine che seguono, di individuare i tratti che caratterizzano la fiscalità del contratto di rete.

2. Disciplina e natura giuridica del contratto di rete

Con il contratto di rete, definito dall’art. 3, comma 4-ter, d.l. n. 5/009, più imprenditori “perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato”.

Tale scopo è raggiunto attraverso l’obbligo a collaborare, sulla base di un “programma comune di rete”, in forme ed ambiti predeterminati, attinenti all’esercizio delle proprie imprese o a scambiarsi informazioni o prestazioni o ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell’oggetto della propria impresa.

Il contratto di rete, che deve essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata ed iscritto nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante (elemento che condiziona l’efficacia del contratto ai sensi del comma 4-quater), può prevedere l’istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune.

La dottrina si è divisa circa la natura giuridica del contratto di rete, che è stato definito quale “contratto transtipico”, destinato ad essere impiegato per funzioni diverse; quale tipo di consorzio; quale mero “contratto di collaborazione”; quale nuova figura negoziale.

Anche se sembra chiara la riconducibilità dello stesso ai contratti plurilaterali con comunione di scopo e non a quelli a prestazioni corrispettive, le incertezze della ricostruzione teorica nascono dalla eterogeneità di contenuti che il contratto di rete può avere e quindi dalla estrema flessibilità del modello giuridico, lasciato in gran parte alle scelte di autonomia negoziale.

Secondo quando previsto dalla disposizione legislativa, il contratto di rete può essere utilizzato per scambiarsi informazioni di carattere industriale, commerciale, tecnico o tecnologico; scambiarsi prestazioni; collaborare in ambiti comuni alle proprie imprese; esercitare in comune una o più attività inerenti alle proprie imprese. Circa la struttura del contratto, le parti possono prevedere o non prevedere un fondo patrimoniale ed un

organo comune; prevedere che l’organo comune gestisca anche solo una parte del programma di rete; prevedere che gli apporti avvengano in un patrimonio destinato *ex art. 2447-bis c.c.*

Già da queste considerazioni, emerge molto chiaramente come non possa parlarsi di un *contratto* di rete ma di più *contratti* di rete, che potranno assumere natura ed effetti differenti, coerentemente con il maggiore o minore grado di integrazione scelto dalle imprese.

Proprio per questo diventa fondamentale la definizione, attraverso le forme qualificate dell’atto pubblico e della scrittura privata autenticata, del programma di rete e, quindi, dell’indicazione dei diritti e degli obblighi di ciascun partecipante, delle scelte operate relativamente a fondo, organo comune, durata, modalità di adesione, obiettivi strategici, ecc.

I contratti di rete possono essere stipulati da due o più imprenditori e tale qualifica soggettiva consente di comprendere sia gli imprenditori individuali sia quelli societari; dal punto di vista formale, dunque, la disciplina non è riservata alle sole PMI.

Tuttavia, che la *ratio* sia proprio quella di supportare gli imprenditori medio-piccoli emerge non solo dalle esigenze operative, sentite proprio da tali soggetti, che il contratto di rete può soddisfare, ma anche dalle forme di incentivi previste.

Si tratta di incentivi di carattere amministrativo (procedure semplificate nei rapporti con la Pubblica Amministrazione), finanziario (accesso al credito), per la ricerca e sviluppo, regolate dall’art. 1, comma 368, lett. b), c), e), legge 266/05, che tuttavia richiedono di provvedimenti applicativi che al momento non sono stati adottati.

Già operativa è invece la “nuova” agevolazione fiscale, introdotta dal d.l. n. 78/2010, di cui si parlerà in seguito.

3. Il problema della soggettività giuridica e fiscale della rete

L’introduzione del contratto di rete nell’ordinamento giuridico italiano è avvenuta senza la previsione di uno specifico regime impositivo, rendendo quindi necessaria un’opera di interpretazione dei principi e delle disposizioni esistenti, per valutarne la riferibilità alla “nuova” figura negoziale.

In questo senso, l’individuazione del trattamento fiscale ruota intorno ad una, fondamentale, questione: la rete è oppure no un autonomo soggetto giuridico?

Se si ritiene che, attraverso la conclusione del contratto e la partecipazione al programma, le parti diano vita ad un soggetto di diritto, così come accade quando si costituisce una società o un ente, sarà inevitabile considerare una autonoma capacità contributiva facente capo a tale nuovo soggetto passivo di imposta.

