

Le reti d'impresa nell'economia locale

a cura di
Rosa Lombardi e Michele Onorato



Collana Materiali e documenti 93

Le reti d'impresa nell'economia locale

a cura di

Rosa Lombardi e Michele Onorato



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

2023

Copyright © 2023

Sapienza Università Editrice

Piazzale Aldo Moro 5 – 00185 Roma

www.editricesapienza.it

editrice.sapienza@uniroma1.it

Iscrizione Registro Operatori Comunicazione n. 11420

Registry of Communication Workers registration n. 11420

ISBN 978-88-9377-261-7

DOI 10.13133/9788893772617

Publicato nel mese di febbraio 2023 | *Published in February 2023*



Opera distribuita con licenza Creative Commons Attribuzione –
Non commerciale – Non opere derivate 3.0 Italia e diffusa in modalità
open access (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

*Work published in open access form and licensed under Creative Commons Attribution – NonCommercial –
NoDerivatives 3.0 Italy (CC BY-NC-ND 3.0 IT)*

Impaginazione a cura di | *Layout by:* Daniela Cicchini

In copertina | *Cover image:* elaborazione dei curatori da software VOSviewer.

Indice

Prefazione	9
L'inquadramento aziendale del modello a rete: profili interpretativi ed emergenti	11
<i>Rosa Lombardi, Francesca Camerota, Salvatore Principale, Daniela Cicchini</i>	
1.1. Introduzione	11
1.2. Analisi della letteratura: investigazioni di contenuto e bibliometriche	12
1.3. Analisi della letteratura: l'inquadramento delle reti d'impresa	16
1.4. Stato dell'arte delle reti di impresa	18
1.5. Le reti d'impresa nel Lazio	26
1.6. Le reti d'impresa a livello nazionale, regionale e locale: un'ulteriore prospettiva di indagine	30
1.7. I profili emergenti delle reti d'impresa	39
1.8. Conclusioni	42
Le reti d'impresa nella provincia di Latina. Il caso MOF	47
<i>Bernardino Quattrociochi, Sabrina Restante, Diletta Pilo</i>	
1.1. Introduzione	47
1.2. Il contratto di rete nel settore agroalimentare	49
1.3. Le reti nel settore agroalimentare: il caso M.O.F. S.p.A.	51
1.4. Conclusioni	54

Il sistema di reti d'impresa post-pandemia: un'analisi provinciale nel settore agroalimentare	57
<i>Paola Campana</i>	
1.1. Il contratto di rete d'impresa e sue declinazioni	57
1.1.1. Contratto di rete con causale di solidarietà	59
1.2. Il sistema di rete nel Panorama Italiano	60
1.3. I contratti di rete nel settore agroalimentare	63
1.3.1. Un'analisi Regionale e Provinciale tra opportunità e minacce	65
Reti d'impresa: profili giuridici, economici e sviluppi nel territorio della provincia di Latina	69
<i>Colozzi Chiara, Sara Fiorentini, Elisa Marrocco</i>	
1.1. Introduzione	69
1.2. Profili giuridici	70
1.2.1. Ambito soggettivo di applicazione	70
1.2.2. Oggetto del contratto	71
1.2.3. Durata del contratto	71
1.2.4. Il fondo patrimoniale comune e la nomina dell'organo comune	72
1.2.5. La forma contrattuale	74
1.2.6. Elementi costitutivi e facoltativi	75
1.3. La distinzione tra rete contratto e rete soggetto	76
1.3.1. I profili contabili dei contratti di rete	77
1.3.2. Reti soggetto: requisiti per la validità della soggettività giuridica	81
1.3.3. Obiettivi, vantaggi ed opportunità per le imprese che istituiscono un contratto di rete	83
1.4. Strategie e modelli di governance	85
1.5. Le reti d'impresa nella provincia di Latina	86
1.5.1. Imprese retiste per comune	87
1.5.2. Numero di imprese per rete	87
1.5.3. Numero di imprese per forma giuridica	88

Indice	7
1.6. Analisi bibliografica	90
1.6.1. Articoli pubblicati per anno	91
1.6.2. Numero di articoli per casa editrice e per metodologia di ricerca	92
Tra contratto e soggetto. Profili generali del contratto di rete	95
<i>Michele Onorato</i>	
1.1. Tra contratto e soggetto	95
1.1.1. (segue) Una disciplina dispositiva della organizzazione	98
1.2. Rete e antitrust	100
1.3. Tratti essenziali del contratto di rete	104
1.4. Il regime della responsabilità e la separazione patrimoniale	106
L'amministrazione delle reti, tra auto-organizzazione e nuove regole imprenditoriali	111
<i>Camillo Patriarca</i>	
1.1. Introduzione	111
1.2. Rete tra imprese e organizzazione corporativa	112
1.3. Rete senza organo comune	115
1.4. Rete con organo comune: i poteri di gestione e rappresentanza tra libertà (ampia) e autorità (minima)	119
1.5. (segue); e il regime della rappresentanza	127
1.6. Il problema della responsabilità dell'organo comune	131
1.7. Reti e assetti organizzativi adeguati	136
Contratti di rete e pubblicità legale delle imprese	143
<i>Simone D'Orsi</i>	
1.1. Funzioni ed effetti dei contratti di rete: cooperazione e integrazione imprenditoriale; efficacia interna ed esterna dell'accordo	143
1.1.1. Efficacia piena e ridotta dei contratti con funzione di integrazione imprenditoriale	144
1.2. La pubblicità legale nella disciplina originaria del contratto di rete e nelle prime riforme	145

