



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Prime note sui profili tributari del contratto di rete.

di Christian Califano

Abstract:

The aim of the business networks contract is to address economic activities towards more efficient production and competitiveness situations. This figure should incorporate legal forms of business organization that, in the economic- management practice, are defined as "business networks". Even though the debate is still open, however the Italian legislation has been the first to introduce a specific discipline. In fact, either Community legislation or the legislation of individual Member States, do not contemplate this discipline. The business networks contract cannot be considered as the already know corporate organization , such as consortium or association: the new provisions, in fact, have critical issues that impact on the tax regime of the matter. The complexity of the phenomenology of the business networks needs of the construction of an effective contractual settlement suitable to satisfy the needs of those wishing to use the business networks contract, even to benefit of the special provision providing tax relief measures. This benefits provide a (temporary) exclusion, from the calculation of taxable income, of an amount of profits when they are allocated to a specific mutual fund or to an assets and they are used for investment under the joint program provided by the business network. In any case, these tax relief measures must compete with the rigid European principles of State aid.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Inquadramento generale e soggettività. – 3. Le condizioni di applicabilità delle norme di incentivazione. – 4. Il regime di agevolazione fiscale. – 5. Modalità procedurali ed interventi agevolativi settoriali. – 6. Profili europei. – 7. Osservazioni conclusive.

1. Introduzione

Il contratto di rete rappresenta il tentativo di realizzare una forma negoziale che dia una qualificazione a “quell’insieme di relazioni di tipo cooperativo e tendenzialmente stabili tra due o più imprese formalmente e giuridicamente distinte, anche concorrenti, tra le cui

attività esista o si generi una qualche interdipendenza ed emerga un'esigenza di coordinamento, alla quale la rete risponda ricorrendo a strumenti di governo diversi⁵².

Il legislatore italiano, con l'introduzione del contratto di rete⁵³ e con la finalità di indirizzare l'attività economica verso situazioni di maggiori efficienza produttiva e di competitività⁵⁴, ha previsto una figura giuridica nella quale dovrebbero confluire forme organizzative imprenditoriali che, nella prassi economico-aziendale, sono da tempo definite "reti di imprese".

Sebbene il dibattito sia ancora aperto, all'Italia deve comunque riconoscersi il primato di aver introdotto una disciplina *ad hoc* in quanto, né a livello di normativa o di indirizzo comunitario, né a livello di legislazione dei singoli Stati membri, tale figura era prevista. Come è stato efficacemente osservato sul punto, la nuova normativa italiana potrebbe fungere da stimolo affinché si arrivi a disciplinare forme di reti che si diramino in Europa attraverso lo strumento delle reti transnazionali⁵⁵.

La rete di imprese nasce, dunque, per contratto e senza personalità giuridica⁵⁶, non lasciandosi inserire nelle categorie note dell'organizzazione societaria, consortile o anche soltanto associativa⁵⁷; si tratta dunque di inquadrare, sia sul piano sistematico, sia esegetico, la nuova disciplina che, nei termini anzidetti, investe i concetti fondamentali del diritto civile e commerciale.

Le nuove disposizioni presentano talune criticità che hanno riflessi anche in ordine all'inquadramento tributario della disciplina quale, *in primis*, il problema della autonoma soggettività della rete rispetto alle imprese che vi fanno parte.

⁵² Così P. IAMICELI, *Le reti di imprese: modelli contrattuali di coordinamento*, in "Reti di imprese tra regolazione norme sociali a cura di Cafaggi", Bologna, 2004, 128, che riprende la definizione precedentemente formulata in H. COLLINS, *Introduction: The Research Agenda of Implicit Dimension of Contracts*, in *Implicit Dimension of Contract. Discrete, Relational and Network Contracts*, a cura di Campbell, Collins e Wightman, Oxford-Portland, 2003, 19 ss; da ultimo, si v. D. SCARPA, *Integrazione di imprese e destinazione patrimoniale*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 1, 167 ss.

⁵³ Il contratto di rete, prima disciplinato dall'art. 6-bis, co. 2, D.l. n. 112/2008, introdotto dalla legge di conversione n. 133/2008, è stato poi regolato dall'art. 3, commi da 4-ter a 4-quinquies, D.l. 10 febbraio 2009, n. 5, conv. dalla L. 9 agosto 2009, n. 99 ed, infine, dall'art. 42, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. n. 122/2010.

⁵⁴ M. D'AURIA, *Dal concetto di rete di imprese al contratto di rete*, in AA.VV., *I contratti di rete*, Rassegna n. 1/2010 de Il Corriere del Merito, 19.

⁵⁵ In questi termini P.ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 4/5, 952.

⁵⁶ Così ancora P.ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 952; sul punto è stato criticamente evidenziato da F. MACARIO, *Il "contratto" e "la rete": brevi note sul riduzionismo legislativo*, in *I contratti*, 2009, 10, 951, che il legislatore, intervenendo nell'intento di disciplinare una nuova tipologia, avrebbe "definito" e non "disciplinato" il contratto di rete.

⁵⁷ F. MACARIO – C. SCOGNAMILGLIO, *Reti di impresa e contratto di rete: spunti per un dibattito*, in *Contratti*, 2009, 10, 915.

La complessità della fenomenologia delle reti, nel loro difficile equilibrio tra contratto e organizzazione, rende necessaria la costruzione di una regolamentazione contrattuale efficace e idonea a soddisfare le esigenze dei soggetti che intendono avvalersi del contratto di rete⁵⁸ finalizzata anche, sul piano tributario, a beneficiare di specifiche norme che prevedono agevolazioni ed incentivi; tali misure, infatti, consentono di ottenere un regime di sospensione da imposta di una quota di utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma comune di rete (art. 42, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. n. 122/2010).

L'obiettivo di favorire la "aggregazione" tra imprese mediante agevolazioni di natura fiscale ha costituito, negli ultimi anni, una costante: in particolare, a parte le reti di imprese, sono stati previsti provvedimenti di incentivazione riferibili ai distretti produttivi⁵⁹ ed ai cd. "bonus aggregazioni"⁶⁰. Tali interventi devono, peraltro, misurarsi con i rigidi principi comunitari in materia di aiuti di Stato che vietano vantaggi fiscali selettivi a favore di determinate imprese o produzioni⁶¹ e che, dunque, limitano fortemente la fiscalità di vantaggio⁶².

2. Inquadramento generale e soggettività.

La rete viene definita come un "contratto di applicazione generale" con la principale funzione di creare delle regole dispositive – e quindi come tali liberamente derogabili dalle parti – attraverso le quali le imprese, pur restando autonome ed indipendenti le une dalle altre, realizzano dei progetti comuni con il preciso scopo di accrescere la loro capacità innovativa e competitività sul mercato⁶³.

⁵⁸ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, in *Notariato*, 2010, 4, 442 ss.

⁵⁹ Originariamente previste dall'art. 1, co. 366, L. n. 266/2005 e poi innovate dall'art. 3, co. 4-ter, L. n. 33/2009, tali misure consistono nella possibilità di optare per la tassazione consolidata di gruppo (*tassazione distrettuale*), ovvero di dare vita ad un nuovo soggetto passivo rappresentato dal "distretto produttivo" (*tassazione unitaria*): in ambedue i casi, inoltre, eventualmente concordando con l'Agenzia delle Entrate e con gli enti locali la misura dei rispettivi tributi. Su tali profili si v. C. RICCI, *I distretti produttivi e il diritto comunitario*, contenuto nello studio svolto nell'ambito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti su *La tassazione dei distretti produttivi: linee essenziali, criticità, profili comunitari*, 2006, coordinato da L. Del Federico e G. Melis.

