

FOCUS FISCALE

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

LA FISCALITA' DELLE RETI DI IMPRESA SECONDO L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA ITALIANA

di *Thomas Tassani*

1. Premessa

Con la circolare n. 20/E del 18/6/2013 l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla fiscalità del contratto di rete, nelle diverse imposte ed alla luce delle diverse possibili configurazioni negoziali.

La circolare era molto attesa, soprattutto dagli operatori, sia perché la disciplina del contratto di rete, originariamente introdotta dall'art. 3, commi 4-ter e 4-quater d.l. 5/2009, nulla prevede rispetto al regime tributario¹; sia perché le più recenti modifiche normative hanno notevolmente inciso sul contenuto e sulla natura dell'istituto, generando ulteriori dubbi sulle conseguenze di ordine fiscale. Come nota la stessa Agenzia delle Entrate, a seguito degli interventi legislativi del 2012², è oggi possibile concludere due tipologie di contratti che danno vita a due differenti forme giuridiche di reti: la rete-contratto e la rete-soggetto.

Nel modello della rete-soggetto, con organo e fondo comuni, si crea un nuovo soggetto giuridico e l'effetto della "soggettivazione" è ricondotto alla volontà delle parti, attraverso la iscrizione del contratto nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede.

Nel modello della rete-contratto, invece non si crea un nuovo soggetto giuridico, l'eventuale organo comune agendo non in forza di una rappresentanza organica, bensì di un mandato (normalmente con rappresentanza).

E' peraltro da sottolineare che la rete-contratto può avere, oltre all'organo comune anche un fondo patrimoniale comune.

Non solo, quindi, si tratta di considerare le conseguenze fiscali di due possibili modelli di rete ma anche di valutare l'impatto delle singole scelte negoziali.³

¹ L'unica disposizione fiscale prevista per le reti di imprese è quella dell'art. 42, comma 2- quater, d.l. n. 78/2010, che prevede una agevolazione temporanea ed ormai terminata per gli utili destinati al fondo comune da parte delle singole imprese partecipanti.

² Art. 45, d.l. 83/2012 ed art. 36, d.l. 179/2012.

³ Non si farà riferimento alle precisazioni in tema di agevolazione fiscale, soprattutto perché trattasi di un regime ormai non più in vigore.

2. La fiscalità della rete-soggetto

Gli imprenditori partecipanti ad un contratto di rete possono, se sono previsti fondo ed organo comune, optare per la soggettività giuridica, come si è detto.

Nell'imposta di registro, tale contratto deve essere tassato, secondo l'Agenzia, ai sensi dell'art. 4, lett. a), Tariffa Dpr 131/1986, ossia considerandolo quale atto di costituzione di "enti diversi dalle società", ma solo nel caso in cui la rete abbia per oggetto "esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

Qualora la rete-soggetto abbia come scopo quello di esercitare una attività economica nei confronti dei terzi in modo abituale che sia *ulteriore* rispetto a quella delle singole imprese, si potrà quindi tassare l'atto di costituzione con l'imposta fissa di registro (se vi sono solo apporti di denaro o beni mobili oppure di aziende o rami di azienda) oppure con l'imposta proporzionale (in caso di apporti di beni immobili), secondo le aliquote dell'art. 1 Tariffa.

Qualora il contratto di rete si configuri invece quale atto di costituzione di un ente non commerciale o non agricolo, l'atto di costituzione sconterà l'imposizione "residuale" del 3% di cui all'art. 9, Tariffa, Dpr 131/1986, sul valore dei beni e diritti apportati.

Nelle altre imposte, la costituzione della rete-soggetto determina:

- la nascita di un nuovo soggetto Ires, in capo a cui tassare i redditi prodotti dai beni o dalla attività esercitata, con aliquota proporzionale del 27,5%;
- sempre ai fini delle imposte sui redditi, la rete-soggetto potrà essere considerata ente commerciale o non commerciale in base alla attività svolta, con applicazione dei diversi regimi di determinazione del reddito;
- una autonoma soggettività Irap, ulteriormente distinguendosi tra enti commerciali e non commerciali;
- una autonoma soggettività Iva, sussistendo gli ulteriori requisiti (in particolare, lo svolgimento di una attività commerciale o agricola), con attribuzione di un proprio numero di partita Iva;
- la considerazione dei rapporti tra singoli partecipanti e rete-soggetto alla stregua di rapporti di "partecipazione".⁴

⁴Occorre anche sottolineare che, secondo l'Agenzia, in caso di costituzione di una rete-soggetto non si potrebbe godere della agevolazione fiscale *ex art. 42, comma 2-quater, d.l. 78/2010*. La conclusione, peraltro non troppo convincente, pare essere soprattutto basata sulla decisione della Commissione Europea (del 26/1/2011) con cui si è ritenuto che la agevolazione non costituisce aiuto di stato, nel presupposto che la rete di impresa non abbia una propria soggettività giuridica.