1.3. La pubblicità legale dei contratti di rete nel sistema vigente	148
1.4. Premessa sui problemi della pubblicità legale dei contratti di rete	150
1.4.1. Pubblicazione ed effetti dei contratti di rete ad efficacia interna	150
1.4.2. Inconvenienti del sistema di pubblicità frammentata nei contratti ad efficacia esterna ridotta	153
La soggettività tributaria delle reti di impresa tra principi civilistici e valori costituzionali	161
<i>Rossella Miceli</i>	
1.1. Le reti d'impresa. Premessa generale	161
1.2. La disciplina normativa delle reti di impresa. Principi	164
1.3. La disciplina fiscale della rete. Riflessioni sull'allineamento ai valori costituzionali della fase normo-genetica della materia tributaria	167
1.3.1. (segue) la violazione dei principi in materia di legistica	172
1.4. La soggettività tributaria. Inquadramento generale	174
1.4.1. La soggettività tributaria della rete contratto: riflessioni	178
1.4.2. La soggettività tributaria della rete soggetto. Riflessioni	182
1.4.3. Le analogie con la soggettività del trust	184
1.5. Riflessioni conclusive	186

Prefazione

Il presente volume dal titolo “Le reti d’impresa nell’economia locale” ha ad oggetto i principali temi economico-aziendali e giuridici connessi alle reti d’impresa, con particolare riferimento al contesto della provincia di Latina, allo scopo di indicare profili di innovazione, competitività e *best practice*. All’interno dell’economia della conoscenza, le reti d’impresa configurano un modello di *business*, al tempo stesso locale e globale, idoneo ad accrescere la efficienza aziendale e a prevenire condizioni di crisi. Il modello si mostra di peculiare interesse nel contesto italiano ove, come noto, le piccole e medie imprese superano il 99% delle imprese totali e registrano il 70% del fatturato complessivo. Qui la cooperazione tra gli operatori viene in rilievo sotto vari punti di vista (es. reti interaziendali *versus* reti intraaziendali) e sollecita la definizione di un *framework* per le imprese che operino nel mercato attraverso un *network* più o meno strutturato. Parimenti, le reti suscitano motivi di indagine tipicamente giuridici con riferimento alla soggettività (comune e tributaria), alla autonomia patrimoniale, alla organizzazione e alla gestione, alla pubblicità. In questo quadro, lo studio attraversa prospettive diverse e complementari, soffermandosi tanto sulle implicazioni aziendalistiche tanto sull’analisi della disciplina normativa posta a partire dal 2009. A questa ricerca contribuiscono Colleghi della Università La Sapienza di Roma, Colleghi di altre Università e Studenti d’eccellenza nella sede di Latina della Facoltà di Economia dell’Ateneo romano. A tutti il ringraziamento dei Curatori con l’auspicio di rinnovare presto occasioni di riflessione e di approfondimento corali.

Roma - Latina, 5 gennaio 2023

Rosa Lombardi e Michele Onorato

La soggettività tributaria delle reti di impresa tra principi civilistici e valori costituzionali

Rossella Miceli

1.1. Le reti d'impresa. Premessa generale

La rete d'impresa definisce una fattispecie che si colloca all'interno dell'area generale delle forme di aggregazione tra singole attività economiche nel mercato.

Rispetto ad altre modalità organizzative, la rete ha dimostrato negli ultimi anni una importanza centrale nelle dinamiche imprenditoriali, costituendo uno dei modelli più utilizzati nella realtà nazionale.

In conseguenza di ciò la rete stessa ha evidenziato gradualmente un rilievo in diverse materie giuridiche, soprattutto in tutte quelle destinate fisiologicamente a regolare il mercato ed i fenomeni di cui è espressione; in questo senso si comprende l'importanza che ha assunto nell'ambito del diritto civile, del diritto commerciale, del diritto tributario e del diritto del lavoro.

Le ragioni della ascesa della rete sono collegate ad alcuni bisogni degli operatori del mercato nell'attuale assetto economico sociale.

A seguito dell'integrazione europea e della globalizzazione è cresciuta la necessità di aggregazione, soprattutto all'interno dell'area nazionale, in considerazione principalmente delle caratteristiche del tessuto economico nostrano, ove la realtà più significativa è costituita da piccole e medie imprese (d'ora innanzi PMI), espressive di competenze specifiche, con una localizzazione territoriale limitata e con risorse economiche contenute.

In questo contesto, la rete ha inteso attuare, in via di fatto, forme differenziate di aggregazione tra le PMI, interpretando una diffusa

esigenza operativa, finalizzata all'accrescimento del proprio valore ed alla diffusione delle competenze nella realtà economica.

La rete definisce, infatti, una possibilità per le PMI di resistere alla globalizzazione, proponendosi sul mercato in modo integrato al fine di offrire competenze e professionalità specifiche e trasversali.

In tali caratteri si comprende la peculiarità di questa fattispecie.

Nonostante negli ultimi cinquant'anni, nella maggior parte dei casi, le iniziative giuridiche in materia di impresa abbiano avuto una matrice europea, il fenomeno delle reti si è originato - in via di fatto - nei contesti nazionali in seno ai singoli Stati membri, definendo, da un lato, una reazione al mercato unico e, dall'altro lato, una modalità organizzativa per cercare di averne accesso e riconoscibilità.

In tal senso, la rete costituisce un fenomeno operativo che si radica lentamente nel contesto economico, acquisendo alcuni caratteri indefettibili; la rete esprime un modello di aggregazione tra le imprese molto destrutturato, agile nella struttura, efficace da un punto di vista operativo, adattabile ad ogni esigenza del mercato e ad ogni soggetto destinato ad operare al suo interno.

La presa d'atto della diffusione del fenomeno e del suo radicamento nella realtà economica ha imposto, dopo l'inizio del nuovo secolo, di intervenire normativamente cercando di fornire un quadro giuridico minimo, finalizzato a sistematizzare la fattispecie senza farle perdere le caratteristiche positive che ne avevano favorito l'utilizzo e la diffusione.

