



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale

di Clelia Buccico

Abstract - With network contract of enterprises the legislator has wanted, in a phase of economic crisis, to offer a tool of raising for the enterprises, able to adapt from a side the necessity to work in collaboration approves the elevated qualitative standards required by the market and the elevated cost of the technological innovation and, from the other the strong individualism of the economic operators of our Country. Such new tool, if from a side has been welcomed with enthusiasm by the economic operators, from the other one has been criticized, since the beginning, from the doctrine.

The doctrine, in fact, also recognizing her sure potentialities of the new juridical tool, has underlined the limits of the normative discipline.

The study will look for, delineated the normative picture of reference, to underline, with particular reference to the fiscal profiles, if elements of difficulty persist for the real and concrete application of the contracts of net and accordingly for the realization of the objectives that the legislator is preset with their introduction.

SOMMARIO: 1.Premessa; 2. Quadro normativo di riferimento; 2.1 *La compatibilità del contratto di rete con la disciplina in tema di concorrenza*; 3. Definizione e natura del contratto di rete; 4. Il contenuto del contratto e la disciplina della pubblicità; 5. L'estensione alle reti di imprese della disciplina in tema di "distretti produttivi"; 6. L'agevolazione fiscale per i contratti di rete; 6.1. *Il contenuto e fruizione dell'agevolazione*; 6.2. *Cause di revoca*; 6.3. *Il problema della soggettività*; 7. Il decreto sviluppo e le reti d'impresa nei distretti turistici; 7.1. *Ritorna il dubbio sulla soggettività delle reti*; 8. L'Aiuto alla crescita economia e le reti: cenni; 9. Conclusioni.

1. Premessa - Con il contratto di rete di imprese, introdotto nel nostro ordinamento dal cd. "Decreto Incentivi"⁴⁶ ed oggetto di un importante ripensamento normativo con la cd. "Manovra d'estate", il legislatore ha voluto, in una congiuntura di profonda crisi economica, offrire uno strumento di rilancio per le imprese, capace di contemperare da un lato la necessità di lavorare in sinergia e collaborazione visti gli elevati standard qualitativi richiesti

⁴⁶ In precedenza previsto dall'art.6-*bis* del DL n.112/2008 poi abrogato dall'art.1, co.2, L.n.99/2009. L'articoloscava che, con decreto del MISE di concerto con il MEF avrebbe dovuto essere individuata la forma giuridica delle reti di imprese. Tale disposizione estendeva alle reti così individuate i benefici previsti a favore dei distretti industriali dalla legge finanziaria 2006.

dal mercato e l'elevato costo dell'innovazione tecnologica e, dall'altro lo spiccato individualismo degli operatori economici del nostro Paese⁴⁷.

Nell'intento del legislatore⁴⁸, il contratto di rete dovrebbe rappresentare un'innovativa forma di aggregazione fra imprenditori, anche di piccole e medie dimensioni, dislocati anche in ambiti geografici diversi ed indipendentemente dalla loro struttura giuridica, in virtù della quale, unendo sforzi economici e risorse patrimoniali, i partecipanti potrebbero conseguire obiettivi di sviluppo e crescita imprenditoriale non facilmente raggiungibili operando individualmente⁴⁹.

La promozione dell'aggregazione tra imprese⁵⁰ anche attraverso il sostegno alle reti d'impresa è stato sancito anche dai principi generali disciplinati dall'art.2, comma 1, lett. n) della Legge 180 dell'11 novembre 2011 (c.d. Statuto delle imprese), ciò in linea con il contesto europeo in cui emerge la necessità di favorire la contendibilità dei mercati mediante politiche pubbliche d'incentivazione in favore delle piccole e medie imprese⁵¹.

Tale nuovo strumento, se da un lato è stato accolto con entusiasmo dagli operatori economici⁵², dall'altro è stato criticato, sin dall'inizio, dalla dottrina⁵³.

⁴⁷ «Diverse tipologie di «collaborazione» ed «integrazione» tra imprese, soprattutto medio-piccole, sfuggono alle rigidità di una predeterminazione legislativa e questo ha provocato continui *stop and go* di interventi annunciati e poi mai andati a regime, a partire dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266, che introdusse i «distretti produttivi» con un regime di «fiscalità di distretto». Tale regime avrebbe dovuto attuarsi attraverso appositi decreti ministeriali, che non hanno mai visto la luce; con il D.L. 25 giugno 2008, n. 112 è stato abbandonato il modello dei distretti per accogliere quello delle «reti di imprese»; con il D.L. 10 febbraio 2009, n. 5 è stato disciplinato il «contratto di rete», estendendo a questo le disposizioni del 2005 relative alla fiscalità dei distretti» cfr T.TASSANI, A.GIOVANARDI e RL, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti d'impresa e simmetrie del sistema fiscale in «Dialoghi Tributari»* n. 6 del 2011.

⁴⁸ Nella relazione al decreto si legge: «Al fine di promuovere lo sviluppo del sistema delle imprese attraverso azioni di rete che ne rafforzino le misure organizzative, l'integrazione per filiera, lo scambio e la diffusione delle migliori tecnologie, lo sviluppo di servizi di sostegno e forme di collaborazione tra realtà produttivecoesi nello sviluppo unitario di politiche industriali, anche al fine di migliorare la presenza nei mercati internazionali».

⁴⁹ P.IAMICELLI, *"Il contratto di rete tra percorsi di crescita e prospettive di finanziamento"*, in *"I Contratti"*, 2009.

⁵⁰ La collaborazione tra imprese è un fenomeno che in Italia risale agli inizi dello scorso secolo. La dottrina economica, infatti, già negli anni trenta del novecento aveva sottolineato come tra le imprese possano intervenire una molteplicità di accordi con l'obiettivo di conseguire condizioni di economicità mediante la riduzione dei costi. Cfr. tra gli altri F.VITTO, *I sindacati industriali. Contratti e gruppi*, Milano, 1932.

⁵¹ Cfr la Carta Europea dei diritti per le piccole e medie imprese (Small Business Act) come revisionata «Review of the Small business ACT for Europe, Brussels 23.2.2011, Com (2011)78 final.

⁵² Confindustria ha istituito una apposita Agenzia confederale, denominata "Reteimpresa", che si propone di diffondere, soprattutto fra le piccole e medie imprese, l'utilizzo del contratto di rete come strumento per le aggregazioni fra imprese, con cui possano essere affrontati più efficacemente i processi di internazionalizzazione e di innovazione industriale.

⁵³ F. CAFAGGI *"Il contratto di rete: uno strumento per la crescita?"*, in www.nelmerito.com, 24 aprile 2009, il quale elenca "le perplessità legate ad un testo normativo assai imperfetto avente gravi carenze". Ma anche F.CAFAGGI-P.IAMICELLI, *"Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?"*, in *Obbl. Contr.*, 2009, 7, i quali affermano che "in genere le forme giuridiche attuali non offrirebbero alle imprese risposte adeguate per le reti di imprese". Ancora M.R. MAUGERI, *"Reti di impresa e contratto di rete"*, in *I Contratti*, 2009,10, la quale ribadisce

Quest'ultima, infatti, pur riconoscendo le indubbie potenzialità del nuovo strumento giuridico, ha evidenziato la lacunosità ed i limiti della disciplina normativa. Partendo da tali premesse si cercherà, una volta delineato il quadro normativo di riferimento, di evidenziare, con particolare riferimento ai profili fiscali, se persistono elementi di criticità per l'effettiva e concreta applicazione dei contratti di rete e di conseguenza per la realizzazione degli obiettivi che il legislatore si è prefissato con la loro introduzione.

2. Quadro normativo di riferimento - Il legislatore che ha introdotto il contratto di rete ha dedicato alla sua nozione ed alla disciplina alcuni commi dell'articolo 3 del Decreto Incentivi (DL n.5/2009)⁵⁴, e precisamente nel comma 4-*ter* ha previsto la definizione, il contenuto contrattuale e la forma; nel comma 4-*quater* ha inserito la disciplina della relativa pubblicità; nel comma 4-*quinqies* ha previsto l'estensione alle reti di imprese della disciplina agevolativa in tema di "distretti produttivi".⁵⁵

Con la cd. "Manovra d'estate" (D.L. 78/2010⁵⁶) il legislatore ha profondamente riformato e modificato il contratto di rete di cui ai commi 4-*ter* e seguenti dell'art. 3 del D.L. 5/2009, dedicando alle Reti di Imprese l'art. 42, rubricato appunto "Reti di imprese".

Va rilevato che le prime versioni della norma in commento non contenevano alcuna disposizione agevolativa di carattere fiscale⁵⁷.

Solo con l'art. 42 del D.L. 78/2010, come modificato in sede di conversione, sono state introdotte disposizioni di carattere fiscale in tema di contratto di rete. Tali disposizioni non

che "la nuova disciplina si dimostra insoddisfacente sotto molti profili", molto confusa ed anche lacunosa. Da ricordare infine F. MACARIO, *"Il contratto e la rete: brevi note sul riduzionismo legislativo"*, in I Contratti, 2009, 10, il quale afferma che l'intervento legislativo in esame ha "destato subito perplessità e preoccupazioni tra gli studiosi del tema, in quanto la prevalenza della prospettiva contrattualistica, non ha soltanto ignorato la realtà dell'impresa e dell'attività, ma ha provocato un effetto quasi di chiusura del legislatore rispetto alla realtà socio-economica, artificialmente e arbitrariamente ridotta appunto al detto contratto di rete".

⁵⁴ Convertito nella Legge 9 aprile 2009 n. 33, modificata ed integrata con la Legge 23 luglio 2009 n. 99 (rubricata "Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia").

⁵⁵ I "Distretti Produttivi" (forme giuridiche di "addensamento" di imprese in determinati settori e in un determinato ambito geografico) sono disciplinati dall'articolo 1 commi 366 e seguenti della Legge 2005/266 così modificato dal D.L. 112/2008 e, da ultimo, dalla Legge 122/2010.

⁵⁶ Convertito nella legge n.122/2010.