Conseguentemente, occorrerà valutare gli atti posti in essere dall'organo comune, in esecuzione del programma di rete, come in grado di realizzare fattispecie impositive imputabili alla rete-soggetto e lo stesso dovrà dirsi dei beni costituenti il fondo comune. I redditi in questo modo prodotti, saranno dunque tassabili ai fini Ires con l'aliquota ordinaria del 27.5 % e vi sarà una normale rilevanza ai fini Iva delle operazioni attive e passive, con una soggettività anche ai fini degli obblighi formali, cui corrisponderà, tra l'altro, un numero di partita Iva della rete.

Per quanto attiene i rapporti tra la rete-soggetto ed i partecipanti, gli stessi dovrebbero essere considerati alla stregua di "partecipazioni", analogamente a quanto accade per i soci o partecipanti di società ed enti, con un regime fiscale analogo ai conferimenti per quanto riguarda gli apporti al fondo comune; un "valore fiscale" della partecipazione in grado di rilevare in ipotesi di scioglimento del vincolo; la tassazione degli utili distribuiti (o la deduzione delle perdite ripartite). Inoltre, si dovrebbe affermare, in questa prospettiva tassazione con imposta fissa di registro del contratto di rete, equiparandolo all'atto di costituzione di società ed enti commerciali.

Se invece si ritiene che la conclusione del contratto di rete non sia in grado di far nascere un soggetto giuridico, ne deriva che gli atti, i beni, i diritti e gli obblighi nascenti dal contratto saranno riferibili, quota parte, ai singoli partecipanti; che la titolarità delle situazioni giuridiche rimarrà sempre individuale, benché vi possa essere una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi da parte dell'organo comune, secondo le regole del mandato.

Questi pochi cenni riescono a delineare due regimi impositivi profondamente differenti che corrispondono alla netta alternativa tra valutazione fiscale di un unico soggetto e tassazione di un'unica capacità contributiva e considerazione fiscale di un insieme coordinato di attività individuali, imputabili a distinti soggetti, pur se rappresentati unitariamente.

In diritto tributario, si ritiene vi sia una tendenziale coincidenza tra soggettività tributaria e soggettività civilistica, essendo necessaria la attitudine ad una autonoma a titolarità dei rapporti sostanziali. In questo senso, il requisito residuale dell'art. 73, secondo comma, T.u.i.r., 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.

Come rileva buona parte della dottrina, sembra doversi affermare che il modello accolto dal legislatore nell'art. 3, d.l. 5/2009, sia quello del contratto di rete quale contratto plurilaterale con comunione di scopo, che non comporta l'assunzione di una autonoma soggettività giuridica e, quindi, neppure fiscale.

Lo si può desumere non solo dalla considerazione che buona parte dei contenuti possibili della rete sembrano risolversi in mere collaborazioni di

attività individuali o in scambi di informazioni e competenze, non in grado quindi di configurare una “attività comune” nel senso prima precisato; ma anche e soprattutto dal chiaro riferimento al rapporto di “mandato” che legherebbe l’organo comune ai singoli partecipanti alla rete.

L’ufficio di “organo comune” configurerebbe, in particolare, un “mandato con rappresentanza” dei singoli partecipanti che sarebbero così rappresentati congiuntamente nei confronti dei terzi ma con effetti, degli atti posti in essere, che si riverbererebbero direttamente nelle sfere individuali dei rappresentati.

Il rapporto di mandato si differenzia chiaramente dalla “rappresentanza organica”, propria degli enti collettivi, essendo quindi incompatibile con la costruzione di una autonoma soggettività; a maggior ragione se si considera che il mandato può essere conferito per l’esecuzione dell’intero programma, oppure per singole fasi, oppure anche per attività individuali delle imprese che non trovano riscontro nel programma di rete.

Se dunque il modello legislativo sembra essere nel senso della inconfigurabilità di una soggettività della rete, occorre al tempo stesso chiedersi se tale opzione legislativa sia o meno disponibile; e quindi se le parti di un contratto di rete possano invece propendere per la realizzazione di una rete-soggetto, quando a ciò corrisponda la predisposizione di una struttura organizzativa idonea all’esercizio di una attività economica comune. O se, al contrario, la soggettivazione della struttura sia possibile solo attraverso altre forme negoziali (società, consorzi), incompatibili con il contratto di rete. Il diniego della autonoma soggettività civilistica e fiscale è però affermato espressamente dalla Amministrazione finanziaria che nella Circolare n. 4/E/2011 sostiene che “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”.

Ed è estremamente significativo un passaggio della Comunicazione della Commissione Europea (del 26/01/11, C-8939), che ha ritenuto compatibile con il Trattato l’agevolazione fiscale prevista per i contratti di rete, nella quale si rileva che “*the Italian authorities have clarified that the cooperation network will not have separate legal personality*”.