Da questo momento inizia la produzione normativa sulla rete che reca con sé numerosi problemi di tipo qualificatorio ed interpretativo.

La rete è stata regolata nell'ambito del diritto civile con una disciplina molto scarna ed essenziale; a livello fiscale, invece, sono state previste soltanto alcune specifiche agevolazioni.

Su tale assetto giuridico si è così costruita l'attuale disciplina tributaria delle reti, che ha delineato un quadro estremamente problematico¹.

¹ In particolare, sui diversi aspetti problematici in merito alla ricostruzione della disciplina della rete nella materia fiscale, T. TASSANI (2012), *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, I, p. 589; A. MARINELLO (2016), *Il contratto di rete e la "rete soggetto": profili tributari*, in *Dir. prat. trib.*, p. 910; M. CEDRO, (2011), *Profili fiscali del contratto di rete*, in *Rass. Trib.*, V, p. 1165-1166; A. GIOVANARDI, R. LUPI, T. TASSANI (2014), *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dial. Trib.*, II, p. 105; A. URICCHIO, G. SELICATO, *Reti di imprese e fisco dalla produzione alla "normalizzazione"?*, in *Riflessioni sul contratto di rete. Profili privatistici e fiscali*, A.

Alla luce di tale premessa, il presente contributo è finalizzato ad una riflessione sulla disciplina fiscale delle reti d'impresa al fine di evidenziarne alcuni caratteri formali e sostanziali.

Come si rileverà nel corso della prima parte della trattazione, la modalità di definizione di tale disciplina definisce caratteri potenzialmente contrastanti con alcuni valori costituzionali.

Secondo una prospettiva formale, relativa alla corretta esplicazione della funzione normativa attraverso l'utilizzo di una tecnica adeguata, la materia delle reti rappresenta un esempio concreto di "depotenzia-mento" della riserva di legge e di crisi della legistica fiscale.

La presa di coscienza di tale stato non esime tuttavia dalla necessità concreta di individuare un assetto fiscale delle reti e di valutarne la ragionevolezza sostanziale.

Come noto, la disciplina tributaria qualifica - attualmente - un fattore determinante per l'utilizzo e l'attuazione di ogni modello giuridico destinato ad operare nel mercato e tale riflessione riguarda anche la rete.

Costituendo quest'ultima una forma di organizzazione economica destinata a produrre ricchezza e conseguentemente a contribuire al concorso alle spese pubbliche, si evidenzia come il trattamento fiscale della rete assuma un rilievo primario in ordine alla fruibilità dell'istituto ed alla sua circolazione sul piano economico.

Alla luce di ciò e nel tentativo di comprendere i principi generali della disciplina fiscale della rete, concentreremo la nostra attenzione sul primo aspetto che deve guidare un'analisi giuridica dal punto di vista fiscale ovvero l'individuazione della soggettività tributaria ai fini delle imposte dirette ed IVA.

In tal senso, l'esame delle soggettività tributaria, oggetto di studio nel presente contributo impone alcuni passaggi preliminari.

In prima battuta appare necessario focalizzare i caratteri essenziali della fattispecie come definiti a livello civilistico; successivamente si procederà alla definizione della soggettività tributaria ed all'esame della disciplina specifica, come emergente dall'attuale assetto giuridico.

GENOVESE (a cura di), Bari, p. 143; BUCCICO C. (2012), *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Innovazione e diritto*, p. 2; G. GIANGRANDE (2017), *La fiscalità di vantaggio tra vincoli costituzionali ed europei: le agevolazioni fiscali del contratto di rete*, in *Dir. prat. trib.* III, p. 983.

1.2. La disciplina normativa delle reti di impresa.

Principi

Le reti hanno definito - in via di fatto - forme di aggregazione orizzontale o verticale tra singole imprese, finalizzate a mantenere la competitività e ad elevare il proprio livello di innovazione e professionalità². Tale ultima realtà è quella che il legislatore ha inteso fotografare nel momento in cui ha preso atto dell'importanza della fattispecie e della necessità di qualificarne giuridicamente i diversi aspetti.

In un primo tempo sono stati regolati i distretti industriali, che identificavano forme di aggregazione di attività radicate nella medesima realtà territoriale³; in un secondo tempo, si è proceduto a conferire una disciplina alle reti, modello che (rispetto ai distretti), prescindendo dalla localizzazione, enfatizza il profilo funzionale dell'attività svolta.

Le reti hanno così sostituito i distretti, assumendo centralità nella disciplina nazionale.

In particolare, nel 2009 è stata introdotta una prima normativa che ha inteso perseguire l'obiettivo di fornire una regolazione delle aggregazioni di imprese per l'instaurazione di una collaborazione organizzata e duratura, fruendo di una legislazione di supporto nel rispetto dell'autonomia ed individualità delle singole imprese (per l'appunto i "retisti").

A partire dalla suddetta data si sono succeduti diversi interventi legislativi che progressivamente hanno definito l'assetto (normativo) vigente⁴; tale assetto esprime una disciplina molto scarna sul piano civilistico, che è stata

² F. CAFAGGI, *Introduzione, in Il contratto di rete. Commentario* F. CAFAGGI (2009) (a cura di), Bologna, p. 9 e precedentemente i diversi contributi in AA.VV., *Reti di impresa tra regolazione e norme sociali*, F. CAFAGGI (2004), (a cura di), Bologna, passim.