⁵⁷ Il comma 4-*quinqies* del citato art. 3 del D.L. 5/2009, a seguito della conversione, non conteneva alcuna disposizione di carattere fiscale prevedendo esclusivamente l'applicabilità delle agevolazioni "amministrative" di cui alla lettera b) dell'articolo 1, comma 368, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 8c.d. Finanziaria 2006), ma non quelle fiscali di cui alla precedente lettera a). Nelle successive formulazioni, il comma 4-*quinqies* è stato modificato fino a ricomprendere le lettere b), c) e d) dell'articolo 1, comma 368, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ma non la lettera a). Inoltre, la "ricognizione" delle procedure agevolative di cui al comma 4-*ter* era limitata esclusivamente alle materie indicate dal comma 4-*ter*, lettera e), ultimo periodo, tra le quali non è possibile ricomprendere quella fiscale.

sono state trasfuse nel testo dell'art. 3 del D.L. 5/2009, e figurano in seno all'art. 42 citato, e precisamente ai commi da 2-*quater* a 2-*septies*.

Anche nel testo originario dell'art. 42, non era prevista alcuna specifica misura fiscale agevolativa ma, esclusivamente la previsione di futuri "vantaggi fiscali" alle imprese che fossero state "riconosciute" come appartenenti alla "rete" e le modalità di riconoscimento della partecipazione al contratto e l'individuazione dei "vantaggi fiscali" erano demandate a provvedimenti normativi secondari da approvarsi successivamente.

Con la conversione, invece, il legislatore ha stabilito l'entità e la natura dell'agevolazione fiscale connessa alla partecipazione delle imprese ai contratti di rete, istituendo in favore delle imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete e ad un programma comune una misura agevolativa che consiste in una sospensione d'imposta sulla quota di utili accantonati in un'apposita riserva.⁵⁸

Il legislatore ha però subordinato l'entrata in vigore dell'agevolazione fiscale all'autorizzazione della Commissione Europea, all'emanazione di un decreto ministeriale che individui gli organismi abilitati ad asseverare il programma comune di rete e a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che stabilisca i criteri e le modalità di attuazione dell'agevolazione.

Il decreto che ha individuato i requisiti degli organismi che possono asseverare il programma comune è stato emanato il 25 febbraio 2011. Successivamente il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emesso il 14 aprile 2011, il provvedimento prot. n. 2011/34839, con il quale vengono fornite le istruzioni per l'invio della comunicazione del possesso dei requisiti per il rilascio dell'asseverazione del programma di rete da parte degli organismi deputati e, in attuazione della previsione dell'emanazione di un provvedimento per i criteri e le modalità di attuazione dell'agevolazione, sempre il 14 aprile 2011 il Direttore dell'Agenzia ha approvato il provvedimento prot. n. 2011/31139, che contiene le istruzioni per la compilazione e l'invio della comunicazione al fine di usufruire del vantaggio fiscale e il provvedimento prot. n. 2011/54949 che disciplina la trasmissione dei dati relativi all'asseverazione del programma di rete. Del decreto e dei provvedimenti se ne parlerà nel prosieguo dell'analisi. Ora ci soffermeremo sulla compatibilità del contratto di rete con la disciplina comunitaria in tema di concorrenza.

⁵⁸ Il comma 2 dell'articolo 42 (è il primo nella numerazione dell'articolo, essendo stato il comma 1. soppresso) dispone, inoltre, che "Alle imprese appartenenti ad una delle reti di imprese riconosciute ai sensi dei commi successivi competono vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari, nonché la possibilità di stipulare convenzioni con l'A.B.I. nei termini definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge n. 400 del 1988 entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto".

2.1. *La compatibilità del contratto di rete con la disciplina in tema di concorrenza* – Come anticipato, il legislatore ha previsto che per usufruire dell'agevolazione fiscale bisognava avere l'autorizzazione della Commissione Europea. Il contratto di rete, infatti, può, a talune condizioni, presentare profili di dubbia compatibilità con la disciplina comunitaria in tema di concorrenza⁵⁹.

Il primo profilo è che il contratto di rete, introducendo misure volte a fornire sostegno finanziario alle imprese, potrebbe rappresentare un aiuto di Stato contravvenendo, quindi, al divieto previsto dall'art. 107 TFUE, secondo cui "sono incompatibili con il mercato comune [...] gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali [...] che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

Sul punto la Commissione Europea, con decisione del 26 gennaio 2011, C(2010)8939 def.⁶⁰, ha affermato che la misura in esame non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 par.1, del trattato TFUE, tenuto conto del fatto che la rete di imprese non ha personalità giuridica autonoma e che il sostegno alle imprese, introdotto dallo Stato italiano con il contratto di rete, consistente in una sospensione di imposta concessa alle società, che partecipano ad una rete di imprese, sulla quota di utili accantonata ad apposita riserva per la realizzazione della rete di imprese, non è una misura settoriale, perché prescinde dall'ambito di attività, dalla dimensione delle imprese, né prevede limiti di localizzazione territoriale⁶¹.

Il secondo profilo è la compatibilità dello strumento del contratto di rete con la disciplina anticoncorrenziale. Sul punto la Commissione Europea, sempre nella decisione C(2010)8939 def., ha osservato che l'aver negato la natura di aiuto di Stato alla misura rappresentata dal contratto di rete, non pregiudica l'applicazione dell'art. 101 del TFUE alla medesima misura.

L'art.101 del TFUE, come noto, detta le regole applicabili alle imprese consistenti nel divieto di intese che recano pregiudizi alla concorrenza e stabilisce che sono "incompatibili con il mercato interno e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazioni di imprese e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano per oggetto e per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all' interno del mercato interno".

A tal proposito si rammenta che con Comunicazione 2011/C-11/01⁶² la Commissione ha precisato che il fatto che le autorità pubbliche incoraggino un accordo di cooperazione

⁵⁹ artt. da 101 a 107 TFUE.

⁶⁰ Come previsto ai sensi dell'art. 108 TFUE.

⁶¹ Punti da 21 a 25 della decisione della Commissione.

⁶² Linee direttrici sull'applicabilità dell'art.101 TFUE agli accordi di cooperazione orizzontale.

orizzontale non significa che l'accordo sia, per ciò solo, ammissibile ai sensi dell'art. 101 TFUE. Inoltre, l'opportunità di valutare la compatibilità tra contratto di rete e disciplina anticoncorrenziale, si ravvisa anche alla luce del Regolamento (UE) n. 1217/2010 concernente l'inapplicabilità dell'art.101, paragrafo 1 del TFUE a talune categorie di accordi aventi ad oggetto la ricerca e lo sviluppo di prodotti conformemente al paragrafo tre dello stesso articolo⁶³.

Sulla base di tali premesse l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato con il provvedimento n. 22362 del 16 maggio 2011, sulla base della normativa interna e comunitaria, si è occupata del contratto di reti di imprese.

L'Autorità osserva che, per quanto condivisibile nella *ratio* e nelle finalità di carattere generale, l'istituto del contratto di rete non può, tuttavia, costituire una deroga ai principi della libera concorrenza e del mercato che, come pacificamente riconosciuto, hanno rilevanza costituzionale ed informano in maniera trasversale tutto l'ordinamento.

A questo proposito, risulta evidente che, così come disciplinate dall'articolo 3 del decreto legge n. 5/2009, le reti di imprese risultano idonee ad essere qualificate come possibili intese ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 287/90⁶⁴ e dell'articolo 101 TFUE. Quanto ai requisiti soggettivi, i contratti di rete interessano, infatti, due o più imprese; quanto ai requisiti oggettivi, le reti costituiscono una forma di coordinamento delle condotte commerciali delle imprese aderenti, anche mediante lo scambio di informazioni o di prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica. Come noto, tali condotte possono risultare idonee a produrre effetti anticoncorrenziali, laddove incidano direttamente sulle normali dinamiche competitive, alternando le spontanee logiche del mercato.

L'Autorità osserva che, specie in un momento di particolare crisi economica, la concorrenza rappresenta uno strumento privilegiato ed efficace di crescita del mercato, in quanto, per sua stessa natura, essa è finalizzata ad accrescere il benessere di consumatori,

⁶³ L'articolo 101, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) non è applicabile agli accordi in materia di ricerca e sviluppo (R&S). A norma del regolamento (CEE) n. 2821/71, tuttavia, il presente regolamento prevede un'esenzione per gli accordi R&S che contengono disposizioni correlate alla cessione o alla concessione in licenza di diritti di proprietà immateriale per eseguire attività comuni di ricerca e sviluppo, attività di ricerca e sviluppo a pagamento o attività di sfruttamento comune, a condizione che tali disposizioni non costituiscano l'oggetto principale degli accordi in oggetto, ma siano invece direttamente collegate e necessarie all'esecuzione degli stessi. Il regolamento esenta per categoria le attività di sfruttamento comune dei risultati delle attività R&S eseguite dalle parti ai sensi del regolamento.

⁶⁴ L' art. 2, della L. n. 287/1990 recita: "Sono considerati intese gli accordi e/o le pratiche concordati tra imprese nonchè le deliberazioni, anche se adottate ai sensi di disposizioni statutarie o regolamentari, di consorzi, associazioni di imprese ed altri organismi similari.

Sono vietate le intese tra imprese che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare in maniera consistente il gioco della concorrenza all'interno del mercato nazionale o in una sua parte rilevante..omissis...Le intese vietate sono nulle ad ogni effetto".

ottimizzando i fattori della produzione e incidendo positivamente sullo sviluppo tecnologico. In questo contesto, qualsiasi forma di collaborazione tra imprese può risultare davvero efficiente soltanto se attuata in senso pro-concorrenziale e non, invece, per eludere le regole antitrust.

Affinché l'istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia antitrust, è necessario, pertanto, che l'accordo risulti effettivamente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti e non costituisca, invece, uno strumento finalizzato a costituire indebite posizioni di vantaggio, in violazione della normativa antitrust, ma anche della stessa ratio dell'istituto.

