



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

In tema di soggettività tributaria delle aggregazioni tra imprese: il problema del contratto di rete*

di Marco Baldacci

*Dottore di ricerca in Diritto degli affari e Diritto tributario dell'impresa
Università di Roma LUISS Guido Carli*

ABSTRACT

There is a belief that the network of enterprises is the best solution for the Italian economy, which is characterized by a lot of small companies.

Although there is a variety of regulations, which can be applied to the various forms of collaboration, none of them can totally discipline this matter: a general regulation concerning cooperation between companies (especially for contractual joint ventures) does not exist in the Italian legal framework and this is the reason of the introduction of the "network contract" (Decreto legge n.5/2009).

However, the current regulation of the network contract and its numerous changes over the last six years confirm an ambiguous and sometimes contradictory approach made by the Legislator.

When companies decide to set up a common fund and appoint a common office, the network contract regulation suggests the idea of a contract that aims to create an independent organization, according to a model similar to the consortium's. Therefore, this approach hardly reconciles with the choice of giving the "legal subjectivity" to the network only when specific formal procedures are fulfilled. However, the "legal subjectivity" does not lead to any consequence in terms of applicable rules. In other words, network contract regulation is the same for both the "subject" and the "contract" networks.

Companies willing to cooperate through the network contract and trusting in the text of the DL. 5/2009 may inadvertently give life to an association that is subject to tax, since it is included in the art. 73 of the Corporate Income Tax Code (TUIR).

SINTESI

È convinzione diffusa che le reti di imprese costituiscano il modello ideale per l'economia italiana, caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese.

Sebbene vi siano diversi istituti giuridici capaci di dar veste giuridica alle varie forme di collaborazione, nessuno di essi è capace di regolare complessivamente la materia: una disciplina generale relativa alla cooperazione tra imprese (specie per le collaborazioni meramente contrattuali) non esiste nell'ordinamento italiano e tale lacuna ha spinto il legislatore italiano ad introdurre il contratto di rete di cui al Decreto legge n. 5/2009.

Ciononostante, l'attuale disciplina del contratto di rete e le numerose modifiche apportate negli ultimi sei anni confermano un ambiguo e talora contraddittorio approccio del Legislatore.

Quanto le imprese decidono di istituire un fondo ed un organo comune, la disciplina del contratto di rete suggerisce l'idea di un contratto finalizzato ad istituire

un'autonoma organizzazione, analogamente a quanto previsto per i consorzi. Questo approccio, tuttavia, difficilmente si concilia con la scelta di attribuire la soggettività a fronte di un mero adempimento formale. A ben vedere, infatti, la soggettività non comporta alcuna conseguenza in termini di disciplina applicabile. In altre parole, la disciplina della rete è la medesima sia per le reti-contratto che per le reti-soggetto.

Le imprese che intendono collaborare attraverso il contratto di rete e che si affidano alla lettera del Dl. 5/2009 potrebbero dunque inavvertitamente dar vita ad un ente associativo soggetto passivo di imposta, in quanto incluso tra i soggetti IRES di cui all'art. 73 TUIR.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Brevi cenni sulla soggettività tributaria – 3. Aggregazioni tra imprese e soggettività passiva IRES – 4. La soggettività nei contratti di rete – 5. L'organizzazione comune ed il "ribaltamento" dei ricavi e dei costi – 6. Conclusioni

1. Premessa

Nell'ambito delle aggregazione tra imprese il contratto di rete¹ è venuto ad assumere un ruolo estremamente importante, come dimostrano i dati diffusi da InfoCamere ed aggiornati al 3 marzo 2016, che registrano ben 2.699 contratti, di cui 370 a soggettività giuridica, conclusi tra 13.518 imprese operanti sul territorio nazionale².

Tale disciplina si è affiancata ad altri istituti finalizzati a dare veste giuridica alle "reti di imprese", intese quali forme di collaborazione basate su pattuizioni tra soggetti autonomi che, pur legati da vincoli di cooperazione, mantengono la loro individualità³.

Tra questi, la figura certamente emblematica è il consorzio di cui agli artt. 2602 e seguenti del codice civile, attraverso il quale più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese. Altra forma di collaborazione diffusa nella prassi è quella delle ATI (o RTI), nelle quali più imprese si raggruppano, cumulando i propri

¹ La cui disciplina è contenuta nell'art. 3, commi 4-ter e segg., del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con L. 9 aprile 2009, n. 33.

² Dati pubblicati sul sito <http://contrattidirete.registroimprese.it/reti/>.

³ La bibliografia sul tema è particolarmente ampia. Si vedano, per tutti, i contributi raccolti in F. Cafaggi, P. Iamiceli e G.D. Mosco (a cura di), *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, Milano, 2012.

requisiti tecnici e/o economici, conferendo un mandato collettivo all'impresa capogruppo la quale diviene l'interlocutore principale nei confronti della stazione appaltante.

Non mancano poi nell'ordinamento discipline volte a tutelare la parte debole dell'aggregazione, come nel caso del franchising o della subfornitura.

Il ventaglio degli istituti e dei modelli contrattuali riconducibili alle aggregazioni tra imprese è, in realtà, estremamente ampio e include anche aggregazioni interimprenditoriali basate su accordi atipici, che trovano copertura nel generale principio della libertà contrattuale (è il caso delle cc.dd. *unincorporated* o *contractual joint venture*).