⁶⁰ Il riferimento è ai cd. "bonus aggregazioni", di cui alla L. 27 dicembre 2006, n. 296 e poi modificato dal d.l. n. 5/2009, conv. dalla L. n. 33/2009 ed al "bonus" per le aggregazioni degli studi professionali prevista dall'art. 1, co. 70 ss., L. n. 244/2007; ; tale ultima misura è stata poi eliminata con decorrenza "retroattiva" 2010 dall'art. 1, co. 42, L. 13 dicembre 2010, n. 220, in quanto di fatto mai avviata non avendo ricevuto l'autorizzazione comunitaria.

⁶¹ L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in AA.VV., *I contratti di rete*, cit., 13.

⁶² G. MELIS, *Le delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 997.

⁶³ In tal senso F. CAFAGGI (a cura di), *Il contratto di rete. Commentario.*, Bologna, 2009, 15 ss.

Alla rete possono partecipare un numero indefinito di imprese; la forma prevista per il contratto di rete è quella dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Quanto al contenuto del contratto di rete la legge richiede, tra i punti principali, che il contratto indichi la precisa individuazione delle imprese aderenti alla rete, gli obiettivi strategici e le attività poste alla base della rete stessa che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato; vi è poi la necessità di identificare un organo comune incaricato di dare esecuzione ad un dettagliato "programma di rete", che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante, le modalità di realizzazione dello scopo comune da perseguirsi e, infine, l'istituzione di un patrimonio, necessario per la realizzazione dello scopo comune⁶⁴.

Sotto tale ultimo aspetto, specifico interesse riveste la previsione della creazione di un patrimonio della rete, senza con ciò prevedere che la rete stessa acquisti personalità giuridica o una sorta di soggettività (come nel caso delle associazioni temporanee di imprese e dei gruppi di imprese)⁶⁵.

Il patrimonio necessario per la realizzazione del programma di rete può essere rinvenuto o attraverso l'istituzione di un apposito fondo patrimoniale comune, oppure mediante la creazione, da parte di ciascuna impresa ed all'interno della stessa, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (*ex art. 2447-bis*, comma 1°, lett. a, Cod. Civ)⁶⁶.

In relazione ai profili dell'inquadramento soggettivo, è stato espresso dalla dottrina civilistica più di un dubbio, dal momento che la scelta del legislatore di richiedere che il contratto di rete venga concluso per l'esercizio di attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali delle imprese partecipanti⁶⁷, pone una limitazione alla partecipazione al contratto di rete⁶⁸, che potrebbe obbligare le imprese ad intervenire sui propri atti costitutivi per adeguarli alla previsione del contratto di rete, con le conseguenti problematiche annesse alla minore attrattiva di tale tipologia contrattuale⁶⁹.

Ulteriore aspetto problematico si ravvisa nel fatto che il contratto di rete, che non è definito dalla norma in termini precisi, non consente di evidenziare la differenza con altre

⁶⁴ Sul punto, *ex multis*, E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, in *Notariato*, 2010, 2, 191 ss.

⁶⁵ P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 961.

⁶⁶ Qui si pone la questione di appurare se ogni singola società dovrà indicare nella delibera istitutiva del patrimonio destinato tutti gli elementi previsti come obbligatori dall'art. 2447-ter, Cod. Civ., tra cui l'obbligo di redigere un bilancio a sé stante, su cui v. *infra*, § 4.

⁶⁷ Tale vincolatività dell'oggetto sociale, come limite alla capacità della società, è venuta meno a seguito della riforma del diritto societario che ha abrogato l'art. 2384 bis Cod. Civ.

⁶⁸ C. CAMARDI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*, in *I Contratti*, 2009, 10, 928 ss.

⁶⁹ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 445.

aggregazioni societarie, consortili o soltanto associative⁷⁰; oltre a ciò, nella disposizione che istituisce il contratto di rete c'è un richiamo ai distretti, sebbene tale contratto sia autonomo e distinto rispetto alle aggregazioni a base territoriale, che sono tipiche dei distretti industriali⁷¹.

Tali aspetti hanno una stretta connessione con la disciplina fiscale delle reti di imprese che, nella loro *iter* normativo, hanno seguito la concomitante evoluzione delle agevolazioni per i distretti produttivi. L'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, infatti, introdotto dalla legge di conversione n. 133/2008, aveva previsto l'applicazione a tali reti delle disposizioni sui distretti produttivi (art. 1, comma 366 e ss., L. 266/2005); tra le disposizioni sui distretti erano comprese le norme fiscali, contenute nel comma 368, lett. a⁷².

L'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, consentiva alle imprese appartenenti ai distretti la facoltà di optare, ai fini IRES, per la tassazione consolidata di gruppo; a seguito dell'opzione, le imprese assumevano autonoma soggettività passiva e la ripartizione del carico fiscale complessivo era rimessa al distretto, essendo inoltre prevista la possibilità di concordare in via vincolante e preventiva, per almeno un triennio, la misura della tassazione ai fini delle imposte dirette e dei tributi locali.

Allorquando tali misure sono state, poi, estese anche alle reti di imprese, si sono però ridotte, in una prima fase, alla semplificazione degli adempimenti procedurali in materia di Iva e di tributi propri di Regioni ed Enti locali, senza alcun incentivo sostanziale di natura fiscale⁷³.

Solo in seguito, con l'introduzione dell'art. 3, D.l. 5/2009, sono state rese applicabili anche alle reti di imprese le norme di favore introdotte per i distretti (ma inapplicate per mancanza di disposizioni attuative⁷⁴); nondimeno, già in sede di conversione, la L. 33/2009, che ha dato definizione al contratto di rete, ha fatto parziale rinvio alla disciplina dei distretti, escludendo, però, per le reti, l'applicazione di quelle disposizioni speciali previste per i distretti (art. 3, comma 4 *quinquies*).

Come è stato puntualmente osservato, questa esclusione era incompatibile con quanto ancora era disposto dall'art. 6 bis, comma 2, D.l. 112/2008, che, anche nella formulazione dell'art. 3 dopo la legge di conversione, continuava ad estendere alle reti le misure fiscali

⁷⁰ F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, 2009, 10, 919.

⁷¹ M. GRANIERI, *Il contratto di rete: una soluzione in cerca del problema?*, in *I contratti*, 2009, 10, 934; sul punto evidenzia E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 193, che la mancanza di qualsiasi collegamento tra questi due istituti, distretti e reti, costituisce una palese carenza della normativa.

⁷² Su tali profili si v. L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷³ Ancora L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷⁴ Sul punto cfr. B. IZZO- M. MANGANO, *Tassazione dei distretti produttivi e delle reti di impresa*, in *Corr. Trib.*, 2009, 927; S. TRETTEL, *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1051.

previste per i distretti⁷⁵; il contrasto è stato poi sanato con l'abrogazione dell'art. 6 bis ad opera dell'art. 1, L. 99/2009.

E' stato, quindi, necessario attendere l'art. 42 del D.l. 78/2010, per avere precise disposizioni di carattere fiscale in tema di contratto di rete⁷⁶, anche se le modalità di partecipazione al contratto e l'individuazione dei vantaggi fiscali sono state delegate a successivi provvedimenti. Con la conversione della L. 122/2010, sono poi stati fissate le misure agevolative connesse alla partecipazione delle imprese al contratto di rete⁷⁷.