L'Autorità ricorda, a questo proposito, che possono essere considerati compatibili con la disciplina sulla concorrenza quegli accordi che determinano un miglioramento dell'efficienza economica e favoriscono la concorrenza nella misura in cui sono suscettibili di ridurre la duplicazione delle attività di ricerca e sviluppo, di stimolare l'innovazione in settori ed ambiti laddove non sarebbe altrimenti possibile, di agevolare la diffusione delle tecnologie e di promuovere la concorrenza sui mercati². Viceversa, devono essere considerati incompatibili con la disciplina antitrust quegli accordi che producono, in ultima istanza, effetti anticoncorrenziali, consistenti, ad esempio, nella spartizione del mercato, nel coordinamento dei comportamenti di prezzo, nell'adozione di condotte escludenti.

Nello stipulare il contratto di rete è auspicabile che le imprese aderenti individuino chiaramente l'oggetto della cooperazione in modo che le ragioni dell'adesione siano ispirate a finalità pro-competitive.

Quanto poi alla portata restrittiva dei contratti di rete, essa dipende da una serie di circostanze che devono essere valutate caso per caso, alla luce delle dimensioni delle imprese interessate, del tipo di condotta posta in essere e dalle caratteristiche del mercato di riferimento. A questo proposito, per ciò che concerne in particolare le imprese piccole e medie (PMI), l'Autorità sottolinea che la ridotta dimensione delle imprese aderenti alla rete non costituisce una presunzione di conformità alla legge antitrust, specie nel caso di restrizioni particolarmente gravi (cc.dd. hardcore restrictions).

In conclusione, l'Autorità ritiene che, per le ragioni sopra esposte, l'istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia antitrust soltanto laddove esso sia chiaramente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti, e non invece ad alterare le normali dinamiche concorrenziali presenti nel mercato.

Del resto, l'Autorità sottolinea che, per potere essere realmente qualificato come strumento finalizzato al superamento della crisi economica conformemente alla ratio

dell'intervento legislativo, il contratto di rete debba necessariamente essere configurato e realizzato in senso pro-concorrenziale e con finalità pro-competitive, in conformità e nel rispetto delle regole antitrust, così da risultare idoneo, in ultima istanza, a migliorare le condizioni di efficienza e di sviluppo del mercato.

3. Definizione e natura del contratto di rete – Sino a ora sono certamente esistite forme di collaborazione di imprese realizzate con lo strumento contrattuale, ma il legislatore sembra ora aver inteso introdurre un nuovo modello di contratto “tra” imprese.

Il contratto di rete viene definito come lo strumento giuridico con il quale “più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato ed a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, com-merciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.”⁶⁵.

Da una prima lettura, la definizione offerta dal legislatore risulta alquanto generica. Infatti, per quanto riguarda i requisiti soggettivi richiesti, si è limitato ad individuare nella figura dell'imprenditore colui che può aderire al contratto di rete⁶⁶.

Partecipanti alla rete possono essere tutte le imprese, sia individuali che collettive, senza limiti di dimensioni, senza vincoli di localizzazione territoriale e/o tipologia di affare. Si tratta di un contratto a “struttura aperta” al quale, pertanto, possono aderire imprese diverse da quelle che hanno in origine dato vita alla rete, secondo modalità di adesione predeterminate e stabilite nel contratto medesimo.

Ne discende, inoltre, la possibilità di ricorrere al contratto di rete per creare collegamenti tra imprese, sia in linea orizzontale cioè tra operatori attivi nel medesimo segmento della filiera, sia in linea verticale cioè tra soggetti appartenenti a segmenti diversi).

Il legislatore ha poi introdotto una importante innovazione in ordine al contenuto dell'accordo fra imprenditori. Il comma 4-ter dell'articolo 3 del D.L.5/2009, nella sua originaria formulazione, disponeva infatti che le imprese partecipanti alla rete dovessero esercitare in comune “una o più attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali”.

Accogliendo le critiche della dottrina nel nuovo testo di legge sono state introdotte due importanti modifiche.

⁶⁵ Cfr art.3, comma 4-ter, DL5/2009.

⁶⁶ P. IAMICELI, "Il contratto di rete tra percorsi di crescita e prospettive di finanziamento", in *I Contratti*, 2009,10.

Innanzitutto, le attività svolte dalle imprese possono, ma non debbono necessariamente, rientrare nei rispettivi oggetti. E' quindi ora possibile, stante l'ampio tenore letterale della norma, che il contratto di rete regolamenti forme di collaborazione fra imprese prescindendo da qualsiasi verifica circa l'attinenza, la complementarità o la sussidiarietà delle attività svolte da ciascun partecipante. In altre parole, le imprese possono costruire fra loro una rete anche se operano in settori assolutamente differenti e senza alcun apparente punto di contatto.

Parimenti, è stato eliminato ogni riferimento alla natura "economica" dell'attività svolta in rete. Ciò rappresenta una importante innovazione, perchè consente di impiegare il contratto di rete come strumento per gestire, sviluppare e coordinare anche attività di ricerca e di studio, e quindi attività che non abbiano immediati riflessi economici. L'unica limitazione è che dette attività siano svolte da imprenditori e che quindi vengano poi applicate dai partecipanti alla rete nei rispettivi processi produttivi o distributivi.

Il nuovo intervento normativo ha evidenziato, poi, il carattere causale del contratto di rete - peraltro già presente nella norma previgente - aprendo la definizione del contratto con la indicazione del suo scopo.

Scopo del contratto di rete è quello di accrescere e migliorare, sia a livello di singolo imprenditore che di collettività intesa quali soggetti facenti parte della rete, la capacità innovativa e la competitività sul mercato.

Per raggiungere detti obiettivi, sono previste varie forme di collaborazione e interazione tra le realtà imprenditoriali coinvolte anche se si deve sottolineare come, rispetto alla formulazione originaria, l'attuale sia più dettagliata e circoscritta. Infatti, se nella prima versione, quella del D.L. n. 5/2009, era richiesto un generico "esercizio in comune di una o più attività economiche rientranti nei propri oggetti sociali", l'attuale versione individua, fermo restando la necessità di un programma comune di rete, le attività in una collaborazione con una forma e un ambito predefinito, comunque attinente al normale esercizio delle imprese coinvolte; uno scambio di informazioni e/o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica; un generico esercizio in comune di una o più attività che comunque debbono rientrare nell'oggetto sociale delle imprese coinvolte.

Ne discende che, se la creazione di valore è il dato di partenza per cui il legislatore favorisce la rete di imprese, il contratto deve dimostrare che questo è l'esito di un'interdipendenza e di una strategia che, opportunamente coordinata mediante la variabile giuridica, assicuri anche che tale dato sia reale.

A tal punto è utile soffermarsi, anche se brevemente, sulla natura giuridica del contratto.

Se in passato, prima delle ultime modifiche normative, la dottrina si è divisa sulla 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»⁶⁷, oggi sembra chiara la riconducibilità dello stesso ai contratti plurilaterali con comunione di scopo e non a quelli a prestazioni corrispettive, anche se permangono le incertezze della ricostruzione teorica vista l'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 negoziale⁶⁸.

Si ritiene che si tratti di un contratto a contenuto obbligatorio⁶⁹ e ciò appare confermato dalla nuova disciplina di legge, che pare aver voluto estremizzare la natura “contrattuale” della rete prevedendo come possibili e non più come necessari quegli elementi (la istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato della gestione dell'esecuzione del contratto o di parte di esso) che potevano far pensare alla rete come ad un ente personificato o comunque dotato di una qualche soggettività⁷⁰.

Che il contratto di rete sia plurilaterale si evince anche dal testo legislativo novellato. Con disposizione di rinvio avente necessaria applicazione, il legislatore considera che, ai fini della disciplina dello scioglimento del contratto, quale che sia la causa, debba farsi riferimento al regime codicistico relativo ai contratti plurilaterali (con comunione di scopo)⁷¹.

E' evidente che il legislatore ha voluto individuare con la rete un nuovo modello organizzativo⁷², complementare ed alternativo tanto al modello societario, che ad altri modelli di aggregazione “non personalizzati”, già previsti e disciplinati dal nostro

⁶⁷ F. CAFAGGI, in *AA.VV.*, "Reti d'impresa tra regolazione e norme sociali. Nuove sfide per il diritto ed economia", Bologna 2004; successivamente, in *AA.VV.*, "Corporate governance, networks e innovazione", F.CAFAGGI, Padova, 2005. Da ultimo F. CAFAGGI E P. IAMICELLI (a cura di), "Reti di imprese tra crescita e innovazione organizzativa. Riflessioni da una ricerca sul campo", Bologna, 2007.

⁶⁸ A tal proposito cfr T. TASSANI, *op.ult.cit.* secondo il quale “Il contenuto del contratto di rete può essere diversissimo, spaziando dallo scambio di informazioni industriali, commerciali, tecniche o tecnologiche, fino allo scambio di prestazioni e all'esercizio in comune una o più attività inerenti alle proprie imprese.

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”.

⁶⁹ E. BRIGANTI, “La nuova legge sui “contratti di rete” fra le imprese: osservazioni e spunti?”, in *Notariato*, 2010, 2

⁷⁰ C. CAMARDI, "Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa", in *I Contratti*, 2009, 10.

⁷¹ In quanto contratto plurilaterale, la sua disciplina risiede all'art. 1332 cod. civ., sotto il profilo della modalità di conclusione dell'accordo, agli artt. 1420, 1446, 1459 e 1466 cod. civ. per quanto attiene ai profili patologici, ossia alle conseguenze dell'invalidità o della risoluzione del rapporto tra un'impresa e la rete. L'art. 1420 cod. civ. definisce il campo di applicazione di tale combinato ai «contratti con più di due parti, in cui le prestazioni di ciascuna sono dirette al conseguimento di uno scopo comune»; le disposizioni nel loro complesso riferiscono di un criterio guida ispirato al principio di conservazione del contratto dinanzi all'eventualità della sua invalidazione o risoluzione unilaterale.