³ Tale sintagma si riferisce ad agglomerati industriali che si caratterizzavano per la circostanza di operare nell'ambito di una stessa zona territoriale. Si tratta di un fenomeno da sempre noto nella storia economica F. SFORZI (2008), *Il distretto industriale. Da Marshall a Beccattini, in Il pensiero economico italiano*, 16, n. 2, p. 71 e molto diffuso nella economia italiana S. BRUSCO, S. PABA, *Per una storia dei distretti italiani dal secondo dopoguerra agli anni novanta, in Storia del capitalismo italiano dal dopoguerra ad oggi*, F. BARCA (1997), (a cura di), Roma, p. 265-333.

⁴ La disciplina della rete è stata introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 5/2009 (commi dal 4 ter al 4 quinquies) convertito con modificazioni nella L. n. 33/2009. È stata poi modificata dall'art. 42 della L. n. 122/2010 (di conversione del D.L. n. 78/2010) e ancora dalle leggi nn. 134 e 221 del 2012. Da ultimo il legislatore è intervenuto con la L. n. 154/2016.

qualificata come un'espressione di "riduzionismo legislativo"⁵.

Questo ultimo connotato è risultato funzionale - secondo la prospettiva del legislatore - a porre in essere un sistema di principi molto flessibile, ove gli operatori economici avrebbero potuto godere di una significativa autonomia contrattuale, rendendo possibile conferire ad ogni rete l'assetto giuridico ritenuto più coerente agli scopi da perseguire⁶.

In relazione ai principi generali che emergono dalla suddetta disciplina, si rileva principalmente la qualifica della rete come "contratto" la cui causa viene individuata nell'*accrescimento della capacità innovativa* e della *competitività sul mercato* delle imprese⁷ ed il cui oggetto si definisce nella predisposizione del cd. *programma di rete*, quest'ultimo caratterizzato da contenuti autonomi e peculiari.

Ne consegue come l'oggetto del contratto non qualifichi una fattispecie tipica, ma assuma il ruolo di un contenitore (il programma) destinato a racchiudere forme differenti di collaborazione e di cooperazione, assimilabili di volta in volta, secondo i contenuti specifici, all'oggetto di diverse strutture contrattuali tipiche.

Con la stipulazione del contratto di rete possono essere istituiti un fondo patrimoniale e un organo comune, volti (il primo) alla gestione di un patrimonio ed (il secondo) all'amministrazione della rete.

Il fondo comune qualifica un patrimonio autonomo destinato al programma di rete, la cui costituzione avviene con i conferimenti iniziali; il fondo sarà poi integrato con apporti successivi da parte dei soggetti

⁵ F. MACARIO (2013), *Contratti di rete e modalità di partecipazione. I rapporti interni fra responsabilità e conflitti di interesse*, in *Riflessioni sul contratto di rete. Profili civilistici e fiscali*, GENOVESE A. (a cura di), Bari, p. 13, il quale evidenzia una insufficienza della disciplina che non ha realizzato alcuna tipizzazione in senso tradizionale. La normativa è stata confezionata nel modo più embrionale possibile, rilevando un atteggiamento "semplificante" e "molto riduzionistico" del legislatore che non si fa carico dei numerosi problemi giuridici che seguono all'utilizzo della rete.

⁶ F. MACARIO, *Contratti di rete e modalità di partecipazione. I rapporti interni fra responsabilità e conflitti di interesse*, cit., p. 29. L'attività interpretativa sarà molto complessa ed imporrà una costante coesione dei rapporti tra contratto, impresa e rete. Tali fattispecie dovranno essere qualificate all'interno di un rapporto plurilaterale e tendenzialmente associativo che la rete crea e il contratto sancisce in termini formali.

⁷ C. SCOGNAMIGLIO (2009), *Il contratto di rete: il problema della causa*, in *I Contratti*, 10, p. 961 - 965; V. CUFFARO (2010), *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Il corr. del mer.*, 5, p. 5-8; M. MALTONI (2011), *Il contratto di rete. Prime considerazioni alla luce della novella di cui alla l. n. 122/2010*, in *Notariato*, p. 64.

appartenenti alla rete e con i beni acquistati con le risorse del fondo stesso⁸.

Il carattere essenziale del fondo si rinviene nella sua destinazione alla realizzazione del programma di rete.

L'organo comune definisce i soggetti ai quali è destinata l'attuazione del progetto di rete e l'amministrazione della rete stessa; tale organo ha mandato per l'esecuzione del predetto progetto che può essere conferito con o senza potere di rappresentanza.

Il contratto di rete valorizza l'autonomia imprenditoriale degli operatori economici dal momento che:

- il programma di rete può riguardare ogni tipo di attività (economica e non; imprenditoriale o agricola);
- l'attivazione del fondo patrimoniale e dell'organo comune sono facoltative.

I caratteri evidenziati consentono di comprendere anche la scelta del legislatore per l'inquadramento della rete in ambito contrattuale, scelta che privilegia indiscutibilmente gli elementi dell'accordo tra i retisti e del programma di rete, ponendo in secondo piano l'esercizio dell'attività ed i profili dell'organizzazione⁹.

Il tipo di attività svolta e il grado di organizzazione rimangono, infatti, elementi eventuali la cui realizzazione dipende dallo specifico programma di rete e dalla volontà dei singoli retisti.

Nel 2012 con un nuovo intervento normativo la disciplina nazionale ha distinto la *rete-soggetto* e la *rete-contratto*, ove entrambe le fattispecie nascono, comunque, da un contratto di rete.

La *rete-contratto* definisce un accordo formale di collaborazione tra le imprese aderenti, il cui dato di rilievo si riscontra nel mantenimento

⁸ Nel diritto civile sono dati due inquadramenti giuridici al fondo, quello di patrimonio autonomo e quello di comunione di beni. La prima ricostruzione è ritenuta prevalente in dottrina.