Trattasi, tuttavia, di normative inidonee a regolare le aggregazioni tra imprese in tutte le loro sfaccettature, in quanto limitate a taluni aspetti o a particolari forme di collaborazione. È in questo panorama giuridico, costellato di istituti giuridici "parziali", inidonei a regolare il fenomeno reticolare in tutte le sue varianti e sfaccettature, che il Legislatore ha introdotto il contratto di rete per offrire al mondo imprenditoriale un istituto snello e destinato a dare al sistema maggiore competitività e propensione all'internazionalizzazione.

Il Legislatore definisce tale contratto come l'accordo con il quale più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e, 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, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

La convinzione diffusa secondo la quale la rete costituisca il modello vincente in un'economia, quale quella italiana, caratterizzata da un elevatissimo numero di piccole e medie imprese, ha inoltre spinto il Legislatore del 2010 ad introdurre un'agevolazione fiscale parametrata all'ammontare degli utili investiti dalle

imprese contraenti nel progetto della rete⁴, con una scelta che, del resto, si pone in linea di continuità con altre iniziative del passato volte a favorire la collaborazione tra imprese. Non sono peraltro mancati numerosi incentivi, sotto forma di contributi e finanziamenti a fondo perduto, erogati sia a livello nazionale che locale, per supportare le aggregazioni realizzate in determinati contesti o per determinate finalità.

Questo vivo interesse verso il contratto di rete e, più in generale, il rinnovato sostegno alla collaborazione interimprenditoriale, richiedono alcune riflessioni in merito al corretto inquadramento, sotto il profilo fiscale, di tali aggregazioni⁵, anche alla luce delle più recenti sentenze di legittimità in materia di rapporti tra consorzio e consorziate, che hanno risollevato questioni in tema di soggettività fiscale mai definitivamente risolte.

2. Brevi cenni sulla soggettività tributaria

La collaborazione tra imprese ricomprende fattispecie molto diverse tra loro, in cui le imprese coordinano le proprie attività per la realizzazione di un progetto comune senza, tuttavia, rinunciare alla propria autonomia.

La caratteristica principale delle reti di imprese pone dunque l'interprete di fronte ad una centrale questione circa la possibilità di attribuire all'aggregazione la soggettività giuridica; nel settore fiscale, peraltro, la natura personale dell'imposizione, specie quella diretta, impone di distinguere quegli accordi di collaborazione che danno vita a soggetti in grado di "possedere" i redditi, dalle operazioni che tali redditi generano.

⁴ Sulla quale vedi A. Uricchio e G. Selicato, *Aggregazioni imprenditoriali e reti di imprese nella prospettiva del fisco*, reperibile on-line sul sito www.ibattellidelreno.uniba.it, 2013; C. Califano, *Profili fiscali del contratto di rete*, in F. Briolini, L. Carota e M. Gambini (a cura di), *Il contratto di rete. Un nuovo strumento di sviluppo per le imprese*, in *Quad. rass. dir. civ.*, 2013, 98; G. Melis, *Le agevolazioni tributarie finalizzate all'aggregazione delle imprese e il contratto di rete: alcune considerazioni*, in F. Cafaggi, P. Iamiceli e G.D. Mosco (a cura di), *Il contratto di rete, cit.*, . 395; C. Califano, *Prime note sui profili tributari del contratto di rete*, in *Innov. e dir.*, 6, 2011, 1; T. Tassani, A. Giovanardi e R. Lupi, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dialoghi*, 2011, 602; L. Salvini, *Le reti di imprese: profili fiscali*, in *Corr. merito*, 1, 2010, 15.

⁵ Sulla connessa questione della fiscalità dei distretti produttivi v. L. del Federico e G. Melis (a cura di), *La tassazione dei distretti produttivi*, in *CNDC*, 2006, 1.

L'esigenza di inquadrare le aggregazioni all'interno delle categorie tributarie, peraltro, assume una connotazione fisiologica e non, per così dire, "patologica" ed eventuale come avviene nel diritto comune, in quanto l'esigenza di stabilire quale regime impositivo applicare all'accordo si impone sempre e comunque⁶.

Nonostante il tema sia da tempo dibattuto⁷, è andato consolidandosi il convincimento secondo il quale la soggettività tributaria non possa prescindere (in quanto presuppone) quella civilistica, in considerazione del fatto che l'integrazione della fattispecie impositiva implica la giuridica riferibilità degli eventi, situazioni, atti o attività assunti dal Legislatore a presupposto d'imposta. Muovendo dalle conclusioni cui è giunta la dottrina civilistica, la soggettività giuridica fiscale viene oggi riconosciuta alle persone fisiche, alle persone giuridiche ed alle organizzazioni di beni e di persone, prive di personalità giuridica, ma titolari di una capacità giuridica "ridotta"⁸.

La soggettività passiva (tributaria) è stata dunque estesa a tutta una serie di entità non personificate individuabili in relazione alla loro idoneità ad assumere obbligazioni di natura patrimoniale⁹.

Ciò trova riscontro positivo, in particolare, nella disciplina dell'imposizione diretta nella quale la soggettività passiva IRES, oltre ad essere espressamente attribuita alle persone giuridiche e ad una serie di figure tipiche, viene riconosciuta anche ad altre figure diverse dalle persone fisiche mediante una previsione residuale, generica¹⁰ e con potenzialità antielusive¹¹. La formula di chiusura contenuta nell'art. 73, co. 2, del TUIR, infatti, include tra i soggetti passivi dell'IRES

⁶ P. Boria, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 40.

⁷ Sul quale si vedano L. Castaldi, voce *Soggettività tributaria*, in S. Cassese (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, 2006, VI, 5612 e A. Amatucci, voce *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Trecc.*, 1994, XXIX, 1, e la dottrina ivi richiamata.