⁷² F.MACARIO, "Il contratto e la rete: brevi note sul riduzionismo legislativo", in *I Contratti*, 2009, 10.

ordinamento ma diversi dal contratto in parola, in quanto o connotati da una forte valenza territoriale e geografica (quali i “Distretti produttivi”) o in quanto legati all'esecuzione di una specifica iniziativa economica (quali le Associazioni Temporanee di Impresa, per le quali la normativa prevede una durata limitata al compimento dell'operazione in comune a cui è tesa o ai consorzi⁷³).

La specificità dello strumento deve ovviamente essere ricercata nel profilo causale e programmatico della fattispecie in esame, nonché nel fatto che la disciplina della rete si rivolge alla considerazione della partecipazione di ciascuna impresa nell'ambito di un coordinamento di attività con altre imprese. Insomma, ciò che differenzia la rete di imprese è il fatto che essa nasce su un'esigenza di ordine strettamente economico essendo il suo scopo accrescere le potenzialità tecnologiche e competitive di ciascuna impresa.

4. Il contenuto del contratto e la disciplina della pubblicità - Come molti contratti anche il contratto di rete si presenta a contenuto predeterminato. Ciò nel senso che il legislatore ha dettato un'ampia cornice entro cui l'autonomia privata degli imprenditori può esercitarsi come meglio crede.

Occorre distinguere tra contenuto necessario e facoltativo del contratto di rete. Quanto al primo, gli elementi sono il nome, la ditta, la ragione sociale o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva⁷⁴; l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra le stesse per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi; la durata del contratto, le modalità di adesione degli altri imprenditori, nonché le ipotesi di recesso anticipato e condizioni di esercizio del relativo diritto come contenuto eventuale; le regole di assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che fuoriesce dall'ambito delle competenze

⁷³ Per associazione temporanea di imprese si intende il sistema a cui le imprese ricorrono per partecipare a gare d'appalto quando non possiedono le categorie richieste nel bando, caratterizzato da un rapporto di mandato con rappresentanza, gratuito ed irrevocabile, conferito collettivamente all'impresa “capogruppo” (cfr. T.A.R. Reggio Calabria sez. I, 10 dicembre 2009, n. 1197).

Il consorzio è invece il contratto con il quale due o più imprenditori “istituiscono un'organizzazione per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese” (art. 2602 c.c.).

È evidente, dunque, che la differenza formale di tali forme di cooperazione imprenditoriale risiede nello specifico “scopo” dell'aggregazione fra le imprese partecipanti e nell'assenza, sia nel raggruppamento temporaneo di imprese sia nel consorzio, di un programma comune duraturo non limitato al compimento di un affare specifico o alla disciplina delle “fasi” della rispettiva impresa.

⁷⁴ È requisito soggettivo necessario per la partecipazione ad un contratto di rete la qualifica di “imprenditore”. Si prescinde invece da qualsiasi altra connotazione dimensionale, geografica, di struttura giuridica. Non è più richiesto che le attività esercitate con la rete abbiano contenuto “economico”, né è più richiesto come necessario che dette attività rientrino “nei rispettivi oggetti sociali”.

dell'organo comune se istituito; nonché nel caso il contratto preveda la modificabilità a maggioranza del programma di rete, le regole relative all'assunzione delle decisioni modificative.

Elemento fondamentale è poi la definizione di un programma di rete⁷⁵ che deve contenere l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante, le modalità di realizzazione dello scopo comune. Nel programma comune può essere prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, in tal caso bisognerà indicare la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo". La norma precisa altresì che "se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile...";⁷⁶

Altro elemento facoltativo, oltre al fondo patrimoniale è l'istituzione dell'organo comune incaricato dell'esecuzione del programma o di uno o più fasi di esso. In tal caso bisognerà indicare il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere tale ufficio; i poteri di gestione e di rappresentanza; le regole relative alla sua sostituzione durante la vigenza del contratto;

Il punto di decisa rottura con la previgente normativa si ha in ordine alle "le modalità di realizzazione dello scopo comune". Nella normativa previgente, come noto, l'elemento imprescindibile per la realizzazione del programma di rete era costituito dalla necessaria istituzione di "un fondo patrimoniale comune". Vi era inscindibilità fra contratto di rete ed elemento patrimoniale: esso non era in alcun modo sostituibile o surrogabile⁷⁷.

Il legislatore della riforma, invece, come detto, non ha ritenuto indispensabile, per qualsiasi forma di rete, la previsione di un patrimonio comune, ritenendola probabilmente

⁷⁵ La sua descrizione deve essere particolarmente accorta (il che non vuol dire dettagliata, in ogni suo aspetto, come si evince dal termine "enunciazione"), posto che è proprio su questa parte che si concentra il giudizio di asseverazione.

⁷⁶ Il richiamo alla disciplina prevista in ambito societario, per come effettuato, non sembra tale da poter ipotizzare spazi di applicazione estensiva dell'istituto a ipotesi non contemplate nella disciplina richiamata: così, soltanto imprenditori strutturati nella forma della società per azioni potranno optare per i patrimoni destinati, e nei limiti indicati del 10 per cento del patrimonio netto (art. 2447-*bis*), e per lo svolgimento (solo) di uno specifico affare, che per di più non sia attinente a attività riservate in base alle leggi speciali. Cfr. A. GENTILI, "Il contratto di rete dopo la l. n. 122 del 2010", in *I contratti*, 2011, 6, pag. 627.

⁷⁷ Questa necessaria componente patrimoniale del contratto di rete, che lo rendeva del tutto innovativo rispetto ad altri tipi di collaborazione "contrattuale" (quali, ad esempio, l'A.T.I., i contratti di sub-fornitura, il franchising), era stata prevista dal legislatore mutuando l'esperienza dei consorzi con attività esterna, al duplice fine di consolidare da un lato, la serietà dell'impegno assunto mediante l'adesione al programma di rete e dall'altro, allo scopo di dotare l'organizzazione, in corso di esecuzione del programma, di mezzi economici senza dover ricorrere alla sistematica contribuzione da parte degli aderenti.

non vitale per quelle ipotesi nelle quali le imprese si siano obbligate a “collaborare” o a “scambiarsi informazioni o prestazioni”.

Considerato, inoltre, il formale ampliamento della gamma delle attività che i soggetti partecipanti alla rete possono obbligarsi a svolgere in comune, che contempla adesso espressamente anche la previsione di attività puramente “interne”⁷⁸, si è probabilmente voluto ipotizzare la non obbligatorietà della previsione di un patrimonio comune (perlomeno) tutte le volte che non fosse immaginata nel programma di rete la necessità di rivolgere gli effetti dell’esercizio dell’attività comune all’esterno, verso il patrimonio di soggetti terzi estranei alla rete stessa⁷⁹.

In questi casi, il contratto di rete potrà prevedere il versamento da parte dei partecipanti di contributi (secondo criteri prestabiliti) che potranno venire richiesti volta per volta per lo svolgimento di singole operazioni o in relazione a specifiche esigenze, dall’organo comune (se nominato), ovvero dal rappresentate o dai rappresentanti (mandatari) indicati, ma che non formeranno il patrimonio comune⁸⁰.

Occorre precisare, però, che se è innegabile il carattere soltanto facoltativo della previsione del fondo comune e dell’organo comune, è peraltro anche vero che la mancata previsione del fondo comune fa venire meno una condizione primaria perché possano essere applicate alla stessa rete le agevolazioni fiscali.

Ma andiamo avanti nell’analisi. Il contratto deve essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata; inoltre, ai sensi del comma 4-*quater*, “è soggetto a iscrizione nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante e l’efficacia del contratto inizia a decorrere da quando è stata eseguita l’ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari”.

Per quanto riguarda la prima parte della norma si sottolinea che non avendo la rete una sede propria, una propria denominazione né una propria soggettività (su punto diffusamente dopo), il legislatore non ha potuto indicare una diversa modalità per l’attuazione della pubblicità del contratto. Nemmeno la nuova formulazione della norma risolve quindi la difficoltà di ordine pratico circa la impossibilità di rintracciare nel Registro delle Imprese un contratto di rete qualora siano sconosciute le sedi delle imprese che vi partecipano.

⁷⁸ attività di semplice collaborazione o di scambio fra le imprese partecipanti.

⁷⁹ P. IAMICELI, cit., pag. 66 e segg.

⁸⁰ Ne consegue che i profili di responsabilità (qualora immaginabili) di tale attività svolta in adempimento del programma di rete saranno di spettanza dei singoli patrimoni dei partecipanti alla rete, secondo gli schemi e le regole comuni che ruotano attorno al principio della responsabilità patrimoniale del debitore, giusto il disposto dell’art. 2740 cod. civ.

Più problematica è invece la seconda parte, del tutto nuova, della norma. Nella vigenza del vecchio testo di legge, si riteneva pacificamente che la iscrizione del contratto di rete nel Registro delle Imprese avesse il valore di mera “pubblicità notizia”.

Il testo attuale, con formulazione non proprio felicissima, pare invece voler subordinare l'efficacia stessa del contratto all' esecuzione dell'ultima iscrizione nel Registro delle Imprese, senza peraltro precisare se l'esecuzione di detta pubblicità ne condizioni l'efficacia nei confronti dei terzi (pubblicità dichiarativa) o financo fra le parti contraenti (con efficacia addirittura costitutiva).

Nonostante l'ambiguo tenore letterale della norma, non si può pensare che il legislatore abbia voluto attribuire alla pubblicità del contratto di rete efficacia costitutiva. E ciò, a tacer d'altro, è confermato dal fatto che la nuova normativa richiede l'utilizzo della forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, non per la validità del contratto ma solo “ai fini degli adempimenti pubblicitari di cui al comma 4-*quater*”.

Si aggiunga comunque che tale previsione riveste particolare importanza in quanto, solo con l'esecuzione di tutte le iscrizioni previste decorre l'efficacia del contratto di rete.

L'inciso “sottoscrittori originari” conferma la possibilità di allargare, in un secondo tempo, la rete di impresa ad altri soggetti interessati, previa eventuale modifica dei requisiti minimi richiesti dal legislatore per la validità.