⁹ F. MACARIO, *Contratti di rete e modalità di partecipazione. I rapporti interni fra responsabilità e conflitti di interesse*, cit., p. 13, rileva come l'intervento legislativo abbia privilegiato una prospettiva contrattualistica. Il tratto qualificante della rete è, pertanto, l'utilizzo del contratto come strumento organizzativo dell'attività, al quale consegue il superamento della logica del mero scambio a favore del paradigma della relazione contrattuale duratura che privilegia la cooperazione stabile ed il coordinamento dell'attività. In tal senso, anche A. GENOVESE (2013), *Attività d'impresa "in rete" tra regole del contratto e disciplina della concorrenza in Riflessioni sul contratto di rete. Profili civilistici e fiscali*, Bari, p. 46, che evidenzia come la teoria del contratto si stia ormai allontanando dall'area dei rapporti patrimoniali tra privati per avvicinarsi al modello nordamericano del contratto relazionale.

dell'autonomia ed indipendenza di ciascuna impresa. Il contratto, in tale ipotesi, non vale a formare un soggetto terzo dotato di propria soggettività giuridica, anche nel caso in cui sono istituiti il fondo patrimoniale o l'organo comune.

La *rete-soggetto*, invece, identifica un autonomo centro di imputazione sul piano giuridico, qualificato proprio dalla presenza di un fondo patrimoniale e di un organo comune la cui istituzione è considerata obbligatoria.

In tale modello l'organo comune agisce nei confronti dei terzi con rappresentanza diretta della rete¹⁰ ed il fondo patrimoniale costituisce garanzia primaria per i terzi creditori.

La rete soggetto deve essere iscritta nella sezione ordinaria del Registro delle imprese presso la Provincia in cui è ubicata¹¹.

La costituzione di una rete soggetto discende, pertanto, dalla volontà dei retisti, i quali pongono in essere un determinato assetto organizzato e procedono alla suddetta iscrizione.

La rete contratto e la rete soggetto, così definite dalla suddetta evoluzione normativa, si sono dovute confrontare con la materia fiscale.

1.3. La disciplina fiscale della rete. Riflessioni sull'allineamento ai valori costituzionali della fase normo-genetica della materia tributaria

La disciplina delle reti di impresa a livello fiscale è stata definita in via interpretativa sulla base della sola normativa civilistica.

Si sottolinea, infatti, come non via stato alcun intervento del legislatore volto a qualificare la rete né a livello generale, né all'interno dell'assetto delle singole imposte; come anticipato in premessa, infatti, gli unici interventi normativi in materia fiscale hanno avuto ad oggetto alcune specifiche agevolazioni.

Ne consegue come la disciplina fiscale sia stata definita sulla base di una normativa che - già a livello civilistico - era stata qualificata scarna ed espressiva di riduzionismo normativo.

¹⁰ Si veda art. 3, comma 4-ter, lett. e) del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5.

¹¹ Si intende ricordare, peraltro, come l'intervento legislativo n. 83 del 2012 ha, peraltro, sancito l'obbligo di indicare la denominazione e la sede della rete, qualora il contratto preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, formalizzando una prassi già consolidata.

In tale quadro, la fonte esclusiva di individuazione della disciplina della rete è stata quella delle circolari ministeriali, le quali si sono spinte - nel caso specifico - ben oltre l'interpretazione del dato normativo, che dovrebbe costituire la loro funzione giuridica.

I suddetti atti amministrativi, in coerenza alla disciplina civilistica, hanno ritenuto di identificare la soggettività tributaria ai fini delle imposte sul reddito ed IVA alla rete soggetto e di definire alcuni aspetti relativi alla determinazione delle imposte con riferimento ad entrambe le tipologie di rete¹².

Il risultato finale delinea un quadro di difficile interpretazione e privo di organicità¹³ che evidenzia, secondo la presente prospettiva, profili di contrasto con alcuni valori fondamentali della materia fiscale.

In prima battuta si nutrono dei dubbi sull'allineamento di tale assetto giuridico al principio di riserva di legge.

Come noto, la Costituzione italiana prevede - all'art. 23 - una disposizione volta a regolare la fase normo-genetica della norma tributaria¹⁴; tale disposizione, nella sua attuale configurazione, stabilisce che ogni prestazione patrimoniale imposta - e quindi il tributo, in quanto prestazione patrimoniale imposta - sia coperta dalla riserva di legge e dunque possa essere introdotta e disciplinata da fonti primarie aventi la natura di legge.

Viene, in questo modo, sancita una regola di distribuzione di competenze tra i vari organi dello Stato, che riconosce al Parlamento la competenza esclusiva alla definizione ed introduzione dei tributi e

¹² Circ. 18.6.2013, n. 20/E. Precedentemente, in relazione al contratto di rete, Circ. 14.4.2011, n. 15/E.

¹³ T. TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete*, cit., 591; A. MARINELLO, *Il contratto di rete e la rete soggetto: profili tributari*, cit., 911.

¹⁴ La fase dell'introduzione delle norme tributarie nell'ordinamento giuridico richiede una disciplina costituzionale, che regoli una adeguata procedura occorrente a tal fine. Sulla disciplina introdotta nell'ordinamento italiano, cfr. A.D. GIANNINI (1950), *I rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, P. CALAMANDREI (a cura di), (2014), Firenze, I, p. 274; A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione italiana*, V. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), (1978), Bologna - Roma, p. 29; ID. (1994), *La riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (a cura di), tomo I, Padova, p. 157; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, A. PERRONE., C. BERLIRI (a cura di), (2006), Napoli, p. 164; L. ANTONINI (2006), *Art. 23*, in *Commentario alla costituzione*, CELOTTO A., OLIVETTI M., BIFULCO R. (a cura di), Torino, I, p. 484.

qualifica negli atti aventi forza di legge gli unici in grado di regolare adeguatamente questa funzione.