⁸ F. Gallo, *La soggettività ai fini IRPEG*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi. Scritti in onore di A. E. Granelli*, Roma, 1990, 518.

⁹ Così E. Potito, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, 1990, XLII, 1226.

¹⁰ E. Potito, voce *Soggetto passivo*, *cit.*, 1243 secondo il quale «la formula utilizzata dal Legislatore per designare la soggettività tributaria di entità non personificate [...] rimane comunque abbastanza vaga e generica e quindi idonea a suscitare qualche perplessità in merito all'esatta individuazione della categoria di soggetti in argomento».

¹¹ G. Zizzo, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 634.

le persone giuridiche, 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 autonomo¹².

Il Legislatore, dunque, ha individuato nell'IRES (e, in precedenza, nell'IRPEG) l'imposta "soggettivamente residuale"¹³, in quanto applicabile a tutte quelle entità, diverse dalle persone fisiche, produttrici di un reddito unitario e autonomo¹⁴, ovvero sia dotate di una certa autonomia dell'organizzazione, che si concretizza nella presenza di organi propri, nell'autonoma gestione e nella non appartenenza del patrimonio a terzi soggetti¹⁵. Non è di per sé sufficiente, dunque, la mera autonomia contabile¹⁶ ovvero la sola autonomia patrimoniale¹⁷, ma occorre anche una apprezzabile autonomia gestionale.

3. Aggregazioni tra imprese e soggettività passiva IRES

Muovendo dalle sopra richiamate premesse di ordine generale in tema di soggettività passiva tributaria, diviene possibile valutare quando un'aggregazione può considerarsi soggetto passivo IRES.

Nessun dubbio sorge circa l'attribuzione della soggettività alle corporate joint venture (quando costituite sotto forma di società di capitali), ed ai consorzi (espressamente richiamati dal citato art. 73)¹⁸, così come certa risulta l'esclusione del GEIE dal novero dei soggetti passivi IRES¹⁹.

¹² Sul quale v. R. Schiavolin, *I soggetti passivi*, in F. Tesaurò (a cura di), *Giur. sist. dir. trib., Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, 35 e l'ampia dottrina ivi richiamata.

¹³ L. Ferlazzo Natoli, *Il sistema tributario italiano. Lezioni*, Torino, 1993, 169.

¹⁴ Di recente G. Zizzo, *La determinazione del reddito*, cit., 283. Nello stesso senso E. De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, 162. Sul punto v. anche A. Fedele, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 328.

¹⁵ F. Gallo, *La soggettività*, cit., 521.

¹⁶ V. Ficari, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n. 917/86*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 471.

¹⁷ F. Gallo, *La soggettività*, cit., 521, secondo il quale è «indimostrata e improponibile la indefettibilità dell'equazione "responsabilità limitata = soggettività giuridica"».

¹⁸ Sulla cui disciplina fiscale si veda M. Interdonato, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004.

¹⁹ Il Regolamento comunitario che lo disciplina (Regolamento del Consiglio CEE 25 luglio 1985, n. 2137/85), all'art. 40, prevede che il risultato delle attività del gruppo è soggetto ad imposta soltanto

Più incerto risulta, invece, il corretto inquadramento delle ATI (e dei RTI). Se, da un lato, infatti, autorevole dottrina civilistica ha da tempo ipotizzato la possibilità di qualificare le ATI come veri e propri consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi²⁰, altri Autori hanno trovato nella disciplina previgente l'attuale Codice degli Appalti, saldi riferimenti normativi per ricostruire l'istituto delle ATI attorno al contratto di mandato²¹.

Pur muovendo da questa ultima posizione, pare comunque preferibile un approccio casistico, volto a valutare singolarmente gli accordi raggiunti tra le parti al fine di stabilire se l'intesa si limiti ad operare nei confini del mandato ovvero se abbia costituito una vera e propria organizzazione tale da integrare un consorzio, al di là del *nomen* utilizzato dai contraenti²².

In sostanza, la (scarna) figura del raggruppamento temporaneo delineata dal Legislatore rappresenta uno schema legale minimo, ricalcato sul mandato e sul vincolo solidale delle imprese riunite. Il raggruppamento, di per sé, non è

tramite imposizione a carico dei singoli membri. Il D.lgs. 240/1991, all'art. 11, stabilisce che il GEIE non è soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche né giuridiche. I redditi e le perdite, determinati secondo le disposizioni del TUIR, sono imputati a ciascuna impresa aderente indipendentemente dall'effettiva percezione, nella proporzione prevista nel rispettivo contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Per il GEIE è quindi previsto un regime analogo a quello previsto per i soggetti di cui all'art. 5 del TUIR. In dottrina v. A. Lovisolo, *Profili fiscali del GEIE: prime considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 1170.

²⁰ F. Galgano, *I consorzi tra imprenditori per l'assunzione e per l'esecuzione di opere e di forniture*, in F. Mastragostino (a cura di), *La collaborazione tra imprese nell'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche*, Padova, 1988, 35; D. Corapi, *Le associazioni temporanee di imprese*, Milano, 1983, 136; G. Volpe Putzolu, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in F. Galgano (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, 1981, IV, 317.

²¹ A. Borgioli, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1985, XLI, 3, 79. Anche la giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6791 in *Corr. trib.*, 2009, 1873, con nota critica di M. Busico, *Non è soggetto tributario unitario e autonomo l'associazione temporanea di impresa*) attribuisce un preminente - e forse eccessivo - rilievo all'attuale comma 17 per escludere che le ATI diano vita ad organizzazioni qualificabili come soggetti di diritto.