Occorre così distinguere la posizione di coloro che aderiscono a una rete esistente rispetto ai sottoscrittori originari. L'iscrizione di coloro che aderiscono successivamente ha efficacia dichiarativa.

In ossequio a quanto previsto dall'art. 2193 cod. civ., laddove tale iscrizione non sia avvenuta, l'adesione alla rete non potrà essere opposta ai terzi, a meno che non si provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza. Rispetto ai secondi, la legge instaura uno stretto legame tra forma - adempimento pubblicitario - effetti del contratto posto che questi ultimi decorrono «dal momento in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari».

L'iscrizione nel Registro delle Imprese può essere inteso come un onere in capo a ciascuna impresa necessario a perfezionare, nell'interesse appunto della singola impresa, il ciclo formativo della fattispecie. Del resto, è imprecisa la stessa formulazione legislativa laddove condiziona all'adempimento pubblicitario l'efficacia dell'intero contratto, mentre è evidente che l'efficacia obbligatoria del contratto inizia dalla stipula. Prescrivendo appunto che l'iscrizione solo di alcuni dei sottoscrittori originari preclude l'efficacia del contratto nei confronti di tutti, la legge ha voluto unicamente disincentivare comportamenti opportunistici

(per esempio, usufruire in maniera impropria di vantaggi fiscali), oltre che incentivare l'istituzionalizzazione delle reti esistenti.

Ciò premesso, non pare che tale disposizione debba leggersi quale deroga alla regola generale in materia di pubblicità commerciale prevista dall'art. 2193 cod. civ., che attribuisce all'esecuzione dell'iscrizione un'efficacia di tipo dichiarativo.

I fatti che si intende dichiarare all'esterno, e gli effetti connessi di opponibilità, possono essere perciò vari. Anzitutto, laddove si scelga di dotare la rete di una *governance* strutturata o di un patrimonio destinato, l'iscrizione nel registro delle imprese appare propedeutica a realizzare i meccanismi di separazione patrimoniale e di imputazione della relativa responsabilità al fondo destinato; quanto poi all'adesione alla rete di un'impresa, questa pare essenzialmente propedeutica a dare rilevanza esterna a tutti i fatti per i quali occorre che siano prescritte le relative iscrizioni pubblicitarie.

Infine, si deve collegare l'esigenza di pubblicità della partecipazione di un'impresa a una rete in quanto essa costituisce il titolo per accedere a determinati effetti che la legge attribuisce all'adesione verso tale forma di coordinamento.

5. L'estensione alle reti di imprese della disciplina in tema di "distretti produttivi" - L'art. 3, comma 4-*quinquies*, del D.L. n. 5/2009, con la tecnica del rinvio, estende ai soggetti appartenenti ad una rete di imprese i vantaggi amministrativi, finanziari e per la ricerca e sviluppo previsti dall'art. 1, comma 368 lett.b), c) e d), della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006) per i distretti produttivi. Se ne evince che l'elemento caratterizzante del modello normativo proposto è quello della costituzione, dal punto di vista formale e normativo, di "reti" di imprese operanti all'interno di ambiti determinati, i cd. distretti produttivi.

È importante sottolineare come tali previsioni non abbiano ancora trovato applicazione, in quanto non sono state emanate le relative norme di attuazione.

Con tale norma si richiama l'istituto dei c.d. "distretti produttivi" costituiti quali libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale con l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione, secondo principi di sussidiarietà verticale ed orizzontale, anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali⁸¹.

⁸¹ Tradizionalmente i distretti industriali sono legati ad un territorio e costituiscono un *unicum sociale* oltre che economico. In essi è presente un'elevata concentrazione di imprese industriali legate da specializzazione produttiva, di piccole e medie dimensioni, e una peculiare organizzazione interna. Sono stati disciplinati dalla

Per quanto riguarda i vantaggi di natura amministrativa le imprese collegate con il contratto di rete potranno intrattenere rapporti con le pubbliche amministrazioni e con gli enti pubblici, anche economici, ovvero dare avvio presso gli stessi a procedimenti amministrativi per il tramite della rete di cui esse fanno parte.

In tal caso, le domande, richieste, istanze, ovvero qualunque altro atto idoneo ad avviare ed eseguire il rapporto ovvero il procedimento amministrativo, ivi incluse, relativamente a quest'ultimo, le fasi partecipative del procedimento, qualora espressamente formati nell'interesse delle imprese aderenti alla rete si intendono senz'altro riferiti, quanto agli effetti, alle medesime imprese.

Qualora, poi, la rete dichiari altresì di aver verificato, nei riguardi delle imprese aderenti, la sussistenza dei presupposti, ovvero dei requisiti, anche di legittimazione, necessari, sulla base delle leggi vigenti, per l'avvio del procedimento amministrativo e per la partecipazione allo stesso, nonché per la sua conclusione con atto formale ovvero con effetto finale favorevole alle imprese aderenti, ciò consentirà alle pubbliche amministrazioni ed agli enti pubblici di provvedere senza altro accertamento nei riguardi di tutte le imprese aderenti. A tal scopo le reti potranno anche accedere, sulla base di apposita convenzione, alle banche dati formate e detenute dalle pubbliche amministrazioni e dagli enti pubblici.

Al fine, poi, di facilitare l'accesso ai contributi erogati a qualunque titolo sulla base di leggi regionali, nazionali e di disposizioni comunitarie, le imprese che aderiscono alle reti potranno presentare le relative istanze ed avviare i relativi procedimenti amministrativi, anche mediante un unico procedimento collettivo, per il tramite dei distretti o delle reti medesime, che forniranno consulenza ed assistenza alle imprese stesse e che potranno, qualora le imprese siano in possesso dei requisiti per l'accesso ai citati contributi, certificarne il diritto.

Le reti potranno, altresì, in tema di agevolazioni di carattere finanziario, provvedere, ove necessario, a stipulare apposite convenzioni, anche di tipo collettivo con gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, volte alla prestazione della garanzia per l'ammontare della quota dei contributi soggetti a rimborso. Le reti, infine, avranno la facoltà di stipulare, per conto delle imprese negozi di diritto privato secondo le norme in materia di mandato di cui agli artt. 1703 e segg. c.c..

Infine, per quanto attiene la ricerca e lo sviluppo è previsto, al fine di accrescere la competitività delle Pmi, la costituzione dell'Agenzia per la diffusione delle tecnologie per

legislazione statale (art.36 Legge 5 ottobre 1991, n.317), sia regionale a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione. La Finanziaria 2006, poi, se da un lato ha affiancato ai distretti territoriali quelli funzionali, non legati ad una specifica comunità territoriale, dall'altro ha reso i distretti una "peculiare figura soggettiva". Cfr sentenza della Corte Costituzionale, 11 maggio 2007, n.165.

l'innovazione avente lo scopo di “promuovere l'integrazione fra il sistema della ricerca ed il sistema produttivo attraverso l'individuazione, valorizzazione e diffusione di nuove conoscenze, tecnologie, brevetti e applicazioni industriali prodotti su scala nazionale ed internazionale”.

6. L'agevolazione fiscale per i contratti di rete – Le agevolazioni fiscali delle reti d'impresa sono regolate, come anticipato, dai commi da *2-quater* a *2-septies* dell'art.42 del D.L. n.78/2010 e sono illustrati dalla Circolare n.15/E del 14 aprile 2011.

L'articolo 42, comma *2-quater*, del decreto sancisce che sono beneficiarie dell'agevolazione le “imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete”.

Possono quindi accedere all'agevolazione sia le imprese che hanno originariamente sottoscritto un contratto di rete, sia le imprese che hanno aderito a un contratto di rete già esistente, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dalla tipologia di attività svolta o dal settore economico di riferimento, nonché dalla localizzazione territoriale.

In particolare, la Circolare n.15/E per quest'ultimo profilo, sottolinea che sono ammesse sia le imprese residenti, sia le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Il comma *2-quater*, primo periodo, del decreto considera agevolabile una quota degli utili dell'esercizio “destinati dalle imprese ... al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare ... se accantonati ad apposita riserva”. Tale quota degli utili delle imprese partecipanti alla rete di impresa, sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012, infatti, non concorrerà alla formazione del reddito imponibile dell'impresa stessa, se destinata alla realizzazione, entro l'esercizio successivo, degli investimenti previsti dal programma comune di rete. Viene inoltre previsto che gli utili concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura della perdita di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete.

Si sottolinea che il programma comune di rete deve avere ottenuto la preventiva asseverazione da parte degli organismi abilitati “espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti di requisiti previsti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 25 febbraio 2011 il quale ha stabilito che “sono abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma gli organismi espressi dalle Confederazione di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio Nazionale dell'Economia

e del Lavoro⁸², espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e territori”.

L’asseverazione, come precisato sia dalla circ. n. 4/E del 15 febbraio 2011 che dalla circ. n. 15/E del 14 aprile 2011, comporta la verifica preventiva della sussistenza, nel caso specifico, degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti da partecipazione in capo alle imprese sottoscrittrici. L’asseverazione costituisce un elemento di importanza fondamentale per la valida sussistenza del contratto di rete, tanto che l’art. 1, comma 2, del D.M. 25 febbraio 2011, ne attribuisce condizione necessaria e sufficiente per la dimostrazione, da parte delle singole imprese, dell’esistenza dei requisiti richiesti per poter accedere all’agevolazione fiscale.

L’asseverazione, come precisato dalla circ. n. 15/E più volte citata, non esime tuttavia le imprese aderenti al contratto dal “realizzare gli altri presupposti previsti dalla norma per accedere all’agevolazione”.

Ai sensi di quanto stabilito dall’art. 4, comma 3, del D.M. 25 febbraio 2011, “gli organismi abilitati sono tenuti a comunicare all’Agenzia delle Entrate, trasmettendo i dati relativi alle imprese aderenti alla rete il cui programma comune ha ottenuto l’asseverazione”. Questa comunicazione, secondo quanto previsto è poi attestata entro trenta giorni dalla richiesta di rilascio dell’organo comune per l’esecuzione del contratto di rete ovvero del rappresentante della rete risultante dalla stipula dello stesso contratto⁸³.