Le ragioni di tale scelta possono essere individuate in una serie di elementi propri del funzionamento di un assetto democratico e pluralista, che riconosce nella legge la maggiore espressione di garanzia per il contribuente, in termini di consenso all'imposizione. Tale consenso è attualmente garantito dal procedimento di formazione della legge, momento di partecipazione, di equo e bilanciato contemperamento degli interessi e dei valori espressi dalla comunità, attraverso una procedura, definita dalla legge costituzionale ed improntata ai principi democratici¹⁵.

La norma costituzionale evidenzia il carattere relativo della riserva di legge, ammettendo che la disciplina tributaria possa essere regolata anche da fonti secondarie, purché coerenti e coordinate nella base essenziale dalla fonte primaria (per l'appunto dalla legge)¹⁶.

In tal senso, secondo l'orientamento della Corte costituzionale, la normazione secondaria può essere adottata per definire le regole di specificazione della base imponibile o le norme di valutazione o di estimazione delle grandezze economiche assunte, nonché per disciplinare la fase di attuazione dei tributi¹⁷.

Con riferimento al caso specifico ovvero la disciplina delle reti, una tecnica legislativa allineata ai valori della riserva di legge, avrebbe imposto un intervento espresso del legislatore nel momento in cui sono stati estesi i presupposti delle imposte dirette ed IVA alle reti e si è dovuto declinare nei confronti dei medesimi soggetti il complesso di disposizioni volte alla concreta determinazione dei presupposti realizzati.

Seppure, come si vedrà nel prosieguo, esistono delle norme generali (e di chiusura) con riferimento alla definizione dei soggetti passivi nelle imposte dirette, non si ritiene che queste siano in grado di regolare fattispecie nuove e non adeguatamente definite, senza una espressa indicazione legislativa in tal senso.

¹⁵ A. FEDELE (1991), *Art. 23*, cit., p. 134; V. VISCO, *Alcune osservazioni sulla formazione delle decisioni legislative in materia di politica fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, I, p. 261.

¹⁶ Il sintagma "in base alla legge" recato nell'art. 23 Cost. indica che la legge deve contenere la base della disciplina fiscale e che la parte non essenziale della disciplina del tributo può essere regolata attraverso le fonti secondarie.

¹⁷ Su tali aspetti, A. FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. tribut.*, I, p. 241; ID. (1992), *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1995, I, p. 463.

Allo stesso modo, i principi generali relativi alla determinazione delle imposte, con riferimento ai soggetti medesimi, dovrebbero essere frutto di una analisi normativa.

Alla luce di tali valutazioni si rileva come l'esperienza giuridica delle reti percorra una strada attualmente battuta, che conferma l'ineluttabile svalutazione della riserva di legge in materia tributaria.

Diversi fenomeni concomitanti hanno condotto gradualmente a questo risultato.

In particolare, l'influenza europea sul sistema delle fonti nazionali, il percorso interno in materia di federalismo fiscale e di devoluzione normativa, l'attività produttiva di *soft law* svolta dalle organizzazioni internazionali (OCSE) hanno indotto, contestualmente, sia ad una maggiore flessibilità in relazione al riparto di competenze tra la fonte primaria e quella secondaria, sia ad una sostanziale destrutturazione delle fonti normative secondarie. Queste ultime sono proliferate secondo moduli diversi rispetto a quello generale del regolamento (ex art. 17, l. 28 agosto 1988, n. 400), registrando - anche nella materia tributaria - il fenomeno della "fuga dal regolamento"¹⁸. Tale secondo aspetto si evidenzia, principalmente, nella circostanza secondo la quale è stata spesso demandata l'individuazione di elementi essenziali del tributo a fonti secondarie atipiche o ad atti interpretativi.

Nell'attuale contesto storico la riserva ha sicuramente assunto caratteri meno rigidi, in quanto oltre a contemperare al suo interno ulteriori interessi generali, relativi ad una regolazione normativa multilivello (quali il principio di competenza o di sussidiarietà) ha anche sostenuto un processo di accoglimento di fonti ed atti atipici emergenti dall'esperienza europea e internazionale.

Il problema di fondo risulta, pertanto, quello di comprendere il limite fino a cui si possa spingere una fonte secondaria o un atto interpretativo nella regolazione delle fattispecie giuridiche tributarie, senza costituire una palese violazione dei principi di democrazia e di rappresentatività.

¹⁸ In tal senso evidenziano la fuga dal regolamento, come disciplinato dalla l. 23 agosto 1988, n. 400, L. CARLASSARE, P. VERONESI (2001), *Regolamento (diritto costituzionale)*, in *Enc. giur.*, Agg V, Milano, p. 958; F. BATISTONI FERRARA, *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in AA.VV. (2006), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), Napoli, p. 553; G. FRANSONI (2001), *Appunti a margine di alcuni provvedimenti attuativi emanati dall'Agenzia delle Entrate*, in *Rass. tribut.*, VI, p. 365.

In particolare, con riferimento al caso specifico e preso atto delle predette evoluzioni, si dubita in merito all'allineamento al principio di riserva di legge di una disciplina definita interamente da atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, in assenza di alcuna indicazione legislativa.

Nella fattispecie analizzata, inoltre, esiste una ulteriore aggravante ovvero l'utilizzo esclusivo di circolari ministeriali.

Le circolari non sono fonti dell'ordinamento generale dello Stato, ma costituiscono atti interni dell'Amministrazione finanziaria, aventi una funzione essenzialmente interpretativa e di indirizzo dell'agire amministrativo¹⁹, ed in merito alle quali non si riconosce un vincolo giuridico (rispetto al contribuente) in relazione a quanto dalle stesse previsto²⁰.