²² È condivisibile, dunque, quanto affermato da D. Bonvicini, voce *Associazioni temporanee di imprese*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1988, 6, secondo il quale, nella figura di raggruppamento prevista dalle disposizioni che riconoscono le ATI «non è necessariamente prevista la formazione di un organismo comune: ciò non impedisce alle imprese riunite con tale formula di porre in essere contrattualmente un rapporto consortile con o senza attività esterna e, in effetti, se la relazione tra le imprese non si esaurisce - come di solito avviene nella prassi - nel conferimento del mandato speciale alla capogruppo, ma gli accordi provvedono a creare un minimo di organizzazione interna per regolare le rispettive prestazioni delle imprese, è da ritenere che un tale rapporto non si discosti dalla sostanza consortile».

qualificabile come contratto associativo, come riconosciuto dalla stessa normativa. Questo schema legale minimo, tuttavia, può essere superato, oltre che attraverso l'esplicita costituzione di un organismo associativo in luogo del mero raggruppamento, anche quando, in concreto, il regolamento dei rapporti tra le imprese raggruppate temporaneamente sia tale da originare un organismo associativo accanto o dentro il mandato alla capogruppo²³.

Non sembrano, dunque, pienamente condivisibili, quanto meno nelle conclusioni, quei documenti di prassi²⁴ (peraltro supportati da autorevole dottrina²⁵) i quali, dopo aver riconosciuto che anche tali accordi (le ATI) possono dar vita ad un ente associativo, hanno ritenuto applicabile il regime di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR: secondo tale interpretazione, quando, nel contesto di un raggruppamento temporaneo, il reddito viene prodotto unitariamente dall'aggregazione, quest'ultima costituisce una società di fatto e, pertanto, il reddito viene tassato non ai fini IRES, ma con il regime fiscale delle società di persone che prevede, da un lato, la determinazione unitaria del reddito nei confronti della società e, dall'altro, la sua tassazione nei confronti dei soci a cui esso è imputato.

Tale ricostruzione, seppur apprezzabile nella parte cui ricerca l'effettiva esistenza di un'autonoma organizzazione, non convince pienamente laddove giunge ad inquadrare la fattispecie all'interno della società di fatto.

Accertata, invero, l'esistenza di un ente associativo oltre al mandato a favore della capofila, l'aggregazione viene inevitabilmente a caratterizzarsi per la sua

²³ D. Bonvicini, *Associazioni temporanee*, cit., 7.

²⁴ Emblematiche la nota 30 marzo 1979, n. 9/571 e la Ris. 13 agosto 1982, 9/2147 dell'Agenzia delle Entrate, ove si afferma che «l'anzidetto principio può essere reso inoperante [...] quando sussistono i presupposti di fatto in base ai quali la gestione dell'opera appaltata al gruppo di imprese riunite non è riferibile a ciascuna impresa autonomamente considerata ma è riconducibile al nuovo soggetto nascente dall'unificazione di una apposita società regolare, il quale in mancanza della costituzione di una apposita società regolare, rientra nella categoria» delle società di fatto, per la quale opera il criterio della trasparenza.

²⁵ L. Perrone, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee di imprese (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, 207; G. Croxatto, voce *Redditi delle persone fisiche (imposte sui)*, in *Nss. dig. it.*, app., 1986, 420; R. Virgilio, *Consorzi e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche: profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 106. Sul punto si veda anche D. Corapi, *Le associazioni temporanee*, cit., 58 e 139.

finalità mutualistica, in quanto la stessa non opera per realizzare un utile da dividere tra le imprese aderenti, ma agisce per conto di queste ultime e per consentire loro il conseguimento di un vantaggio consistente nell'accaparramento della commessa o, comunque, in un risparmio nei costi di produzione o in un aumento delle vendite dei prodotti delle rispettive imprese.

A ciò si aggiunga che il ricorso alla società di fatto, spesso "utilizzata" dalla giurisprudenza civile per richiamare la responsabilità dei soci di fatto²⁶, non pare possa trovare analogia applicazione in campo tributario. Nell'ambito del diritto civile, infatti, le società di fatto rilevano soprattutto in un'ottica patologica, quando cioè non vengono adempiute le obbligazioni sociali ovvero sorgono conflitti interni tra i soci²⁷.

Il Legislatore tributario invece disciplina le autonome organizzazioni indipendentemente dalla presenza di inadempienze contrattuali o di conflitti interni, avendo quale obiettivo l'individuazione di un autonomo centro di imputazione di fattispecie giuridiche: l'esistenza della società di fatto ai fini fiscali rileva non tanto in termini di responsabilità dei soci verso il fisco, ma semmai di integrazione di fattispecie imponibili²⁸.

Maggiormente convincente pare, dunque, l'inquadramento dell'ente associativo tra i consorzi e, dunque, tra i soggetti passivi dell'IRES.

In questa operazione di riqualificazione, in ogni caso, occorrerà fare riferimento all'esistenza di un'autonoma organizzazione e non già ad elementi secondari, quali l'indivisibilità dell'opera (come peraltro affermato in alcune pronunce dall'Amministrazione finanziaria²⁹). Invero, per accertare l'esistenza di un'organizzazione qualificabile come soggetto di diritto è necessario considerare l'assetto effettivo dei rapporti giuridici intercorrenti tra le imprese e tra queste e

²⁶ Per una completa rassegna di giurisprudenza sul tema v. P. Spera, *La società di fatto. Recenti orientamenti giurisprudenziali*, Milano, 2008.

²⁷ P. Boria, *Il principio di trasparenza*, cit., 40.