L’articolo 42, comma 2-*quater* dispone inoltre che l’Agenzia delle entrate, avvalendosi dei propri poteri di accertamento e di controllo, “vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all’agevolazione, revocando i benefici indebitamente fruiti”.

L’articolo 6 del D.M. 25 febbraio 2011 ha poi specificato che l’Agenzia delle entrate, nell’ambito dell’ordinaria attività di controllo, “può effettuare tra l’altro: a) la verifica formale dell’avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi di asseverazione; b) la verifica della imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi; c) la vigilanza sulla realizzazione

⁸² Ai sensi della Legge 30 dicembre 1986, n. 836.

⁸³ L’Agenzia delle Entrate con la risoluzione 12 settembre 2011, n. 89/E, ha offerto più tempo per avvalersi del regime di sospensione d’imposta, tenendo conto dei tempi tecnici necessari per valutare meglio il programma comuneprecisando che, per il primo anno di applicazione dell’agevolazione, le imprese in rete possono avvalersi del regime di sospensione d’imposta anche nell’ipotesi in cui l’asseverazione del programma di rete sia ricevuta dopo il 30 settembre 2011. Ciò a patto che l’avvenuta asseverazione fosse stata comunicata all’organo comune per l’esecuzione del contratto della rete ovvero al rappresentante della rete risultante dalla stipula dello stesso contratto entro il 31 dicembre 2011. È rimasto fermo invece al 30 settembre 2011 il termine per la stipula del contratto di rete e la relativa iscrizione nel registro delle imprese.

degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi".

Tenuto conto del meccanismo applicativo dell'agevolazione, nonché delle specifiche attività di controllo previste, assumerà particolare rilievo il coinvolgimento degli organismi abilitati al rilascio dell'asseverazione del programma di rete, anche in relazione alla vigilanza da effettuare sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione.

L'agevolazione si può fruire, così, solo se si realizzano i presupposti previsti dalla norma: adesione al contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile dell'esercizio; asseverazione del programma di rete.

6.1. Contenuto e fruizione dell'agevolazione- L'incentivo consiste, come anticipato, in una sospensione d'imposta - cioè in una momentanea esclusione dal calcolo del reddito imponibile - della quota degli utili d'esercizio accantonata in un'apposita riserva del bilancio, denominata con riferimento alla legge istitutiva dell'agevolazione in esame, di cui viene data informazione in nota integrativa (solo dai soggetti tenuti per legge alla sua redazione), distinta dalle altre eventuali riserve presenti nel patrimonio netto, e destinata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete⁸⁴, preventivamente asseverato. Gli imprenditori individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata debbono provvedere ad integrare le scritture contabili con un apposito prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile d'esercizio e le vicende della riserva stessa.

Il beneficio in questione per espressa disposizione normativa spetta esclusivamente a condizione che gli utili accantonati nella riserva siano destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare ex art. 2447-bis, comma 1, lett. a) c.c. per realizzare entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata assunta la delibera di accantonamento gli investimenti previsti dal programma di rete⁸⁵.

L'Agenzia delle Entrate⁸⁶ ha chiarito che gli investimenti (spese) del programma di rete possono consistere nell'assunzione dei costi per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e/o servizi e nell'assunzione dei costi per l'utilizzo del personale.

⁸⁴ Come specificato dalla Circ. 15/E del 16 aprile 2011, paragrafo 2.2. "si ritiene che la disposizione richiamata, essendo inserita nel corpo della norma istitutiva dell'agevolazione, non introduca obblighi civilistici generalizzati, ma si applichi alle sole imprese che intendano accedere all'agevolazione fiscale".

⁸⁵ Sul patrimonio destinato *amplius* G. MOSCO; *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2010, 846ss.

⁸⁶ Cfr. paragrafo 3.1. Circ.15/E/2011

Ha ritenuto compresi anche i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione da parte delle imprese aderenti (ad es. ore lavoro del personale tecnico dedicato allo sviluppo di una ricerca nell'interesse comune della rete) precisando che in tal caso rileva il costo figurativo relativo all'effettivo impiego di detti beni servizi e personale per la realizzazione degli investimenti, dimostrato con adeguata documentazione amministrativa e contabile.

Ovviamente, non si richiede che tutti gli obiettivi del contratto di rete siano realizzati, ma solo 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. Ciò comporta necessariamente che, in seno al contratto siano dettagliatamente individuati tali obiettivi.

La norma è diretta a tutelare l'interesse a che gli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione siano realmente investiti come previsto dal programma comune di rete e pone, per tale riscontro, il termine dell'esercizio successivo.

Al riguardo, si precisa che il termine si riferisce all'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili dell'esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati⁸⁷.

Sotto il profilo temporale, l'agevolazione si applica agli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012. Ciò si desume dalla previsione del comma 2-*quinqies* che impone la fruizione dell'agevolazione nei limiti degli stanziamenti previsti per gli anni 2011, 2012 e 2013, e dal riferimento fatto dal comma 2-*quater* al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012 quale ultimo periodo di imposta agevolabile.

Il beneficio fiscale spetta poi entro il limite di un milione di euro, per singola impresa e singolo anno d'imposta. Pertanto, se un'impresa decidesse di partecipare a più contratti di rete e di destinare ad investimento utili, investendo più di un milione nel complesso, ovvero di investire un importo superiore a tale cifra in presenza di unico contratto di rete, l'agevolazione potrebbe operare solo ed esclusivamente entro il limite del milione di euro. Si deve pertanto ritenere che le quote eccedenti di utili destinati alla realizzazione dell'investimento, in quanto non fruiscono dell'agevolazione, non sono soggette ad alcun vincolo specifico derivante dalla normativa fiscale.

⁸⁷ M. CEDRO, "Profilo fiscale del contratto di rete", in *Rassegna Tributaria*, 2011, pag. 1163.

Conseguentemente, l'importo agevolabile non potrà comunque eccedere il limite di un milione di euro per periodo di imposta, anche nell'ipotesi in cui un'impresa consegua e accantoni a riserva utili di esercizio per un ammontare superiore a detto limite⁸⁸.

La norma istituisce, così, 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.

L'agevolazione opera ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e delle relative addizionali regionali e comunali, con esclusione quindi dell'IRAP e, in base alle previsioni del comma 2-*quinquies*, può essere fruita "esclusivamente" in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili accantonati, senza incidere sul calcolo degli acconti dovuti per il medesimo periodo di riferimento.

Allo stesso modo, gli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo devono essere determinati secondo le modalità ordinarie, al lordo dell'agevolazione, assumendo, cioè, come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle disposizioni agevolative.

Gli eventuali versamenti in acconto, che risultassero eccedenti al momento di determinazione del saldo per effetto dell'applicazione del regime di sospensione di imposta, generano per il contribuente un credito IRPEF/IRES utilizzabile secondo le modalità ordinarie.

L'agevolazione può essere fruita nel limite complessivo di 20milioni di euro per il 2011 e di 14 milioni di euro rispettivamente per il 2012 e il 2013 esclusivamente, come detto, in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi. Di conseguenza quanti più sono i richiedenti aventi diritto tanto inferiore è il beneficio per ciascuna impresa, in quanto il risparmio fiscale viene ridotto proporzionalmente nel caso di superamento del detto plafond⁸⁹.

Per ottenere il beneficio fiscale le imprese interessate devono presentare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate⁹⁰ contenente l'indicazione della quota di utili

⁸⁸ Ciò non esclude, ovviamente, dal punto di vista civilistico, una destinazione d'importo superiore.

⁸⁹ Il che potrà determinare responsabilità a carico di chi ottenga l'agevolazione senza averne titolo e a carico della pubblica amministrazione nel caso di negligente od omesso controllo.

⁹⁰ Il modello comunicativo Reti è stato approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 14 aprile 2011 con protocollo n.2011/31139. L'importo massimo iscrivibile è di un milione di euro. Il risparmio d'imposta è in funzione del soggetto e della fiscalità diretta cui soggiace. In particolare: Per i soggetti Ires: deve essere indicato l'importo scaturente dall'applicazione dell'aliquota Ires del 27,5% all'accantonamento eseguito. Per gli imprenditori individuali: l'importo sarà dato dalla differenza tra l'Irpef relativa al solo reddito di impresa

accantonati e l'indicazione del risparmio d'imposta corrispondente all'accantonamento; stante quanto sopra detto a proposito del plafond tale comunicazione ha sostanzialmente un effetto prenotativo. La trasmissione deve essere effettuata telematicamente, direttamente o tramite un intermediario abilitato ad Entratel, utilizzando il software "AgevolazioneReti".

6.2. *Cause di revoca* – Il legislatore ha poi previsto dei vincoli sugli utili detassati al fine di evitare che siano utilizzati per scopi diversi da quelli per i quali sono stati destinati e per evitare che la stipula di un contratto di rete sia esclusivamente finalizzata all'ottenimento del beneficio fiscale. La norma infatti, come anticipato, sancisce che qualora la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio, ovvero nei casi in cui viene meno l'adesione al contratto di rete, gli utili accantonati (e che avevano beneficiato della esenzione) concorrono alla formazione del reddito.

In particolare con riferimento allo scioglimento del vincolo contrattuale si deve ritenere che, ai fini della fruizione del beneficio fiscale, il vincolo associativo debba permanere per tutta la durata stabilita nel contratto di rete. La locuzione utilizzata dal legislatore "venir meno dell'adesione al contratto di rete" consente di affermare che la naturale scadenza del contratto non comporti la decadenza dall'agevolazione, che invece deriva dal venir meno dell'adesione per recesso dell'impresa partecipante o per scioglimento consensuale del contratto con effetti nei confronti di tutti i sottoscrittori. L'obiettivo perseguito dalla norma è l'effettivo completamento del programma comune di rete asseverato e, quindi, solo in mancanza di tale completamento il venir meno dell'adesione al contratto di rete provoca il termine del regime di sospensione di imposta.

determinata al lordo ed al netto dell'agevolazione. In caso di perdita, il risparmio di imposta è calcolato applicando le aliquote Irpef all'utile accantonato. Per le società di persone e di capitali in regime di trasparenza fiscale: si iscriverà la sommatoria delle minori imposte dovute da tutti i soci, determinate secondo le modalità per gli imprenditori individuali.