Se, prima dell'introduzione dell'art. 42 del D.l. 78/2010 e sulla scorta delle perplessità manifestate dalla dottrina civilistica⁷⁸, la prima questione che si era posta era se le reti di impresa possedessero una soggettività autonoma ai fini delle imposte sul reddito, distinta da quella delle imprese partecipanti⁷⁹, oggi l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver superato tale difficoltà, evidenziando che l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto⁸⁰.

La disciplina dell'IRES stabilisce che la soggettività passiva si manifesta, in capo agli enti commerciali, qualora il presupposto si verifichi in modo autonomo ed unitario (art. 73, comma 2, DPR 917/86); i consorzi e le associazioni non riconosciute hanno soggettività passiva, insieme alle organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi. Non hanno invece, di norma, soggettività passiva le associazioni temporanee di imprese, né possono

⁷⁵ L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14.

⁷⁶ Tali disposizioni non sono state inserite nell'art. 3 del D.l. 5/2009, ma sono previste dall'art. 42, commi da 2 *quater* a 2 *septies*, D.l. 78/2010; nel testo originario dell'art. 42 non era prevista direttamente alcuna specifica misura di agevolazione fiscale nei confronti delle imprese aderenti ai contratti di rete, ma esclusivamente la previsione di futuri vantaggi fiscali alle imprese appartenenti alla rete.

⁷⁷ L'art. 42, comma 2, ha comunque previsto la possibilità di individuare, a mezzo di un regolamento ex art. 17, L. 400/88, i vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari per le imprese appartenenti al contratto di rete.

⁷⁸ Come osserva F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, cit., 919, le libere aggregazioni di imprese potrebbero anche essere costituite in forme contrattuali diverse assumendo contenuti assai differenti; è stato così altresì rilevato dallo stesso A. che il contratto di rete potrebbe avere, a seconda della volontà dei contraenti, mera rilevanza interna oppure anche esterna e che una rete potrebbe essere costituita anche da un'associazione temporanea di imprese; cfr. anche, sul punto, C. CAMARDI, *Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa*, cit., 928, in relazione al fatto che la costituzione di una rete per contratto non dà luogo alla nascita di un soggetto collettivo, ma costituisce comunque una sorta di figura autonoma di rapporto associativo.

⁷⁹ La dottrina tributaria che si era occupata del tema prima dell'introduzione dell'art. 78, D.l. 78/2010, scriveva a tal proposito che "dal punto di vista fiscale, sebbene non sia affatto scontata la coincidenza tra la soggettività civilistica e quella passiva tributaria ai fini delle imposte sul reddito, questa indeterminatezza, o forse solo variabilità dell'assetto giuridico delle reti non può non riflettersi nella impossibilità, allo stato attuale, di prendere una posizione univoca sulla questione della loro soggettività passiva" (in questi termini SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14).

⁸⁰ In tal senso la Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15.02.2011, in *www.finanze.it*.

configurare soggetto passivo autonomo i rapporti creati da contratti aventi mera funzione di coordinamento dell'attività sulla base di mandati.

Una delle particolarità dei contratti di rete, come è già stato evidenziato, è la previsione della creazione di un patrimonio della rete; tuttavia da ciò non consegue che la rete stessa acquisti personalità giuridica o autonoma soggettività, diversamente dalle associazioni temporanee di imprese e dei gruppi di imprese⁸¹; la previsione di un fondo patrimoniale comune, in alternativa alla costituzione di un patrimonio destinato⁸², non pare quindi idonea, nonostante alcune perplessità⁸³, a valorizzare una autonoma soggettività fiscale delle reti.

D'altra parte, è anche necessario evidenziare che, laddove il legislatore fiscale ha inteso prevedere, sebbene su sola base opzionale, una soggettività fiscale autonoma, lo ha indicato esplicitamente⁸⁴; anzi, le reti di impresa, nel breve periodo in cui è rimasta in vigore la disciplina dettata dal D.l. 5/2009, sono state ritenute suscettibili di assumere, su opzione, una soggettività passiva autonoma rispetto alle imprese partecipanti⁸⁵.

In ogni caso, se dal contratto di rete dovesse emergere la presenza di un organo di gestione dotato di poteri particolarmente rilevanti, nonché di un patrimonio comune ed altresì la possibilità che "la rete" (e non le singole imprese che ne fanno parte) possa svolgere attività autonome nei confronti di terzi, è stato ipotizzato che essa costituisca un ente commerciale ai sensi dell'art. 73, comma I, lett. b) del TUIR⁸⁶.

Occorre evidenziare che, qualora il contratto di rete avesse rilevanza meramente interna, a seconda della volontà dei soggetti aderenti, allora si potrebbe anche assimilare ad altri contratti di tipo associativo quali consorzi, associazioni non riconosciute, associazioni temporanee di imprese (ATT) che hanno un regime tributario non univoco: consorzi e associazioni hanno soggettività passiva, le ATI hanno autonomia e soggettività diversa anche per gli adempimenti fiscali.

⁸¹ Mette in evidenza questo aspetto P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 961; in senso contrario alla soggettività civilistica della rete anche E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 195.

⁸² In relazione al regime dei patrimoni destinati ed ai fini delle imposte sul reddito, è stato posto in dubbio se possano assurgere ad una autonoma soggettività passiva: sul punto M. MICCINESI, *Disciplina fiscale dei patrimoni destinati*, in Riv. Dott. Comm., 2007, 195 ss.

⁸³ B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in Corr. Trib., 2011, 21, 1746.

⁸⁴ Il riferimento è alle agevolazioni per i distretti produttivi (art. 1, comma 366, L. n. 266/2005, poi innovate dall'art. 3, co. 4-ter, L. n. 33/2009) che ha previsto la possibilità di optare per la tassazione consolidata di gruppo, ovvero di dare vita ad un nuovo soggetto passivo ex art. 73, co. 1, lett. b) t.u.i.r. rappresentato dal distretto produttivo.

⁸⁵ Come osserva L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 14, spec. nota 9, "la previsione di una autonoma soggettività opzionale ha dato luogo a molteplici dubbi di legittimità anche per quanto concerne i distretti, specie con riferimento alla ripartizione convenzionale al loro interno del carico fiscale complessivo".

⁸⁶ Così M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, in Rass. Trib., 2011, 5, 1172.

Sul punto, da un lato l'Agenzia delle Entrate nel suo indirizzo interpretativo esclude la soggettività tributaria in capo alla rete di imprese⁸⁷; al contempo, però, ne ha dettato le modalità di iscrizione all'anagrafe tributaria, con attribuzione di un autonomo codice fiscale, ponendo in capo alle reti di imprese obblighi tributari⁸⁸. Tuttavia, voler far discendere da tali obblighi di natura applicativa un qualche indice per argomentare il riconoscimento, in capo alle reti d'impresa, di una soggettività tributaria autonoma, pare operazione non priva di incognite.

La constatazione di fondo da cui partire ed a cui è stato fatto già cenno, è che il legislatore ha indubbiamente voluto riconoscere autonomia alla regolamentazione dei rapporti che la rete può intrattenere con le imprese ad essa appartenenti e con i terzi; se la dottrina civilistica che più ha approfondito questo tema manifesta ampie perplessità sul punto⁸⁹, sarà allora necessario valutare, sotto il profilo tributario ed in relazione al contenuto del contratto di rete (che è, poi, anche il suo atto costitutivo), due aspetti.