²⁸ A. Fedele, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, 30. Per un approfondimento sui criteri adottati per la dimostrazione dell'esistenza di una società di fatto v. R. Schiavolin, *I soggetti passivi*, cit., 134.

²⁹ Nota 30 marzo 1979, n. 9/571.

l'ente appaltante³⁰.

Sembrano cogliere nel segno, quindi, quelle pronunce³¹ nelle quali si abbandona il riferimento allo svolgimento dell'opera, elevando a elemento discriminante l'autonomia gestionale dell'organizzazione nella realizzazione dell'opera stessa.

Secondo tale interpretazione, l'indice che consente di concludere per l'esistenza di un nuovo soggetto, distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle spese emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti all'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportano nella esecuzione dell'appalto in modo unitario ed indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere.

4. La soggettività nei contratti di rete

Nel contratto di rete le problematiche sopra richiamate sono complicate dalla peculiare soluzione espressamente adottata dal Legislatore in tema di soggettività.

Secondo il D.L. 5/2009, il contratto di rete può non prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo incaricato di gestire l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Laddove previsti, comunque, il contratto di rete – così si legge nel decreto – non è dotato di soggettività di diritto comune, salva la facoltà di acquisto della stessa mediante iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.

Il comma 4-quater, infatti, rimette l'attribuzione della soggettività ad una scelta (formale) delle imprese aderenti: «con l'iscrizione nella sezione ordinaria del

³⁰ C. Sacchetto e A. Spoto, *Aspetti tributari degli accordi di cooperazione tra imprese indipendenti (le joint venture)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 611.

³¹ Ris. n. 550231 del 28 giugno 1988 e Ris. 16 maggio 1989, n. 550763.

registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede la rete acquista soggettività giuridica. Per acquistare la soggettività giuridica il contratto deve essere stipulato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ovvero per atto firmato digitalmente».

Tale precisazione rappresenta in realtà una “presa di posizione” del Legislatore su un tema che ha dato vita ad un acceso dibattito dottrinale il quale, tuttavia, non pare possa trovare un appagante epilogo nella richiamata previsione³².

La scelta di acquisire la soggettività, infatti, non incide in maniera apprezzabile sui poteri dell'ufficio comune o sull'autonomia patrimoniale della rete. Il fondo, infatti, beneficia in entrambi i casi di una autonomia patrimoniale analoga a quella dei consorzi con attività esterna, con la particolarità che delle obbligazioni assunte dall'organo comune risponde solo il fondo patrimoniale comune.

L'unica distinzione che viene fatta dal Legislatore è che l'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto nello stesso. Il rinvio alla regola della rappresentanza organica, piuttosto che al mandato collettivo, tuttavia, è un effetto e non l'indice di una soggettività che comunque risulta priva di altri ulteriori elementi, quali la presenza di un apparato organizzativo, l'imputazione dei beni e dell'attività, ecc...³³

A ben vedere, infatti, la soggettività non è un *nomen*, ma il risultato di un complesso di disciplina³⁴.

³² Cfr. G.D. Mosco, *Frammenti ricostruttivi sul contratto di rete*, in *Giur. comm.*, 1, 2010, 839.

³³ In questi termini M. Bianca, *Il regime patrimoniale della rete*, in F. Briolini, L. Carota e M. Gambini (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., 49.

³⁴ M. Bianca, *Il regime patrimoniale*, cit., 50 la quale conclude osservando come i dubbi derivanti dalla curiosa formulazione normativa confermino l'idea che l'opzione per la rete soggetto sia da scartare, anche in ragione del fatto che le agevolazioni fiscali presuppongono l'assenza di soggettività della rete. Perplexità sono manifestate anche da M. Sciuto, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete (ovvero dell'incapienza del patrimonio separato)*, in F. Cafaggi, P. Iamiceli e G.D. Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., 62 in merito al «tentativo, in principio improprio quando proviene dal Legislatore, di voler qualificare, oltre che descrivere, le fattispecie che egli stesso prevede. Il riconoscimento della “soggettività” (o non) ad un determinato “centro di imputazione” [...] dovrebbe infatti, almeno in un “mondo perfetto”, spettare all'interprete e non al Legislatore».

La forte autonomia patrimoniale e la possibilità per le parti di attribuire all'organo comune la gestione autonoma della rete induce a chiedersi se, anche di fronte ad un contratto che non ha acquisito ex lege la soggettività giuridica, debba "veramente" ritenersi esclusa qualunque sua soggettività (specie sotto il profilo tributario). Tale paradossale incertezza deriva dalla curiosa scelta normativa del Legislatore di legare la soggettività giuridica ad un dato meramente formale e di svincolare tale qualifica dal contenuto dell'accordo e dall'autonomia patrimoniale in ogni caso riconosciuta.

A ben vedere, infatti, il ricorso, da parte degli interpreti, alle categorie della personificazione e della soggettivazione, costituisce la via per spiegare una regola positiva di autonomia patrimoniale. Al contrario, nella vigente disciplina del contratto di rete il procedimento sembra muoversi in una direzione inversa, in quanto si attribuisce all'aggregazione una soggettività giuridica "nuda", che non sembra aggiungere ulteriori e importanti elementi di disciplina rispetto alla disciplina della rete contratto³⁵.

La previsione normativa sulla soggettività solleva dunque dubbi di natura metodologica e concettuale, in quanto deriva dal tentativo, in principio improprio quando proviene dal Legislatore, di voler qualificare, oltre che descrivere, le fattispecie che egli stesso prevede. Il riconoscimento della soggettività ad un centro di imputazione dovrebbe infatti spettare all'interprete e non al Legislatore. Non mancano, certo, casi in cui il Legislatore riconosce a persone fisiche o a iniziative impersonali o pluripersonali la personalità giuridica, ma del tutto originale è invece il richiamo alla soggettività, categoria utilizzata dalla dottrina proprio per spiegare fenomeni di autonomia patrimoniale imperfetta³⁶.