La mancanza di una autonoma soggettività è dunque uno degli elementi valutati dalla Commissione per dichiarare la legittimità comunitaria della agevolazione fiscale, con la conseguenza che ogni diversa interpretazione potrebbe teoricamente mettere in discussione l’effettiva operatività del trattamento agevolativo.

4. La fiscalità “ordinaria” del contratto di rete

L'individuazione del regime fiscale ordinario del contratto di rete deve dunque in primo luogo fondarsi, in base alle osservazioni fin qui svolte, sulla considerazione che il modello normativo recato dal d.l. n. 5/2009, è quello di una rete senza soggettività giuridica, in cui i rapporti tra aderenti alla rete e organo comune sono riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza ed in cui il fondo comune, quando esistente (e salvo che non vi sia l'opzione per i patrimoni destinati), non è configurabile quale il patrimonio di un soggetto, bensì come un insieme di beni e diritti in comproprietà tra i partecipanti alla rete.

Se questo è il quadro generale di riferimento, ne deriva che le fattispecie impositive, poste in essere in esecuzione del programma di rete dall'organo comune, devono essere in realtà riferite ai singoli partecipanti alla rete, posto il potere di rappresentanza dell'organo comune.

Gli atti di esecuzione del programma di rete potranno dunque far nascere situazioni giuridiche attive e passive dal punto di vista fiscale (sostanziali e formali) che dovranno necessariamente essere imputate ai singoli partecipanti, tendenzialmente in rapporto alla loro “partecipazione” (ossia ai diritti ed agli obblighi enunciati nel contratto di rete).

Inoltre, le vicende giuridiche relative al fondo comune e quindi alla costituzione, all'incremento ed allo scioglimento dello stesso dovranno essere considerati come attinenti alle sfere giuridiche individuali dei partecipanti.

5. La fiscalità “agevolata” del contratto di rete

L'unica agevolazione fiscale allo stato attuale prevista per il contratto di rete è quella introdotta dall'art. 42, d.l. n. 78/2010, che si sostanzia in una sospensione di imposta, ai fini delle imposte sui redditi ed Irap, per gli investimenti effettuati dalle imprese aderenti al programma di rete.

La scelta agevolativa, che ha avuto il *placet* della Commissione Europea (C-8939 del 26/01/11), risulta coerente con l'assenza di una soggettività della rete, visto che riconosce il trattamento di favore alle singole imprese, in relazione alle proprie scelte individuali di destinazione e non invece alla rete nel suo complesso.

Possono godere della agevolazione le imprese che hanno originariamente sottoscritto un contratto di rete o che vi hanno successivamente aderito, siano esse imprese residenti o stabili organizzazioni di imprese non residenti.

Presupposto sostanziale, che deve però avere una adeguata rappresentazione formale, è che le imprese destinino gli utili al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, vincolandoli alla realizzazione

degli investimenti previsti dal programma comune di rete. Di tale destinazione deve essere dato conto in bilancio, tramite una corrispondente riserva, di cui deve essere data informazione nella nota integrativa.

Ulteriormente, è necessario che il programma di rete sia stato preventivamente asseverato da parte degli organismi espressione dell'associazione imprenditoriale individuati dal D.l. del Ministero delle Finanze del 25/2/2011.

Adesione al contratto, asseverazione del programma, destinazione degli utili sono dunque elementi necessari per l'applicazione della agevolazione, insieme all'aspetto temporale. Nel senso che gli investimenti di rete, per i quali vi è stato l'apporto al fondo comune, devono essere realizzati entro l'esercizio successivo a quello in cui vi è stata la delibera di accantonamento degli utili. La realizzazione implica l'effettivo utilizzo degli apporti nell'acquisto di servizi e beni funzionali alla esecuzione del programma di rete.

Nel rispetto delle condizioni esaminate, gli utili accantonati a riserva potranno concorrere alla formazione del reddito e quindi essere tassati nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio oppure in cui viene meno l'adesione al contratto di rete.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. 15/E del 14/4/2011), la norma "istituisce un regime di sospensione di imposta sugli utili dell'esercizio, al netto delle imposte di competenza, accantonati ad apposita riserva, attuato per effetto di una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi".

Qualche perplessità sussiste rispetto alla definitività o temporaneità della sospensione di imposta, anche se, secondo un convincente orientamento dottrinale, il regime di esenzione si consoliderebbe in capo all'impresa contraente nel caso in cui si realizzino gli investimenti previsti dal programma.

L'agevolazione si applica agli utili accantonati dall'esercizio in corso al 31/12/2010 e fino al periodo di imposta in corso al 31/12/2012, presentandosi dunque come delimitata temporalmente, oltre ad essere prevista non oltre il tetto dei 20 milioni di euro per il 201 e di 14 milioni per ciascuno degli anni 2012 e 2013.