Il primo, se i requisiti richiesti dall'art. 73 del TUIR, consentano di individuare un autonomo soggetto passivo IRES rispetto alle imprese che fanno parte della rete; il secondo, se un contratto di rete che preveda un'ampia autonomia gestionale demandata all'organo comune, unitamente alla presenza di un patrimonio comune, possa determinare il verificarsi del presupposto in modo autonomo ed unitario in capo agli enti commerciali, tanto da manifestarne soggettività passiva ai fini IRES (art. 73, comma 2, TUIR). In tale ultimo caso, occorrerebbe poi capire come imputare i redditi alle singole imprese partecipanti⁹⁰.

Si è, dunque, creato un autonomo soggetto di diritto? Probabilmente no, anche in considerazione del fatto che, come detto, laddove il legislatore ha voluto prevedere, anche su sola base opzionale, una soggettività fiscale autonoma, lo ha fatto espressamente. Sicuramente, in ogni caso, si è creato un autonomo centro di imputazione di interessi patrimoniali con responsabilità separata e limitata, tenuto ad obblighi fiscali.

⁸⁷ Agenzia delle Entrate, Circ. 4/E - 2011, cit.

⁸⁸ Agenzia delle Entrate, Ris. Min. 70/2011, in *www.finanze.it*.

⁸⁹ P. ZANELLI, *Reti di impresa: dall'economia al diritto, dall'istituzione al contratto*, cit., 961. Sulla questione circa la possibilità che un contratto di rete dia luogo alla nascita di un soggetto, centro di imputazione di diritti e di obblighi (non rilevando la mancanza di una espressa attribuzione di personalità giuridica alle reti) si v. G. PALMIERI, *Profili generali del contratto di rete*, in AA.VV., *Reti di imprese. Profili giuridici, finanziamento e rating*, Milano, 2011, 11 ss.; prima del D.l. n. 78/2010, V. CUFFARO, *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in AA.VV., *I contratti di rete*, cit., 8. Infine, secondo F. CAFAGGI, *Il contratto di rete e il diritto dei contratti*, in *I contratti*, cit., 915, si tratta di uno "schema di contratto".

⁹⁰ Sostiene M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit, 1173, che le implicazioni fiscali, in tale ultima ipotesi, sarebbero quelle della società consortile; in ogni caso, a suo parere "non può escludersi, ancorché non sia determinante ai fini della soggettività tributaria, che sia possibile riconoscere alle reti d'impresa una soggettività di tipo civilistico, ossia che possano essere ricomprese tra quei soggetti che vengono presi in considerazione dal codice civile".

3. Le condizioni di applicabilità delle norme di incentivazione.

La norma istitutiva del contratto di rete richiede “l’indicazione degli obiettivi strategici e delle attività comuni poste a base della rete, che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della sua competitività sul mercato”. Tale aspetto, deve dunque trovare adeguata articolazione nel contratto in quanto ne rappresenta il nucleo giustificativo e la causale⁹¹ ed è su tali obiettivi che si andrà a misurare anche l’agevolazione fiscale, subordinata al completamento del programma comune di rete. Una volta che, infatti, il programma di rete è completato, permane, secondo l’indirizzo dell’Agenzia, il regime di sospensione di imposta anche se viene meno l’adesione al contratto⁹².

L’individuazione di un programma di rete, che contiene l’enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante e le modalità di realizzazione dello scopo comune, rappresentano nella volontà del legislatore, dunque, cardine della disciplina contrattuale e condizione di applicabilità della norma tributaria.

Ulteriore previsione connessa alla realizzazione della rete, è l’istituzione di un fondo patrimoniale comune (in relazione al quale sono stabiliti i criteri di valutazione dei conferimenti che ciascun contraente si obbliga ad eseguire per la sua costituzione e le relative modalità di gestione), ovvero la costituzione da parte di ciascun contraente di un patrimonio destinato all’affare (ai sensi dell’articolo 2447-bis, primo comma, lettera *a*, Cod. Civ.).

Al fondo patrimoniale così formato si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate in tema di consorzi; in particolare, non è consentito richiedere la divisione del fondo per tutta la durata del contratto; i creditori particolari dei partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo; per le obbligazioni assunte in nome della rete da coloro che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo patrimoniale comune; per le obbligazioni assunte dall’organo gestorio della rete per conto dei singoli contraenti, questi ultimi rispondono solidalmente con il fondo. In caso di insolvenza nei rapporti tra contraenti il debito dell’insolvente si ripartisce fra tutti in proporzione delle quote.

Questo assetto, sotto il piano civilistico, ha maturato in dottrina l’opinione che il legislatore abbia voluto individuare, più che un soggetto di diritto, un patrimonio destinato ove canalizzare determinate risorse per perseguire uno scopo predeterminato per un periodo di tempo prestabilito; in altri termini, è stato creato un nuovo fenomeno di destinazione

⁹¹ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 445.

⁹² In questi termini Agenzia delle Entrate, Circ. 15/E del 14.4.2011, in *www.finanze.it*.

(disgiunto dalla soggettività) accanto a quelli già esistenti (patrimoni destinati ad uno specifico affare; il fondo patrimoniale; la trascrizione dei negozi di destinazione; il trust)⁹³.

La destinazione patrimoniale dei contratti di rete, sotto quest'ottica, appare quindi come uno strumento idoneo a creare un autonomo centro di imputazione patrimoniale a responsabilità tendenzialmente separata dai suoi istitutori; così, la congruità del fondo patrimoniale diviene elemento centrale, sia quale elemento di valutazione causale, sia quale indice di solidità della rete nei confronti dei soggetti terzi ai fini della capacità della rete di far fronte alle obbligazioni che assume⁹⁴.

In ogni caso, ai fini fiscali, per godere dell'agevolazione fiscale, è necessario che il contratto di rete preveda espressamente la costituzione di un fondo patrimoniale comune o di un patrimonio destinato all'affare⁹⁵, cui l'impresa destini gli utili da sottrarre a tassazione. L'agevolazione fiscale, infatti, può essere fruita, secondo l'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, senza riflessi sul calcolo degli accenti dovuti per il medesimo periodo di riferimento⁹⁶.

4. Il regime di agevolazione fiscale.

L'art. 42 del D.l. 78/2010, al comma 2 *quater*, come modificato dalla legge di conversione, prevede, a favore dei soggetti che aderiscono alle reti d'impresa e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012, una "sospensione" dell'imposizione sulla parte degli utili investiti ai fini della realizzazione degli obiettivi previsti dal programma di rete. Tale regime di sospensione della quota di utili, se accantonati ad apposita riserva, riguarda solo le imposte sul reddito (IRPEF e IRES), ferma restando invece, la tassazione dei medesimi ai fini IRAP.

⁹³ Cfr. D. SCARPA, *Integrazione di Imprese e destinazione patrimoniale*, in *Contratto e Impresa*, 2010, 1. Sull'argomento, con specifico riferimento alle problematiche fiscali del trust, cfr. P. LAROMA IEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006, 284 ss.; A. CONTRINO, *Riforma IRES e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività definitiva del trust*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 4, 2004, 579 ss.

⁹⁴ F. CIRIANNI, *Il contratto di rete*, cit., 446. L'A. ritiene, per questo motivo, che nella redazione di un contratto di rete sia importante prevedere che la rendicontazione contabile avvenga secondo le regole dettate per le società di capitali, non tanto per una volontà di assimilazione alle predette, ma per dotare la rete di uno strumento di trasparenza patrimoniale e contabile.