In sostanza, l'opzione della soggettività non è corredata da una disciplina civilistica diversa da quella prevista per le reti prive di soggettività (specie sotto il profilo dell'autonomia patrimoniale) in grado di giustificare una differenza tra le

³⁵ Così M. Bianca, *Il regime patrimoniale*, cit., 49.

³⁶ In questi termini M. Sciuto, *Imputazione e responsabilità nel contratto di rete (ovvero dell'incapienza del patrimonio separato)*, in F. Cafaggi, P. Iamiceli e G.D. Mosco (a cura di), *Il contratto di rete*, cit., 63.

due tipologie di reti.

L'intervento risolutore del Legislatore civile è stato, forse inevitabilmente, seguito dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha dapprima affermato che l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione, della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso³⁷, salvo poi precisare che ciò non vale per la rete soggetto, la quale costituisce, sotto il profilo del diritto civile, un soggetto distinto dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto e, pertanto, sotto il profilo tributario, in grado di realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili³⁸.

Ai fini del prelievo fiscale, dunque, la rete soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti, esprime una propria forza economica ed è in grado di realizzare, in modo unitario e autonomo, il presupposto dell'imposta. In sostanza, ferma restando la sussistenza della soggettività tributaria delle imprese partecipanti, qualora la rete acquisisca soggettività giuridica, la stessa diventa un autonomo soggetto passivo di imposta con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti ex lege in materia di imposte dirette e indirette. La rete soggetto costituisce, infatti, una organizzazione non appartenente ad altri soggetti, nei confronti della quale il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma.

Le reti soggetto rientrano, dunque, tra gli enti commerciali o non commerciali, diversi dalle società, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva e sono inoltre obbligate alla tenuta delle scritture contabili

³⁷ Circ. 4/E del 15 febbraio 2011 e Circ. 15/E del 14 aprile 2011. Interpretazione che, peraltro, rimuove ab origine possibili profili di incompatibilità dell'agevolazione fiscale con l'ordinamento comunitario. Nelle stesse circolari, infatti, l'Agenzia delle Entrate richiama la decisione della Commissione UE C(2010)8939 del 26 gennaio 2011 la quale esclude che la rete costituisca un'impresa ai sensi dell'art. 107, par. 1, del Trattato e che, pertanto, la misura non costituisca aiuto di stato. Tale interpretazione viene confermata con la Ris. 70/E del 30 giugno 2011 nella quale si afferma l'«esclusione di soggettività tributaria in capo alla rete di imprese». In quest'ultima Risoluzione, peraltro, si ammette che la rete possa comunque essere iscritta all'Anagrafe tributaria e per tale via acquisire il codice fiscale in base all'art. 2 del DPR 605/1973.

³⁸ Circ. 20/E del 18 giugno 2013.

in quanto rientranti tra i soggetti di cui all'art. 13 del DPR 600/1973³⁹.

Quanto alla rete contratto, l'assenza di un'autonoma soggettività giuridica e conseguentemente fiscale comporta che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producano i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete.

La soluzione prospettata dall'Agenzia pare, a prima vista chiara, semplice e coerente col dato normativo: se vi è l'iscrizione della rete per l'acquisto della soggettività di diritto comune la rete è anche soggetto IRES; se l'iscrizione manca, la rete non acquista soggettività passiva e i redditi vanno imputati alle imprese aderenti⁴⁰.

Come per le ATI (per le quali la previsione normativa non esclude che il regolamento tra le imprese aggregate possa dar vita ad un nuovo ente associativo), tuttavia, la circolare non pare escludere che, nonostante la scelta di non attribuire alla rete la soggettività giuridica, le pattuizioni raggiunte possano comunque configurare un'organizzazione capace di integrare una delle ipotesi previste dall'art. 5 (e, segnatamente, una società di fatto) o dall'art. 73 TUIR.

Eventualità estremamente probabile specie in quei contratti che prevedono un fondo patrimoniale e particolari meccanismi (e organi) decisionali.

L'inciso secondo il quale «il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4-quater ultima parte» potrebbe dunque essere inteso nel senso che l'istituzione del fondo e dell'organo non comporta, di per sé, entificazione della rete, fermo restando che l'eventuale creazione di un'autonoma organizzazione, non seguita dalla formale iscrizione nel registro delle imprese, comporta comunque il sorgere di un autonomo soggetto di diritto,

³⁹ Quanto all'IRAP, le reti sono in ogni caso soggetti passivi d'imposta in relazione all'attività esercitata, ai sensi del combinato disposto degli art. 2 e 3 del D.lgs. 446/97. Ai fini IVA la rete soggetto rientra tra i soggetti nei cui confronti ricorre il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 DPR 633/1972, fermo restando che l'applicabilità in concreto della stessa imposta dipende anche dal verificarsi dei presupposti oggettivo e territoriale.

⁴⁰ V. C. Califano, *Prime note, cit.*, 7.

in applicazione dei principi generali in materia di interpretazione dei contratti.

In sostanza, quando l'accordo prevede l'istituzione di un'autonoma organizzazione e viene puntualmente registrato, la rete acquista la soggettività ex lege (sulla base di quella che può essere considerata una presunzione legale assoluta); in mancanza dell'adempimento formale, la soggettività può essere comunque riconosciuta/contestata provando che l'accordo ha creato, di fatto, un nuovo ente associativo, ovvero sia un'organizzazione dotata di autonomia direzionale, che si concretizza nella presenza di organi propri e di autonoma gestione.