Per la determinazione del risparmio relativo alle addizionali regionali, all'importo accantonato a riserva si applica l'aliquota dello 0,9% o se maggiore, quella deliberata dalla regione di appartenenza, mentre per la comunale si dovrà sempre fare riferimento all'aliquota deliberata dal comune.

Con lo stesso provvedimento del Direttore dell'Agenzia con il quale è stato approvato il modello di comunicazione contenente i dati del risparmio d'imposta (mod. RETI), con le relative istruzioni è stato anche stabilito al punto 4 che l'Agenzia delle Entrate determini la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante sulla base del "rapporto fra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto". A seguito del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. prot. 2011/81521 pubblicato il 14 giugno 2011 in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 la percentuale massima di risparmio d'imposta che compete alle imprese che hanno aderito ad un contratto di rete e che hanno accantonato una parte degli utili è pari al 75,3733%.

Tale limite è certamente un disincentivo anche in considerazione del fatto che per il 2012 e per il 2013 il limite per fruire dell'agevolazione è abbassato a 14 milioni di euro e in considerazione che ci sarà un incremento della richiesta.

Al verificarsi dell'evento interruttivo del regime di sospensione di imposta, le imprese dovranno far concorrere l'utile accantonato a riserva alla formazione del reddito di impresa del periodo di imposta in cui si è verificato l'evento stesso.

Scatterà la revoca dell'agevolazione anche se si utilizza la riserva per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio. Infatti, come ben chiaro nel testo normativo, la riserva può essere utilizzata esclusivamente per la copertura di perdite.

L'agevolazione potrà considerarsi definitivamente acquisita, trasformandosi da "sospensione" in "esenzione", solo nel momento in cui, completato il programma previsto nel contratto, la riserva venga utilizzata a copertura delle perdite d'esercizio.

Un differente utilizzo della riserva comporterà sempre la perdita dell'agevolazione, e la conseguente tassazione degli utili oggetto della sospensione.

Si aggiunga che l'utilizzo della riserva per la copertura di perdite di esercizio prima del completamento del programma comune di rete non fa venir meno, di per sé, il regime di sospensione di imposta. Quest'ultimo terminerà solo nell'ipotesi in cui viene meno l'adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma comune di rete⁹¹.

6.3. Il problema della soggettività - Un dei problema riguarda la rilevanza o meno ai fini reddituali del contratto di rete quale autonomo soggetto di imposta o meno.

Se è vero che il legislatore ha avuto molta cura a evitare che, anche in via meramente interpretativa, si possa identificare un nuovo soggetto giuridico nella rete posto che tutta la visione del fenomeno è

spostata sul contratto che "ciascun" partecipante stipula con ciascuno dei partecipanti alla rete, è vero anche che la soggettività non è oggetto di attribuzione legale ma di riconoscimento da parte dell'ordinamento.

Le conseguenze dell'attribuzione o meno di soggettività alle reti dal punto di vista fiscale non è di poco conto.

Se come ribadito anche dalla prassi⁹² l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese partecipanti e la

⁹¹ F. MARIOTTI, "Detassazione destinata agli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti d'impresa", in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 954.

⁹² L'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 4/E del 15 febbraio 2011 ha precisato come "l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso". Parimenti con la ris. n. 70/E del 30 giugno 2011, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto, fermo restando l'esclusione di soggettività tributaria incapo alle reti d'impresa, la possibilità per le medesime di richiedere l'attribuzione del codice fiscale qualora le imprese partecipanti ne facciano specifica istanza ai fini operativi.

rete non è dotata di soggettività giuridica, ne deriva che la rete non è nemmeno “soggetto tributario” (sebbene non sia affatto scontata la coincidenza fra la soggettività civilistica e quella passiva tributaria ai fini delle imposte sul reddito) e quindi gli atti, i beni, i diritti e gli obblighi nascenti dal contratto sono riferibili, pro quota, ai singoli partecipanti come fosse una comunione e, in particolare, le fatture di acquisto dei beni mobili acquistati in rete vanno intestate a tutte le imprese partecipanti pro quota così come pro quota vanno imputate le quote di ammortamento dei cespiti.

Se, invece, contrariamente si ritiene che con il contratto di rete i partecipanti danno vita ad un autonomo soggetto di diritto questo ha autonoma capacità contributiva ed è soggetto passivo di imposta.

La normativa in materia di contratti di rete è poco dettagliata e non esaustiva: il legislatore ha preferito infatti lasciare all'autonomia delle singole imprese partecipanti la regolamentazione dei rapporti che la rete può intrattenere con i propri membri e con i terzi. Non si comprende pertanto come si possa sostenere che il contratto di rete non possa mai dar luogo ad un “soggetto” autonomo, dal punto di vista tributario, rispetto alle imprese partecipanti. Invero, solo dall'esame dell'atto costitutivo della rete (ossia, dal contratto) sarà possibile stabilire se ed in che modo l'autonomia gestionale demandata all'organo comune, unitamente all'eventuale presenza di un patrimonio comune, possa integrare i requisiti richiesti dall'art. 73 del T.U.I.R. perché si sia in presenza di un autonomo soggetto passivo dell'IRES⁹³.

L'indagine, al fine di stabilire se sorga, a seguito del contratto di rete, un nuovo soggetto passivo, va condotta caso per caso. Potranno stipularsi contratti di rete che non danno luogo a soggetti autonomi dalle imprese partecipanti e contratti dai quali nasce un nuovo soggetto, identificabile nella “rete”. In particolare rimarcando la flessibilità dell'assetto negoziale vi possono essere quindi reti che ben difficilmente potrebbero essere considerate prive di soggettività, altre invece che indiscutibilmente non riescono ad acquisire autonoma rilevanza soggettiva rispetto ai partecipanti al contratto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il codice fiscale può essere attribuito in base all'art. 2 del D.P.R. n. 605/1973, “secondo cui possono essere iscritte all'Anagrafe Tributaria le organizzazioni di persone o di beni prive di personalità giuridica” tra le quali rientrano appunto le reti d'impresa

⁹³ L'art. 73 T.U.I.R. dispone che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES), tra l'altro, le associazioni non riconosciute, i consorzi e “le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo”, ne consegue che se dal contratto di rete emerge un organo di gestione dotato di poteri rilevanti e un patrimonio comune allora rientriamo nell'ambito di applicazione dell'art.73 del Tuir verificandosi il presupposto in modo “autonomo e unitario”.

Sulla base di quanto detto non appare corretto sostenere, così come viene fatto dall'Agenzia delle Entrate, che in capo alle reti d'impresa non possa mai riconoscersi una soggettività tributaria.

Il legislatore tributario forse ha negato la soggettività tributaria destinando l'agevolazione agli aderenti alla rete per ragioni di semplicità e certezza e perché la sussistenza di un'autonoma soggettività in capo alla rete non avrebbe reso possibile il giudizio di compatibilità del provvedimento con il diritto comunitari in quanto una misura agevolativa che venisse limitata ai fondi con responsabilità separata costituiti in rete potrebbe essere considerata selettiva e quindi posta in violazione del divieto di aiuti di Stato⁹⁴.

Forse, però, come ha giustamente affermato la dottrina⁹⁵ “le battaglie di principio sulla soggettività servono a poco e rischiano di essere fuorvianti; l'unica soggettività nelle scienze sociali è quella degli individui, che nascono, crescono e muoiono; le istituzioni - comprese le reti di impresa - derivano sempre da accordi tra individui, da regimi giuridici su cui sono possibili infinite graduali sfumature...”.

7. Il decreto sviluppo e le reti d'impresa nei distretti turistici – Le reti di impresa possono essere costituite anche dalle imprese facenti parti dei Distretti turistici istituiti dall'art. 3, comma 4 del Decreto Sviluppo (D.L. 70/2011)⁹⁶.

In particolare l'art. 3 del D.L. n. 70/2011 prevede che, con apposito D.P.C.M., possano essere costituiti nei territori costieri, su richiesta delle imprese interessate che operano nel settore e che operano nei medesimi e previa intesa con le Regioni, i distretti turistici con gli obiettivi di riqualificare e rilanciare l'offerta turistica a livello nazionale e internazionale, di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori del Distretto, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione dei servizi, di assicurare garanzie e certezze giuridiche alle imprese che vi operano con particolare riferimento alle opportunità di investimento, di accesso al credito, di semplificazione e celerità nei rapporti con le pubbliche amministrazioni. A tal fine per i suddetti distretti sono previste agevolazioni fiscali, amministrative e finanziarie.

Le imprese dei distretti, solo se costituite in rete ai sensi dell'art. 2, comma 4-ter, del D.L. n.5/2009, possono fruire delle disposizioni agevolative in materia amministrativa,

⁹⁴ RL, *Reti d'impresa e logiche di sistema*, in T.TASSANI A.GIOVANARDI e RL, cit.

⁹⁵ RL, *Reti d'impresa e logiche di sistema*, in T.TASSANI A.GIOVANARDI e RL, cit.

⁹⁶ Convertito in legge 106/2011 che ha peraltro, ha modificato la norma originaria, limitando la tipologia di Distretti in "turistici" rispetto all'originario "turistico-alberghieri". Il Dl 70/2011 è stato a sua volta modificato dalla legge 183/2011.

finanziaria, per la ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, comma 368, lettere b), c) e d) della L. 23 dicembre 2005, n. 266, previa autorizzazione del Ministero dello sviluppo economico⁹⁷.

Le agevolazioni fiscali di cui alla lettera a) della citata norma, invece, possono applicarsi, su richiesta, anche nel caso in cui le suddette imprese non siano costituite in rete.