⁹⁵ Secondo E. BRIGANTI, *La nuova legge sui contratti di rete tra le imprese: osservazioni e spunti*, cit., 195, la costituzione di un fondo patrimoniale comune o di un patrimonio destinato non costituirebbe condizione necessaria ai fini della rilevanza civilistica del contratto di rete.

⁹⁶ Così, con riferimento all'art. 78, comma 2 *quinquies*, D.l. 78/2010, la Circ. 15/E del 2011, cit.

L'art. 42 suddetto interviene su un duplice binario: quello civilistico (commi 2 *bis* e 2 *ter*) e quello fiscale (commi da 2 *quater* a 2 *septies*). La fruizione dell'agevolazione, infatti, è subordinata alla costituzione degli strumenti civilistici individuati dalla stessa norma: la quota di utili dell'esercizio, che l'impresa destina al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, devono essere finalizzati a realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma comune e funzionali al raggiungimento degli obiettivi descritti nel contratto di rete⁹⁷.

E' necessario che gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare vengano effettivamente impegnati entro l'esercizio successivo per la realizzazione di tali obiettivi, che devono essere dettagliatamente individuati nel contratto di rete.

Da un punto di vista operativo, l'agevolazione si ottiene effettuando, nell'esercizio di formazione degli utili che verranno accantonati a riserva, una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito d'impresa pari all'importo degli utili accantonati, sempre, ovviamente, nel rispetto del limite massimo previsto dalla norma⁹⁸.

L'art. 78, comma 2 *quinquies*, stabilisce poi che per il periodo d'imposta successivo, gli acconti dovuti devono essere calcolati secondo le modalità ordinarie, assumendo come imposta di riferimento del periodo precedente quella che sarebbe risultata in assenza delle disposizioni agevolative in esame.

In relazione al termine di esercizio entro il quale effettuare gli investimenti, si sono registrate opinioni differenti. Secondo taluni, il suddetto termine, in base alla dizione letterale della norma, va ritenuto essenziale⁹⁹; altri, invece, ritengono che tale indicazione possa essere superata da una eventuale differente scansione temporale contenuta nel contratto di rete¹⁰⁰. Certo è che il termine indicato nella disposizione è individuato, dal comma 2 *quater*, nell'esercizio successivo a quello in cui gli utili vengono destinati al fondo patrimoniale comune, non lasciando, effettivamente, molto spazio ad una diversa interpretazione¹⁰¹.

⁹⁷ L'art. 3, comma 4 *ter*, D.l. 5/2009, a tali fini già prevedeva che nel contratto di rete fosse contenuta "l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi".

⁹⁸ La circ. n. 15/E del 2011 precisa che "La variazione in diminuzione del reddito d'impresa non dovrà comportare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali (ove applicabili), superiore all'importo risultante dall'applicazione della suddetta percentuale al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata all'Agenzia delle Entrate". La variazione in diminuzione dalla base imponibile potrà anche determinare una perdita d'esercizio, la quale sarà riportabile negli esercizi successivi secondo le ordinarie regole di riporto stabilite dall'art. 84 del TUIR.

⁹⁹ M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1167.

¹⁰⁰ F. MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corr. Trib.* 2011, 12, 951.

¹⁰¹ Cfr. B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

La quota degli utili di esercizio in sospensione di imposta deve essere necessariamente destinata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete che, a sua volta, deve essere preventivamente asseverato. L'asseverazione si sostanzia nell'atto conclusivo di un procedimento mediante il quale gli organismi individuati dal D.m. del 25.02.2011 attestano i requisiti delle imprese aderenti alla rete¹⁰².

Sul piano procedurale e sostanziale l'asseverazione, che rileva ai soli fini fiscali, ha una chiara finalità antielusiva, come verifica preventiva della sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei requisiti di partecipazione delle imprese che lo hanno sottoscritto, senza che l'attività di tale organismo possa comportare una valutazione circa gli altri presupposti, quali la destinazione degli utili e la realizzazione dell'investimento. L'istituzione del fondo patrimoniale comune, pertanto, che pur non costituisce un elemento essenziale per il contratto di rete, diventa invece un requisito indispensabile ai fini della fruizione del beneficio fiscale. L'ente asseverante provvede entro trenta giorni dalla richiesta e, nel caso in cui essa abbia esito positivo, deve trasmettere l'asseverazione all'Agenzia delle Entrate¹⁰³.

Il beneficio fiscale è fruibile, anche prima che gli investimenti siano effettivamente realizzati, al ricorrere dei presupposti previsti (adesione al contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile di esercizio; asseverazione del programma di rete), che devono sussistere al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute in relazione all'esercizio cui si riferiscono gli utili (fa comunque eccezione il primo periodo di applicazione).

Il regime di sospensione di imposta degli utili accantonati a riserva permane fino a quando la riserva non è utilizzata a copertura delle perdite di esercizio; dopodiché il beneficio si intende definitivamente acquisito, a condizione che, ovviamente, il programma di rete si sia completato.

Il regime di sospensione di imposta permane fino all'esercizio in cui la cui riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite (ad es. per distribuzione ai soci o aumento del capitale): in questo caso, l'importo è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene l'utilizzo. Nei casi in cui, invece, venga meno l'adesione o si sciogla il vincolo prima

¹⁰² L'organismo abilitato rende l'asseverazione ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.m. 25.2.2011, verificando esclusivamente che l'impresa faccia parte di un contratto di rete e che tale contratto rispetti i requisiti richiesti a fini fiscali. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2011/34839 è stato approvato il modello con il quale le Confederazioni di rappresentanza datoriale presenti presso il Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro possono comunicare gli estremi identificativi degli organismi deputati al rilascio dell'asseverazione.

¹⁰³ La trasmissione dell'asseverazione deve avvenire con le modalità di cui al Provvedimento del Direttore n. 2011/54949.

del completamento del programma di rete (anche se gli utili accantonati sono stati già utilizzati per copertura perdite), oppure, ancora, nelle ipotesi in cui gli utili accantonati siano utilizzati per scopi diversi dalla copertura delle perdite (anche se il programma di rete è già stato completato), allora, come si evince anche dalla prassi dell'Agenzia, si avrà ripresa a tassazione¹⁰⁴.

Gli utili di esercizio computabili sono quelli prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2012. Entro il suddetto termine, si impone solo l'obbligo di impiego degli utili in sospensione di imposta e non quello di realizzazione degli investimenti che, invece, ha come termine quello di realizzazione del programma di rete asseverato.

Il vantaggio immediato che ne deriva è costituito dall'alleggerimento degli oneri gravanti sul bilancio, anche se tale favore è, comunque, subordinato ad una doppia condizione: che le somme accantonate siano conferite al fondo patrimoniale comune (anche mediante apporto di un patrimonio destinato all'affare) e che gli investimenti siano realizzati entro l'esercizio successivo.

L'importo massimo che non concorre alla formazione del reddito di impresa, non deve superare il milione di euro per ogni singola impresa e questo, come hanno precisato le circolari n. 4/E del 15.2.2011 e n. 15/E del 14.4.2011, anche se l'impresa aderisce a più contratti di rete per ciascun periodo di imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione; ne consegue che, se anche un'impresa accantona a riserva di utili una quota superiore al massimo consentito dall'agevolazione, la stessa non potrà mai eccedere la soglia predetta¹⁰⁵. Da ciò si deve desumere che le quote eccedenti di utili destinati alla realizzazione dell'investimento, che non fruiscono dell'agevolazione, non sono soggette ad alcun vincolo specifico derivante dalla normativa fiscale¹⁰⁶.