3. La fiscalità della rete-contratto.

In relazione alla rete-contratto, le precisazioni della circolare in commento risultano particolarmente interessanti, proprio con riferimento alla tassazione indiretta del contratto di rete.

Secondo l'Agenzia, la conclusione del contratto di rete deve essere tassata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 Tariffa, Dpr 131/1986, in quanto si tratterebbe di una ipotesi di costituzione di un vincolo di destinazione non traslativa.

Sul punto, la circolare richiama l'orientamento in base al quale la costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni e sconta l'imposta di registro in misura fissa. Inoltre, è precisato che attraverso il contratto di rete le imprese partecipanti "con i conferimenti al fondo patrimoniale comune, destinano parte del proprio patrimonio alla realizzazione del programma comune senza, tuttavia, che si verifichi alcun effetto traslativo".

La precisazione è molto importante e sembra ricondursi a quell'orientamento dottrinale secondo cui nella rete-contratto il fondo patrimoniale rappresenterebbe una ipotesi di separazione patrimoniale, non realizzandosi fenomeni traslativi.

In particolare, è stato affermato che la rete rappresenterebbe "un'ipotesi normativa di patrimonio autonomo, da intendersi quale somma dei patrimoni separati appartenenti alle imprese partecipanti e la cui separazione è subordinata alla realizzazione della destinazione all'accrescimento e all'innovatività del programma di rete".⁵

In questa prospettiva, dunque, non solo l'imposizione nel tributo di registro sarebbe fissa quale che sia il contenuto dei beni "apportati" al fondo comune di rete ma lo stesso dovrebbe dirsi, anche sul punto la circolare non si sofferma, per le imposte ipotecarie e catastali in caso di beni immobili.

Nelle altre imposte, la rete-contratto conduce a problemi soprattutto in relazione alla rappresentazione fiscale degli atti posti in essere in esecuzione del contratto di rete. Sul punto, si possono riassumere come segue le indicazioni della circolare:

- in caso di operazioni compiute dall'organo comune quale mandatario con rappresentanza, gli effetti fiscali degli atti si riferiscono e si imputano pro-quota ai singoli partecipanti. Con la conseguenza, per le operazioni passive, che il costo è frazionabile e deducibile dai singoli redditi di impresa e l'Iva in questo stesso modo detraibile. Ciò tuttavia

⁵M. BIANCA, *Il modello normativo del contratto di rete*, in AA.VV., *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, a cura di Cafaggi-Iamiceli-Mosco, Milano, 2012, 55. Simile soluzione teorica riuscirebbe inoltre a ricomprendere anche la esecuzione del conferimento tramite "apporto di un patrimonio destinato", ex art. 2447-bis, c.c., espressamente prevista dall'art. 3, comma 4-ter, lett. c), d.l. 5/2009.

comporta la necessità della emissione di tante fatture quante sono gli imprenditori partecipanti alla rete. In modo speculare occorre operare per le operazioni attive;

- in caso di operazioni compiute da un mandatario senza rappresentanza (es. impresa “capofila”) non si realizza alcun effetto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti, la capofila dovendo “ribaltare” i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo o rivendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese;
- in ipotesi di un conto corrente acceso con il codice fiscale della rete⁶, gli interessi attivi sono riferibili pro-quota a ciascuna impresa partecipante, in proporzione agli apporti o al diverso criterio indicato nel contratto.

Thomas Tassani
Università degli Studi di Urbino “Carlo Bo”
thomas.tassani@uniurb.it

⁶La Ris. n. 70/E/2011 ha chiarito che alla rete, anche in assenza di soggettività giuridica e fiscale, può essere attribuito un proprio codice fiscale.