In particolare le imprese appartenenti ai distretti possono optare per la tassazione unitaria "di distretto" ai fini IRES. L'opzione è vincolante per tre anni. I distretti possono preventivamente concordare con l'Agenzia delle Entrate il volume delle imposte sui redditi da versare in ciascun esercizio, in base a parametri oggettivi determinati previa consultazione con le categorie interessate. La ripartizione del carico tributario è rimessa al distretto, e viene effettuata in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento⁹⁸. Infine i distretti turistici costituiscono zone "a burocrazia zero" ai sensi dell'art. 43 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78⁹⁹.

7.1. Ritorna il dubbio sulla soggettività delle reti - Giova osservare che il legislatore ha sancito che alle imprese dei Distretti "ancorché non costituite in rete, si applicano comunque su richiesta, le disposizioni agevolative in materia fiscale di cui all'art.1, comma 368, lettera a)" della L.266/2005. Se ne desume che anche se costituite in rete secondo il DL 5/2009 potranno fruire di tali agevolazioni fiscali. Allora risorge il dubbio della soggettività ai fini fiscali. Vediamo perché.

Se analizziamo la normativa e la mutuiamo per le reti se ne desume che:

⁹⁷ Per talia agevolazioni si rimanda al parag.5.

⁹⁸ R. PERTICARI - *Spiagge e distretti turistici*, Guida agli Enti Locali, Il Sole 24 ore n. 22 del 28.5.11,E. BRODI "Commento a Coordinamento tra imprese e contratto di rete: primi passi del legislatore", in *I Contratti*, 2009, IPSOA.

⁹⁹ Con il decreto legge 31 maggio 2010 n. 78 recante "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e competitività economica", convertito in legge n.122 del 30 luglio 2010 all'art 43 viene disposta la creazione di Zone a burocrazie zero (Zbz). La norma disciplina le cosiddette "zone a burocrazia zero" da istituire, nel rispetto del principio di sussidiarietà e dell'art.118 della Cost., in area non soggette a vincolo, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'Interno. In tali zone le nuove iniziative produttive godranno di alcuni vantaggi legati alla semplificazione delle attività procedurali necessarie per il loro insediamento. In particolare, i provvedimenti conclusivi dei procedimenti amministrativi di qualsiasi natura ed oggetto avviati su istanza di parte, fatta eccezione per quelli di natura tributaria, di pubblica sicurezza e di incolumità pubblica sono adottati in via esclusiva da un Commissario di Governo che vi provvede, ove occorrente, previa convocazione di apposite Conferenze di servizio di cui alla legge n.241/1990. Qualora entro 30 giorni dall'avvio del procedimento non verrà emanato alcun provvedimento, quest'ultimo si intende adottato a favore del richiedente. Si tratta sostanzialmente dell'introduzione, per tale fattispecie, del meccanismo del silenzio-assenso. La norma sancisce anche che nella realizzazione ed attuazione dei piani di presidio e sicurezza del territorio, le Prefetture assicurano priorità assoluta alle iniziative da assumere negli ambiti territoriali in cui insistono le zone in questione.

- 1) le imprese che fanno parte della rete possono esercitare, congiuntamente un'opzione per la tassazione unitaria del reddito ai fini Ires;
- 2) la rete, a seguito dell'opzione da parte delle imprese ad esse aderenti, acquista la qualifica fiscale di soggetto passivo Ires;
- 3) le reti, qualificate fiscalmente come soggetti Ires, sono soggette alle norme fiscali relative alla tassazione di gruppo di imprese residenti (c.d. consolidato nazionale):
- 4) il reddito imponibile, ai fini Ires, della rete è dato dalla somma algebrica dei redditi disponibili delle imprese facenti parte della stessa rete che hanno optato, contestualmente, per la tassazione unitaria di gruppo;
- 5) le reti d'impresa possono concordare in via preventiva e vincolante con l'Agenzia delle entrate, per la durata di almeno un triennio, il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti da versare in ciascun esercizio, avuto riguardo alla natura, tipologia ed entità delle imprese stesse, alla loro attitudine alla contribuzione e ad altri parametri oggettivi, determinati anche su base presuntiva;
- 6) non concorrono a formare la base imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le imprese appartenenti alla rete in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti;
- 7) le reti d'impresa possono concordare in via preventiva e vincolante per la durata di almeno un triennio, il volume dei tributi, contributi ed altre somme da versare per ciascun anno da parte di ogni impresa facente parte della rete;
- 8) i tributi, i contributi e le altre somme da versare, se la rete ha optato per la tassazione unitaria, sono determinate in cifra annuale per la rete nel suo complesso.

Dato atto di tutte le possibilità concesse dalla norma in commento alle imprese all'interno di una rete, è bene però sottolineare i limiti della norma che, per molti versi, appare ancora troppo generica nella sua formulazione con il serio rischio di presentare profili di dubbia compatibilità con le disposizioni comunitarie contravvenendo al divieto di aiuti di stato.

Forse il legislatore avrebbe dovuto assimilare la normativa dei Distretti produttivi ai Distretti turistici senza porre il vincolo della creazione di contratti di rete per le agevolazioni amministrative e finanziarie e estendendo le agevolazioni fiscali ai soli Distretti turistici e non anche a quelli che costituiscono il contratto di rete.

8. L'Aiuto alla crescita economia e le reti:cenni – L'Aiuto alla crescita economica (ACE), è la nuova deduzione dal reddito d'impresa tassabile ai fini IRES e IRPEF introdotta dall'art.

1 del Decreto Monti (D.L. n. 2012011)¹⁰⁰ e disciplinato dal DM 14 marzo 2012, allo scopo di incentivare la capitalizzazione delle imprese, favorendone al tempo stesso, la crescita economica¹⁰¹.

La finalità della nuova previsione normativa è quella di una maggiore neutralità, nel senso del perseguimento di un maggior equilibrio nel trattamento fiscale delle diverse fonti di finanziamento delle imprese, nella consapevolezza dello squilibrio esistente tra indebitamento e finanziamento con capitale proprio. L'obiettivo è, quindi, quello di una maggiore capitalizzazione e del rafforzamento patrimoniale delle imprese mediante la riduzione del carico fiscale sul costo del capitale proprio.

In particolare, l'Aiuto alla crescita economica si concretizza, a partire dal periodo d'imposta 2011, in una variazione in diminuzione dal reddito d'impresa di un ammontare pari al tre per cento dell'incremento di capitale proprio rispetto a quello di riferimento alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, rappresentato dal patrimonio netto di bilancio al netto dell'utile del medesimo esercizio.

È bene rammentare che non tutti gli incrementi di capitale assumono rilievo ai fini in discorso. In via generale, risultano agevolabili i conferimenti in denaro (che rilevano dalla data di versamento) e gli utili accantonati a riserva con esclusione della quota destinata a riserve non disponibili, che rilevano dall'inizio dell'esercizio in cui sono accantonati.

Come si evince dalla relazione di accompagnamento al decreto del 14 marzo 2012 sono rilevanti agli effetti del beneficio le riserve in sospensione di imposta per le reti d'impresa, a nulla rilevando che l'accantonamento a riserva degli utili sia finanziato all'ottenimento di un regime in sospensione ai fini delle imposte sui redditi.

L'incremento rilevante deve essere considerato al netto di alcune variazioni in diminuzione che rilevano dall'inizio dell'esercizio in cui si verificano: si tratta delle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo effettuata, ai soci; degli acquisti di partecipazioni in società controllate; degli acquisti di azienda o di rami d'azienda.

9. Conclusioni - In conclusione, non può che riconoscersi al contratto di rete la capacità di incidere positivamente nel processo di crescita delle piccole-medie imprese.

La forte pressione competitiva sul sistema imprenditoriale accentuata dalla crisi possono essere affrontate proprio con le reti di imprese, la cui costituzione risulta fondamentale per le

¹⁰⁰ Convertito con modificazioni in L. 22 dicembre 2011, n. 214.

¹⁰¹ È del tutto evidente come l'agevolazione, che presenta analogie con la vecchia Dual income tax (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466), sia finalizzata a contrastare la cronica sottocapitalizzazione delle imprese italiane, anche alla luce delle disposizioni recate dagli accordi c.d. di Basilea II e Basilea III.

imprese di minore dimensione che hanno difficoltà strutturali legate a deficit di gestione e di capacità tecniche oltre agli ostacoli rappresentati da carenze di mercato in settori quali la ricerca, il credito, l'innovazione, l'ambiente¹⁰².

Le politiche agevolative fiscali previste dalla legislazione vigente nel caso di stipulazione di contratti di rete, potranno essere utili ad abbassare, almeno in parte, il "gap" esistente tra le piccole imprese italiane e le imprese, per lo più multinazionali, operanti nel mercato globale.

Dall'analisi condotta emerge come l'agevolazione sia a sostegno degli investimenti che le imprese devono realizzare per perseguire lo scopo del contratto: cioè «accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato.

Tuttavia, pur avendo enucleato il fine dell'agevolazione, il quadro normativo risulta incompleto e lascia aperti alcuni spazi di incertezza interpretativa. Una lettura formale, solo per fare alcuni esempi, porterebbe a ritenere che l'accantonamento in apposita riserva degli utili destinati al fondo patrimoniale comune sia una facoltà per l'impresa e non un obbligo come invece emerge dalla lettura competa della norma. Analogamente, anche la natura stessa del beneficio - non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa imponibile degli utili destinati al fondo patrimoniale comune - non viene enunciata immediatamente dalla norma, ma si deve desumere a contrario dalle disposizioni che sanciscono la concorrenza alla formazione del reddito in caso di utilizzo della riserva.

È, pertanto, auspicabile un nuovo intervento normativo integrativo o, perlomeno, la predisposizione di linee guida per la costruzione di contratti standard al fine di far utilizzare i contratti d'impresa che, come detto, sono uno strumento potenzialmente in grado di incidere sullo sviluppo delle imprese.

¹⁰² Cfr Comunicazione della Commissione europea C(2008) 394 del 25 giugno 2008.