La riserva destinata allo specifico scopo della realizzazione degli obiettivi del contratto di rete deve essere denominata con riferimento alla legge istitutiva dell'agevolazione ed è

¹⁰⁴ La Circ. n. 15/E del 2011, cit., precisa che l'utilizzo della riserva per la copertura di perdite dell'esercizio prima del completamento del programma non fa venir meno il regime di sospensione d'imposta della riserva medesima, il quale terminerà nell'ipotesi in cui viene meno l'adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma. La circolare precisa altresì che, nell'ipotesi di utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, non è prevista alcuna possibilità di ricostituzione della medesima con gli utili degli esercizi successivi.

¹⁰⁵ B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1743, spec. nota 14, osservano sul punto che, in base a quanto precisato dall'Agenzia, il vincolo posto dalla norma agevolativa riguarda solo la parte della riserva formata con utili che non hanno concorso al reddito; pertanto, se è effettuato un accantonamento superiore al limite di un milione di euro per periodo di imposta, la parte di riserva composta da utili eccedenti detto limite non è liberamente distribuibile.

¹⁰⁶ M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1170.

necessario che ne sia data informazione nella nota integrativa approvata unitamente al bilancio; se si tratta di imprese in contabilità semplificata, occorrerà, in assenza di bilancio, integrare le scritture contabili redigendo un apposito prospetto dal quale risulti la destinazione dell'utile a riserva¹⁰⁷.

L'Agenzia delle Entrate, sempre nella circolare 15/E, ha poi riconosciuto che, nella determinazione dell'importo degli investimenti realizzati, rientrano i costi per l'acquisto e l'utilizzo di beni e servizi, nonché i costi del personale; qualora si tratti di beni, servizi o personale messi a disposizione dalle imprese partecipanti, assumerà rilevanza il costo figurativo¹⁰⁸.

Ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale sarà cura delle imprese interessate preconstituirsì una valida documentazione a sostegno dei costi sostenuti e della loro stretta correlazione con il contratto di rete¹⁰⁹.

L'agevolazione comporta la sospensione dell'imposizione sulla quota di utili, rappresentata dalla riserva, e si esprime in seno alla dichiarazione in una variazione in diminuzione della base imponibile; può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, mentre non incide in alcun modo sulle modalità di calcolo degli acconti e la base di calcolo degli acconti per il periodo d'imposta successivo non tiene conto, allo stesso modo, dell'agevolazione¹¹⁰.

5. Modalità procedurali ed interventi agevolativi settoriali.

La norma tributaria non indica con chiarezza il termine per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete. La prassi ha precisato che gli stessi vanno effettuati entro l'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili di esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati; tale termine impone, anche secondo quanto condivisibilmente espresso dall'Agenzia, solo

¹⁰⁷ Sul punto ancora BIVONA - IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1743.

¹⁰⁸ Cfr. B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

¹⁰⁹ Occorrerà sempre dimostrare, anche attraverso documentazione amministrativa e contabile, che i predetti costi siano stati sostenuti per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato. Sul punto, l'art. 6 del D.m. 25.02.2011 ha assegnato all'Agenzia delle Entrate 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; tra la documentazione attestante la realizzazione degli investimenti, assumerà rilevanza comprovare, ad es., lo stato di avanzamento delle spese relative ai suddetti investimenti, nonché la dichiarazione attestante la data di ultimazione del programma di rete.

¹¹⁰ Così, in senso sostanzialmente adesivo alla Circ. 15/E del 2011, ancora B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744.

l'obbligo di impiego degli utili e non quello di realizzazione di tutti gli investimenti che è comunque quello previsto dal programma di rete¹¹¹.

Ai fini della verifica della asseverazione, della corretta imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi, l'Amministrazione finanziaria potrà controllare l'effettiva realizzazione degli investimenti, anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione; a tali fini, con decreto ministeriale del 25 febbraio 2011 ed in esecuzione di quanto previsto dall'art. 42, comma 2 *quater*, sono stati individuati ed attribuiti all'Agenzia delle Entrate i poteri previsti in materia di accertamento (titolo IV, DPR 600/73).

Gli aspetti procedurali per l'ottenimento dei benefici fiscali sono regolati dal comma 2 *sexies* del D.l. 78/2010, il quale demanda ad un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione dei criteri e delle modalità di attivazione dell'agevolazione.

Quanto alle specifiche modalità, è necessaria la presentazione di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate in via telematica, ove dovrà essere indicato l'importo degli utili accantonati a riserva nonché l'importo del risparmio fiscale attraverso un modello predisposto con provvedimento della stessa Agenzia. A tali fini, il modello predisposto ("Reti" approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2011/31139), deve contenere l'indicazione della quota di utili destinata a riserva e il risparmio d'imposta che si intende ottenere; in tale provvedimento è indicato che, per il primo anno, l'asseverazione può essere ottenuta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in cui dovrà essere evidenziato l'ammontare dell'agevolazione richiesta¹¹². Entro lo stesso termine, inoltre, sarà possibile stipulare il contratto e iscriverlo nel registro delle imprese; per gli anni successivi, invece, il termine per tali operazioni sarà sempre quello del versamento del saldo. In tal caso, l'impresa non terrà conto

¹¹¹ Sul punto si quanto osservato *ut supra*, § 4.

¹¹² Il modello "Reti", secondo le istruzioni fornite dalla Circ. 15/E del 2011, è così determinato: 1) per i soggetti Ires si applica l'aliquota del 27,5% all'importo dell'accantonamento di utili eseguito (con il limite di un milione di euro); 2) per gli imprenditori individuali l'importo del risparmio d'imposta è determinato in misura pari alla differenza tra l'Irpef calcolata esclusivamente sul reddito d'impresa (senza quindi considerare altri redditi eventualmente posseduti) al lordo della variazione in diminuzione effettuata e l'Irpef calcolata sul reddito d'impresa al netto della detta variazione. In caso di perdita, il risparmio d'imposta è determinato applicando le aliquote progressive Irpef all'importo deducibile dalla base imponibile, corrispondente all'importo dell'accantonamento degli utili effettuato dall'impresa aderente; 3) per le società di persone di cui all'art. 5 del TUIR e per quelle di capitali che hanno optato per la tassazione per trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR, l'importo del risparmio di imposta da indicare nella colonna 2 del modello "Reti" è determinato nella minore imposta dovuta da ciascun socio relativa al reddito di partecipazione nelle predette società, computate secondo il criterio *sub* 2.

dell'agevolazione all'atto del calcolo del saldo, bensì in sede di dichiarazione dei redditi, evidenziando un credito.

Il rispetto del limite degli stanziamenti deve essere verificato dall'Agenzia nel limite della capienza delle risorse stanziare; tale controllo riguarda anche la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante a ciascuna impresa (da questa percentuale scaturisce la variazione in diminuzione da indicare nella dichiarazione dei redditi); se la variazione in diminuzione concorre a determinare una perdita secondo le regole ordinarie, la procedura di determinazione del risparmio di imposta, come precisato l'Agenzia, va comunque adottata (il risparmio di imposta va in un periodo d'imposta successivo)¹¹³.