Nella disciplina delle reti, come anticipato, le circolari sono intervenute in funzione sostitutiva della disciplina legale, fornendo elementi normativi che non sono contenuti nelle disposizioni della legge.

Le circolari hanno individuato la soggettività tributaria ed hanno qualificato numerosi profili attuativi della disciplina, essenziali per una puntuale applicazione degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti.

Si può sostenere che senza le previsioni formulate dalle circolari non sarebbe stato concretamente possibile utilizzare fiscalmente la disciplina delle reti.

Si rende, pertanto, evidente come tali atti, spingendosi ben oltre il loro ambito ordinario di applicazione, si siano collocati in un'area di

¹⁹ Le circolari sono atti interni della Pubblica amministrazione, molto utilizzati nella materia tributaria, tanto da essere spesso annoverate tra le fonti (sostanziali) del diritto (tributario). A tale proposito, si è tuttavia sempre specificato come l'ambito di applicazione naturale di tali fonti sia quello interno all'Amministrazione e che tali atti assolvano ad una funzione di indirizzo nell'attività di attuazione dei tributi e di interpretazione delle disposizioni giuridiche. Nella materia tributaria si configurano spesso circolari che mostrano nell'ordinamento interno della Pubblica amministrazione una natura normativa e che possono esplicitare degli effetti rispetto ai contribuenti che ne chiedono l'applicazione (o la mancata applicazione) da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si tende tuttavia a negare che esista un obbligo per il contribuente di attenersi a quanto stabilito dalle circolari, che risulterebbero quindi vincolare in via esclusiva l'Amministrazione finanziaria. Cfr. A. FANTOZZI (1988), *Il diritto tributario*, Torino, p. 119; G. FALSITTA (1988), *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. tribut.*, I, p. 3.

²⁰ Le circolari non sono atti vincolanti, né per il giudice, né per il contribuente. A di A. PIETRO (2001), *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, Padova (agg.), p. 646; G. MELIS (2003), *L'interpretazione nel diritto tributario*, Milano, p. 518.

possibile violazione dei principi generali tradizionalmente riconducibili all'art. 23 della Costituzione.

1.3.1. (segue) la violazione dei principi in materia di legistica

L'attuale regolamentazione fiscale delle reti di impresa denota un assetto complesso e lacunoso che genera uno stato di oggettiva difficoltà in capo al contribuente in ordine alla ricostruzione della disciplina riferibile all'istituto.

Il contribuente, infatti, non ha riferimenti legislativi se non relativi ad alcune agevolazioni fiscali; pertanto, nel momento in cui deve rinvenire la disciplina delle reti si trova dinanzi a diverse circolari ministeriali da individuare e comporre al fine di comprendere il trattamento fiscale a lui riferibile.

Le circolari, inoltre, risultano molto specifiche, limitandosi ad individuare solo alcuni aspetti della disciplina.

Si definisce, in tal modo, uno stato normativo caotico, soprattutto a causa della totale latitanza di riferimenti legislativi. Tale aspetto costituisce un ulteriore limite della disciplina fiscale delle reti, espressivo (anch'esso) di un problema di rilevanza generale, in parte collegato al depotenziamento della riserva di legge, quello della crisi della legistica nella materia tributaria.

La predetta materia esprime - quale necessità primaria - quella di dotarsi di una normativa tributaria chiara e stabile nel tempo, espressiva di obiettivi dichiarati dal legislatore e condivisi dai consociati²¹.

In totale controtendenza rispetto a tale obiettivo, da diversi anni si registra, invece, una conclamata crisi della funzione legislativa, determinata da una quantità eccessiva e da una qualità scadente dei testi legislativi a cui si è affiancata la proliferazione di fonti secondarie ed atipiche²².

Alla suddetta crisi l'ordinamento giuridico ha tentato di porre un freno con l'approvazione della L. 27/7/2000, n. 212, conosciuta come *Statuto dei diritti del contribuente*.

Con riferimento ai principi recati nei primi quattro articoli dello Statuto, si ritiene che questi ultimi rispondano all'esigenza che il

²¹ F. BOSELLO (1988), *La certezza del diritto nei rapporti tributari*, in *Quaderni della scuola* A. Berliri, Bologna, p. 3; S. CIPOLLINA (1992), *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, passim.

²² Specificamente sulle cause dell'oscurità della legge tributaria che combina aspetti economici con qualificazioni giuridiche, G. FRANSONI (2012), *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in *Il diritto tributario*, A. FANTOZZI (a cura di), Torino, p. 247.

corretto esercizio del potere di imporre tributi rispetti non solo l'art. 53 Cost., ma anche specifici canoni *lato sensu* formali²³. In questa prospettiva deve essere anche letta la disposizione contenuta nell'art. 2 dello Statuto, volta ad assicurare la comprensibilità e leggibilità degli atti nei quali il potere impositivo si manifesta e, quindi, la certezza delle situazioni giuridiche coinvolte²⁴.

Gli obblighi nascenti dalle suddette disposizioni sono rivolti al legislatore il quale deve garantire ai destinatari delle norme fiscali la loro individuazione e la loro comprensione²⁵.

Si condivide l'idea che l'art. 2 dello Statuto sia collegato all'art. 23 della Costituzione²⁶.

Lo Statuto sembra imporre, infatti, un'interpretazione del principio sancito nell'art. 23 Cost. come vincolo ad uno sviluppo della legislazione tributaria intrinsecamente ed estrinsecamente razionale.

È possibile, quindi, affermare che l'art. 2 dello Statuto espliciti, precisandone meglio il contenuto, quanto disposto all'art. 23 Cost. e, in altre parole, che la riserva di legge contenga anche un principio di ordine formale, imponendo la necessaria comprensibilità della legge tributaria a tutela della certezza del diritto e di tutti i valori di cui è espressione la riserva stessa.