E, paradossalmente, se ciò pregiudica la basilare esigenza di certezza del diritto, proprio l'interpretazione da ultimo "paventata" pare quella sistematicamente più corretta. Del resto sono proprio la tecnica legislativa e l'estrema elasticità dell'istituto a creare un'inevitabile incertezza giuridica⁴¹.

In sintesi, quindi, non è da escludere a priori che una rete-contratto dia vita ad un soggetto passivo IRES, come già evidenziato con riguardo alle ATI nelle pagine precedenti.

5. L'organizzazione comune ed il "ribaltamento" dei ricavi e dei costi

Le apparenti certezze circa la soggettività passiva IRES dei consorzi sono state recentemente poste in discussione da una prassi seguita dagli uffici accertatori, poi accolta dalla giurisprudenza di legittimità, che ha valorizzato oltremodo il peculiare ruolo "servente" delle organizzazioni create per la collaborazione tra imprese.

La Suprema Corte, infatti, è stata ripetutamente chiamata ad affrontare un tema apparentemente limitato al profilo della fatturazione, ma che costituisce un immediato riflesso della soggettività fiscale delle aggregazioni tra imprese.

Le fattispecie sottoposte all'esame della Corte erano pressoché analoghe: un consorzio con attività esterna acquisiva commesse dai terzi, stipulando in nome

⁴¹ L. Salvini, *Le reti di imprese*, cit., 14.

proprio i contratti aventi ad oggetto prestazioni di servizi e fatturando i relativi corrispettivi; l'esecuzione dei lavori veniva affidata, in base al regolamento consortile, alle singole imprese consorziate le quali, a loro volta, fatturavano al consorzio la prestazione di servizi eseguita. L'importo fatturato al consorzio dalle imprese, tuttavia, non era pari al valore della prestazione effettuata, in quanto da esso venivano decurtate, quota parte, le spese generali sostenute dal consorzio.

In sostanza, il consorzio non "ribaltava" integralmente il corrispettivo ricevuto alle consorziate, in quanto "tratteneva" una quota del ricavo ricevuto dal terzo a copertura delle spese generali e ripartiva alle consorziate solo la quota residua.

Gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno considerato tale condotta una indebita compensazione tra la maggiore quota del ricavo conseguito dal consorzio dai committenti (che avrebbe dovuto essere riversata alle società consorziate) ed il costo che le stesse imprese associate avrebbero dovuto sopportare, pro quota, versando al consorzio, sotto forma di contributi, l'importo corrispondente ai servizi generali prestati dall'ente consortile a favore di tutte le società consorziate.

Nonostante l'operato delle consorziate non pare abbia comportato l'occultamento o l'indebito trasferimento tra soggetti di materia imponibile, è stato contestata alle stesse la sottofatturazione delle prestazioni effettuate.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità non ha adottato soluzioni univoche, valorizzando, talora il ruolo "servente" dell'organizzazione comune, talora l'autonoma soggettività giuridica del consorzio.

Con il primo orientamento giurisprudenziale⁴², criticato in dottrina⁴³, la Corte, muovendo dalla funzione mutualistica di cui agli artt. 2602 e 2614 c.c., che non si esaurirebbe nell'oggetto o scopo della società consortile, ma informerebbe la stessa causa del negozio consortile, ha affermato che una eventuale elusione

⁴² Cass., Sez. trib., 11 settembre 2013, n. 20778; Cass., Sez. trib., 5 luglio 2011, n. 14780; Cass., Sez. trib., 17 giugno 2011, nn. 13293, 13294 e 13295, in *Banca Dati DeJure*.

⁴³ M. Interdonato, *Il "ribaltamento" obbligatorio di costi e ricavi nei consorzi, tra esasperata valorizzazione della mutualità ed esigenze di contrasto all'abuso di diritto*, in *RTDT*, 2, 2012, 523 e, più recentemente, *Id.*, *L'impresa consortile nelle imposte dirette e nell'IVA*, in V. Ficari e V. Mastoiacovo (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità*, Torino, 2014 237.

della stesa attraverso la applicazione della disciplina del tipo societario prescelto, può assumere rilievo, in particolare, ai sensi del successivo art. 1344, se tesa a violare norme tributarie, attesa l'imperatività di queste, venendo a configurare in ambito tributario la fattispecie dell'abuso del diritto.

Secondo l'indirizzo in esame il consorzio, proprio in considerazione della causa negoziale predetta, non può e non deve avere nessun vantaggio economico per sé perché tali vantaggi (così come gli eventuali svantaggi) appartengono, in aderenza alla convenuta finalità negoziale, unicamente, sempre e solo, alle imprese consorziate.

Ne consegue che il consorzio, anche quando costituito in forma societaria, non può trattenere utili né costi derivanti dalla attività svolta nell'interesse delle consorziate, ma deve sempre e comunque trasferire alle consociate l'intero importo del corrispettivo ricavato dai contratti stipulati con i terzi committenti e riaddebitare ("ribaltare") i costi generali (concernenti le spese di funzionamento della organizzazione) e specifici (concernenti le spese sostenute per la stipula ed esecuzione dei singoli contratti) ripartendoli tra le consociate in proporzione alla quota di partecipazione detenuta da ciascuna impresa.