Vi sono, poi, alcune criticità di carattere applicativo che riguardano sia l'importo massimo di risparmio di imposta che può essere fruito dalle imprese partecipanti al contratto di rete (e che abbiano presentato il relativo modello "Reti"), sia i limiti di riporto delle perdite.

Quanto al primo profilo, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con proprio provvedimento (2011/81521 del 13.6.2011), ha determinato la percentuale di risparmio d'imposta riconosciuta alle imprese nella misura del 75,3733%¹¹⁴; qui il limite previsto al risparmio d'imposta complessivo potrebbe costituire un disincentivo all'utilizzo dell'agevolazione, in quanto ne limita la convenienza¹¹⁵; appare altresì limitante la previsione di un tetto, per ogni singola impresa, pari ad un milione di euro riferito agli utili destinabili alla realizzazione dei programmi di rete¹¹⁶.

In relazione al secondo profilo, sostanziandosi l'agevolazione in un regime di esenzione degli utili di esercizio, occorre capire se, in tali ipotesi, trovino applicazione le disposizioni del

¹¹³ In tali termini B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1745.

¹¹⁴ Le imprese, tramite il modello "Reti", presentato per il 2010, avevano evidenziato un risparmio d'imposta pari a complessivi euro 26.534.578,00, di cui 20.000.000,00 (l'importo massimo previsto dalla legge), costituisce il 75,3733%. Il dato è stato calcolato facendo il rapporto tra il totale delle risorse stanziare pari a 20 milioni e l'importo complessivo del risparmio d'imposta. A seguito dell'attuazione della normativa, in particolare del comma 2-quater e del comma 2-sixies, l'Agenzia delle Entrate ha emanato il citato provvedimento 2011/81521 che reso nota, nei termini suddetti, la percentuale del risparmio spettante.

¹¹⁵ Osserva M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1171, che si deve considerare che tale percentuale, per il 2012 e il 2013 (con riferimento ai periodi 2011 e 2012), "sarà probabilmente inferiore, in quanto il limite complessivo fissato per tali anni è di euro 14.000.000,00 a fronte di un probabile incremento delle richieste, essendo il 2011 il primo anno di applicazione della normativa".

¹¹⁶ Come già indicato, infatti, tale limite opera anche se l'impresa aderisce a più contratti di rete per ciascun periodo di imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione; ne consegue che se anche un'impresa accantoni a riserva di utili una quota superiore la quota di agevolazione, non potrà mai eccedere la soglia predetta. Sul punto, come esemplificativamente indicato da B. BIVONA – B. IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., 1744, il limite di un milione corrisponde a 275,000 di IRES e, quindi le somme stanziare consentirebbero di soddisfare le esigenze di circa 70 imprese per il 2011 e circa 50 per il 2021-2013.

TUIR che pongono limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione degli utili¹¹⁷.

In assenza di indicazioni specifiche da parte della norma, è stato ipotizzato che l'art. 84 del D.P.R. 917/86 non trovi applicazione, in quanto la norma fa esplicito riferimento all'esenzione dell'utile e non alla sospensione dalla tassazione in cui si sostanzia l'agevolazione in commento¹¹⁸; sul punto, in ogni caso, vanno tenuti in considerazione i recenti orientamenti dell'Agenzia delle Entrate, tant'è che, nel caso di riduzione della perdita rilevante ai fini fiscali, si dovrebbe corrispondentemente svincolare la riserva per un ammontare pari alla perdita diminuita¹¹⁹.

Alla norma agevolativa generale in commento, poi, si sono aggiunte ulteriori misure di sostegno per le reti di impresa.

Nel c.d. "Decreto sviluppo" del 13.05.2011, n. 70 (conv. con L. 12.07.2011 n. 106), sono state previste misure aggiuntive per le reti di imprese, come il credito d'imposta a supporto degli investimenti in ricerca e le agevolazioni per reti e distretti turistici.

L'art. 3, comma 6 della suddetta norma, infatti, stabilisce che le imprese aderenti ad un distretto possono stipulare un contratto di rete al fine di accrescere competitività e innovatività, in base ad un programma comune di rete e in forme ed in ambiti che si riferiscono all'esercizio delle proprie attività. Tali ultime agevolazioni, di carattere amministrativo, finanziario, per la ricerca e sviluppo, tuttavia, potranno essere fruite esclusivamente con la presenza di un distretto con imprese costituite in rete; diversamente, invece, le agevolazioni fiscali previste per i distretti produttivi, sono sempre applicabili per la sola presenza del distretto¹²⁰. Alle agevolazioni previste dal legislatore nazionale, si stanno poi aggiungendo, a livello regionale, specifici finanziamenti¹²¹.

¹¹⁷ Qui il riferimento è all'art. 84 e, per le imprese personali soggette ad IRPEF (come modificate dalla legge Finanziaria 2008), all'art. 54, comma 2, TUIR (ma ora si v., in tema di riporto delle perdite, quanto da ultimo stabilito dall'art. 23, comma 9, D.l. 98/2011, conv. nella L. 15.07.2011 n. 111; cfr. la Circ. 53/E del 6.12.2011).

¹¹⁸ Sostiene questa tesi M. CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., 1171.

¹¹⁹ F. MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., 956.

¹²⁰ In particolare, "alle imprese dei distretti, costituite in rete ai sensi dell'articolo 3, comma 4 ter D.l. 4.02.2010, n. 5 (conv. L. 9.04.2009, n. 33), si applicano le disposizioni agevolative in materia amministrativa, finanziaria, per la ricerca e lo sviluppo di cui all'articolo 1, comma 368, lett. b, c e d della L. 23.12.2005, n. 266". Per quanto riguarda il bonus ricerca, esso è rivolto alle imprese e prevede l'applicazione di un credito d'imposta nella misura del 90% delle spese incrementalì, appunto in ricerca, rispetto alla media degli altri investimenti sostenuti nel periodo 2008-2010. L'unica condizione è che gli investimenti vadano utilizzati per commissionare ricerche alle Università ed agli enti pubblici di ricerca; la fruizione del credito di imposta si ripartirà lungo un arco temporale di tre anni.

¹²¹ La Regione Emilia Romagna ha previsto specifici finanziamenti per le c.d. "reti hi-tech", su cui P. BERTOLASO, *Qualificazione giuridica e fiscale dei contratti di rete*, in Dial. Trib., 2011, 5, 512.

Da ultimo, l'art. 16, L. 11.11.2011, n. 180 (c.d. "Statuto delle imprese"), al fine di garantire la competitività e la produttività delle micro, piccole e medie imprese e delle reti di imprese, ha previsto, tra l'altro, "una riserva minima del 60 per cento per ciascuna delle misure di incentivazione di natura automatica o valutativa".

6. Profili europei.

Come per tutti i regimi fiscali agevolativi, anche le reti di impresa devono tenere in considerazione i principi comunitari che vietano vantaggi selettivi a favore di determinate imprese o produzioni, limitando la fiscalità di vantaggio¹²². Come già è accaduto per le norme in tema di distretti produttivi, occorre verificare la compatibilità comunitaria di tali misure¹²³, tant'è che l'art. 42, comma 2 *septies*, D.l. 78/2010 dispone appunto che le agevolazioni fiscali previste sono subordinate all'autorizzazione della Commissione europea. La norma in materia di reti ha rilevanza solo ai fini delle imposte dirette, consentendo quindi la partecipazione alla fruizione dei vantaggi fiscali a tutte le imprese residenti non residenti (anche mediante stabile organizzazione); sotto questo profilo, dunque, la normativa interna non accorda benefici tali da provocare discriminazioni o distorsioni alle "parità concorrenziali" del Mercato unico.