Muovendo da tali premesse, la Suprema Corte, giunge dunque a risolvere i casi sottoposti alla sua attenzione concludendo che la difformità tra il maggior importo fatturato dal consorzio (al terzo committente) e gli importi fatturati dalle singole consociate (al consorzio) occulterebbe una indebita compensazione tra i ricavi del consorzio, che deve invece essere interamente ribaltati alle consorziate, ed il rimborso delle spese da esso sostenute.

Sotto il profilo fiscale, infatti, il consorzio deve limitarsi a fare soltanto da tramite neutro tra il committente esterno e le società consociate che eseguono l'appalto.

Il secondo indirizzo giurisprudenziale⁴⁴, per contro, valorizzando l'autonoma soggettività giuridica e fiscale riconosciuta ai consorzi con attività esterna ed alle

⁴⁴ Cass., Sez. trib., 23 ottobre 2013, n. 24014, in *Banca Dati DeJure*.

società consortili dagli artt. 2612, comma 1, 2615, comma 1 e 2615-ter, comma 1, cod. civ. e dall'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, desume da tale autonomia la possibilità per il consorzio di trattenere redditi propri derivanti dallo svolgimento dell'attività commerciale.

A ben vedere, infatti, la natura di ente non a fini di lucro, propria del consorzio, non esclude che il medesimo possa svolgere un'attività intrinsecamente commerciale sicché, al pari di tutti i soggetti che svolgono attività commerciale, il suddetto consorzio può trarre da essa dei ricavi, parte dei quali destinati a coprire i costi di gestione.

In sostanza, la mutualità non contraddice allo scopo di lucro, inteso in senso oggettivo come esigenza di economicità della gestione dell'attività svolta dalla società consortile, con la conseguenza che la società consortile ben può conseguire autonomi ricavi dall'attività svolta nei confronti dei terzi, salvo il perseguimento dello scopo mutualistico nei rapporti interni con le imprese consociate. Il consorzio, agendo in conformità allo scopo indicato, può dunque evitare di addossare alle società consociate eventuali maggiori oneri connessi ai costi di gestione (spese generali) della propria attività, ricavando dallo svolgimento dell'attività esterna i proventi necessari a coprire integralmente tali costi.

Tale seconda tesi sembra maggiormente convincente, in quanto più conforme al riconoscimento dell'autonoma soggettività (finanche della personalità giuridica, in caso di società consortile) previsto dal codice civile e dal TUIR.

A tal fine non pare di ostacolo la possibile configurazione delle relazioni interne tra società consortile e società consociate come rapporto di mandato senza rappresentanza (che, come tale, dovrebbe trovare riscontro nella contabilità e nella fatturazione, specie alla luce di quanto previsto dall'art. 3, co. 3, del DPR 633/72): come chiarito dalla dottrina, infatti, la relazione tra consorzio e consorziate deve essere qualificata non già come rapporto di mandato ma, per l'appunto, come rappresentanza organica-consortile, basata sul contratto di consorzio, potendo dunque trovare giustificazione la differenza degli importi fatturati, rispettivamente,

dal consorzio al committente e dalle singole consorziate al consorzio.

Non resta dunque che attendere, al riguardo, il pronunciamento delle Sezioni Unite cui è stato affidato il compito di risolvere il richiamato contrasto giurisprudenziale⁴⁵.

6. Conclusioni

Dalle riflessioni sviluppate nasce l'impressione che gli uffici finanziari e parte della giurisprudenza non colgano in pieno la linea recentemente seguita dal Legislatore, che tende a valorizzare il progetto collaborativo, riconoscendogli una sua dignità.

In particolare, la disciplina sostanziale del contratto di rete, nonostante la criticabile e per certi versi contraddittoria scelta di rimettere ad un adempimento formale l'attribuzione della soggettività giuridica, mostra la volontà di dare autonoma rilevanza al progetto, al quale viene riconosciuta la possibilità di essere guidato da uno specifico organismo decisionale e di essere supportato da un patrimonio dotato di una spiccata autonomia.

Sotto il profilo fiscale, la valorizzazione del progetto perseguito dalle imprese che si aggregano si riflette sulla sua soggettività (IRES) e, dunque, sulla possibilità per lo stesso di conseguire un risultato derivante dall'attività svolta, non risolvendosi dunque l'organizzazione comune in un mero apparato servente, come per contro affermato da talune pronunce giurisprudenziali.

In questo quadro ed alla luce del lamentato "eccesso di potere" con il quale il Legislatore si è di fatto arrogato le prerogative proprie degli interpreti e, segnatamente, quello di inserire un nuovo istituto all'interno delle categorie dottrinali, occorre restituire al ruolo dell'interprete, delle norme e del fatto (meglio: del contratto), il compito di distinguere le pattuizioni con le quali le parti hanno dato vita ad un nuovo ente associativo, dotato di autonomia giuridica, dagli accordi di mera collaborazione, anche al fine di contrastare eventuali nuovi

⁴⁵ Cass., Sez. trib., Ord. 21 gennaio 2015, nn. 946, 947, 948, 949 e 951, in *Banca Dati DeJure*.

soggetti di diritto "camuffati" da semplici contratti di cooperazione.

D'altro canto, proprio sulle imprese viene inevitabilmente a gravare l'onere di prestare particolare attenzione alle pattuizioni con le quali vengono regolati gli accordi di collaborazione, per non riporre eccessiva fiducia in previsioni normative che espressamente escludono l'automatica riconducibilità degli accordi di collaborazione nell'alveo della soggettività giuridica.

Tale esclusione, infatti, non impedisce che la regolamentazione interna all'aggregazione dia comunque origine ad un autonomo centro di imputazione di fattispecie giuridiche e, dunque, fiscali.