In questo senso, i vincoli derivanti dai tributi non armonizzati rispettano i principi comunitari, essendo, in tale caso, assicurato dalla legislazione nazionale che all'agevolazione possono accedere anche tutti i soggetti residenti in altri Stati membri, senza porre né discriminazioni, né restrizioni ma nei limiti in cui, evidentemente, essi producano redditi di impresa imponibili nel territorio dello Stato e, dunque, operino per il tramite di una cd. "stabile organizzazione"¹²⁴.

Resta, dunque, solo da verificare se la norma agevolativa in materia di reti di imprese sia compatibile con la normativa in materia di aiuti di Stato.

L'art. 107, par. 1, del Trattato UE, subordina la qualificazione di una misura di uno Stato membro come "aiuto" alle seguenti condizioni: che il finanziamento della misura avvenga attraverso risorse da parte dello Stato; che il vantaggio costituisca una deroga al sistema

¹²² Sul punto, per tutti, G. MELIS, *Le delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit., 997.

¹²³ Come osserva, sul punto, L. SALVINI, *Le reti di imprese: profili fiscali*, cit., 13, si deve notare al riguardo, che "le reti - al contrario dei distretti - non hanno una base territoriale e che inoltre non sono previsti limiti alle dimensioni delle imprese aderenti; quindi, non sembrerebbe potersi fare leva sulle politiche comunitarie di favor fiscale per le imprese operanti in aree svantaggiate, oppure per quelle di piccole - medie dimensioni".

¹²⁴ Cfr. Circ. 15/E del 2011, cit. (par. 2.1). Sarà naturalmente necessario che dalla "situazione patrimoniale" della stabile organizzazione (che, come noto, non ha un bilancio proprio, in quanto mera articolazione territoriale della casa-madre), gli utili destinati agli investimenti necessari per la realizzazione del programma comune risultino destinati ad una "riserva in sospensione di imposta" avente le caratteristiche sopra descritte.

generale; che la selettività della misura favorisca talune imprese o talune produzioni; che l'incidenza sugli scambi tra Stati membri sia anche solo potenziale¹²⁵.

Sul punto la Commissione europea ha risolto direttamente la questione con la decisione C (2010) n. 839 del 26.01.2011¹²⁶, ove ha concluso che la misura agevolativa in materia di reti di imprese non è aiuto di Stato in quanto misura destinata “a tutte le imprese su una base di parità di accesso” che non comporta “discrezionalità dello Stato nella loro concessione”.

Qui si tratta certamente di risorse statali che portano un vantaggio alle imprese beneficiarie mediante il differimento dell'imposizione sugli utili destinati a riserva; la misura è quindi evidentemente idonea ad incidere, almeno in via potenziale, sugli scambi intracomunitari, ma, secondo la Commissione, essa è priva di qualsiasi elemento di selettività per settore di attività o per territorio.

Come infatti precisato nella nota Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato del 11 novembre 1998¹²⁷, non possono qualificarsi come aiuti di Stato le misure di carattere generale, da intendersi “effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso” e il cui ambito “non deve essere di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici”; in questo caso, trattandosi di un'agevolazione di natura cd. “orizzontale”, priva dunque di qualsiasi selettività sia materiale (settore di attività, piccole e grandi imprese, specifiche funzioni o tipi di produzione) sia territoriale, la misura è senz'altro ammissibile¹²⁸.

L'Agevolazione, inoltre, viene concessa senza che l'Amministrazione finanziaria dello Stato membro abbia alcuna discrezionalità, dovendosi solo limitare alla verifica della sussistenza delle condizioni poste dalla legge; nel caso di richieste eccedenti il limite massimo di stanziamento, opererà una ripartizione proporzionale tra le risorse disponibili¹²⁹.

7. Osservazioni conclusive.

¹²⁵ Più ampiamente si v. G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, in Boll. Trib., 2011, 8, 566 ss.

¹²⁶ In <http://eur-lex.europa.eu/it/>.

¹²⁷ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03), in GUCE, 10 dicembre 1998, C-384/03.

¹²⁸ In questi termini G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 568-569. L' A., poi, mette in risalto come se anche, come si chiede la Commissione, le reti di impresa dessero luogo ad un soggetto distinto e separato, la questione risulterebbe “priva di ogni effettiva rilevanza, dal momento che anche un'agevolazione finalizzata alla creazione di un unico soggetto rimarrebbe pur sempre, nell'ottica appena delineata, una misura di carattere orizzontale”; occorrerà, in ogni caso, valutare se dal contratto di rete nascano accordi o pratiche concordate che possano falsare la concorrenza.

¹²⁹ La procedura di ripartizione proporzionale è adesso espressamente prevista dalla più volte citata Circ. 15/E del 2011, senza alcuna procedura cd. di “click day”.

Come è stato puntualmente osservato, la disciplina fiscale delineata dal D.l. n. 78/2010 non pone particolari problemi dal punto di vista del diritto comunitario; i problemi, piuttosto, sono di diritto interno¹³⁰.

Le problematiche si possono differenziare su tre distinti “livelli”.

Il primo ordine di questioni attiene alla circostanza che l'intervento legislativo si è limitato all'istituzione del contratto e non, come forse sarebbe stato preferibile, all'introduzione di una vera e propria disciplina generale sulle reti di imprese, di cui le reti contrattuali ed il contratto ne avrebbero potuto costituire il perno fondamentale; se da un lato, dunque, si tratta certamente di una disciplina innovativa, dall'altro essa appare non sufficientemente delineata¹³¹.

In secondo luogo, l'esiguità delle risorse già messe a disposizione sul fronte dell'incentivazione fiscale, potrebbe significativamente attenuare l'interesse degli operatori economici per il contratto di rete; oltre a ciò la misura, più che strutturale, è circoscritta nel tempo e collegata, come detto, a risorse nel loro complesso obiettivamente limitate.

Emerge, inoltre, l'incertezza circa la definitività o temporaneità della misura agevolativa: la decisione della Commissione del 26.01.2011, infatti, indica che l'agevolazione per le reti deve essere qualificata come temporanea poiché le somme accantonate per la partecipazione della rete saranno incluse nella base imponibile alla conclusione del contratto, precisando altresì che le imprese beneficeranno di un onere fiscale ridotto¹³². Sarebbe stato, invece, opportuno prevedere che l'avvenuta realizzazione dell'investimento nel periodo di vigenza del contratto rendesse definitiva l'agevolazione indipendentemente da altre valutazioni¹³³.

D'altro canto, si riscontra anche un segnale positivo, in quanto gli ultimi e più recenti interventi di tipo settoriale prevedono, oltre che agevolazioni di carattere fiscale (credito di imposta e riserve di finanziamento), anche incentivi di carattere amministrativo (c.d. zone a “burocrazia zero”), dimostrando che il legislatore intende continuare a puntare, a livello programmatico, sulle reti di imprese per accrescere competitività e sviluppo.

¹³⁰ Così G. MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 569.

¹³¹ Cfr. F. CAFAGGI – P. IAMICELI, *Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?*, in *Obbligazioni e contratti*, 2009, 602.

¹³² Decisione C (2010) n. 839 del 26.01.2011, cit., spec. par. 12 e par. 17.

¹³³ In questi termini MELIS, *UE e fiscalità per le reti di impresa*, cit., 570.