Per il diritto tributario, quest'ultima costituisce un principio fondamentale posto a garanzia del rapporto Stato-contribuenti; tale principio rischia di essere vanificato nel momento in cui la legge tributaria non esprima precetti chiari ed incontrovertibili, anche a causa della

²³ È, infatti, opinione consolidata in giurisprudenza che il valore ermeneutico dello Statuto dei diritti del contribuente si fondi su due rilievi: da un lato, quello secondo cui l'interpretazione conforme allo Statuto si risolve, di fatto, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate (che lo stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario) e, dall'altro lato, quello secondo cui alcuni dei principi posti dallo Statuto (proprio perché esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle norme costituzionali) devono ritenersi immanenti nell'ordinamento stesso e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del canone ermeneutico "dell'interpretazione adeguatrice". Così Cass., 10/12/2002, n. 17576.

²⁴ È, infatti, opinione comune in dottrina che la disposizione contenuta nell'art. 2 dello Statuto abbia cristallizzato un principio fondamentale dell'ordinamento tributario (quello appunto della chiarezza delle disposizioni tributarie) cui il legislatore deve conformarsi. G. MARONGIU (2016), *Statuto del contribuente*, in *Enc. giur.*, diritto online, passim.

²⁵ G. MARONGIU (2016), *Statuto del contribuente*, cit.

²⁶ In questi termini Ibid.

esclusiva regolamentazione da parte di atti interpretativi.

L'evoluzione della normativa complessivamente intesa attesta pertanto come, nonostante tutti i fenomeni connessi alla globalizzazione ed alla integrazione giuridica, permanga la necessità che la disciplina tributaria sia governata da leggi chiare e comprensibili, a tutela della certezza e stabilità dei rapporti giuridici.

In tale contesto la riserva di legge si è arricchita anche di profili apparentemente formali (regole in tema di legistica, recate nello Statuto) che impattano però sulla comprensibilità ed utilizzabilità del precepto normativo, interessi che non possono essere compromessi.

La disciplina delle reti sembrerebbe, pertanto, porsi in contrasto anche con i valori espressi dallo Statuto del contribuente in materia di legistica; valori che, a nostro avviso, sono attualmente riconducibili all'assetto dei principi costituzionali della materia tributaria.

1.4. La soggettività tributaria. Inquadramento generale

Dopo aver messo a fuoco i limiti formali connessi alla introduzione della disciplina fiscale delle reti, risulta necessario comprendere la correttezza sostanziale delle qualificazioni che in sede interpretativa sono state effettuate nella materia.

La nostra indagine si sposta, pertanto, sul tema della soggettività che definisce la prima importante scelta operata in campo fiscale e dalla quale discendono, conseguentemente, i principi generali che saranno riferiti alle diverse tipologie di reti.

Come anticipato, è stata riconosciuta la soggettività tributaria ai fini delle imposte dirette ed IVA della rete soggetto; allo stesso tempo si è ritenuto che la rete contratto non costituisca un autonomo soggetto di imposta.

Appare necessario comprendere se la soluzione cui è giunta l'Amministrazione finanziaria sia coerente con gli attuali assetti della materia; a tal fine, la riflessione si deve avviare da una sintesi del dibattito giuridico sulla soggettività tributaria.

Il tema della soggettività costituisce un argomento classico negli studi della materia tributaria, sul quale la dottrina si è lungamente interrogata, anche alla luce delle peculiarità prospettiche di questo settore giuridico e degli interessi, costituzionalmente rilevanti, ad esso correlati²⁷.

²⁷ Il tema della soggettività tributaria, in ragione della sua centralità nella fase genetica

Importanti studi realizzati sul tema hanno messo in evidenza come il diritto tributario manifesti profili di autonomia nella individuazione delle proprie figure soggettive, non risultando in alcun modo subordinato al previo riconoscimento della soggettività di diritto civile²⁸.

Il legislatore tributario risponderebbe alla specifica esigenza di individuare il soggetto destinatario del prelievo e, nel compiere tale scelta, non potrebbe ritenersi vincolato ai limiti operativi posti dalla soggettività civilistica o, più precisamente, della capacità giuridica, dovendo intercettare la forza economica espressa da chiunque integri il presupposto d'imposta, così da attuare concretamente, sul piano impositivo, il disegno tracciato dall'art. 53 Cost.

La validità di queste ricostruzioni teoriche, ad oggi non sconfessate per ciò che concerne le premesse logiche da cui traggono fondamento, sono divenute tuttavia oggetto di una profonda reinterpretazione da parte della dottrina più moderna, per la quale la soggettività tributaria non sarebbe identificabile sulla scorta del principio di capacità contributiva - che fonda la "legittimazione del prelievo" - ma in ragione della idoneità di un dato soggetto (contribuente) a divenire titolare di situazioni giuridiche qualificate e rispondenti ad un dato assetto normativo²⁹.

del tributo, ha interessato i più autorevoli studiosi della materia, i quali hanno offerto ricostruzioni teoriche di varia natura ma, in sostanza, accomunate da un condiviso riconoscimento della autonomia del diritto tributario rispetto ai principi dogmatici in tema di soggettività che caratterizzano il diritto civile. Si vedano, a tal proposito, ex pluribus, A.D. GIANNINI (1956), *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, p. 206 ss.; E. VANONI (1962), *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, Milano, p. 123 ss.; G.A. MICHELI (1977), *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, p. 419 ss.; C. LAVAGNA (1961), *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, I, p. 8; F. GALLO (1993), *I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l'Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, p. 659 ss.; A. GIOVANNINI (1996), *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, p. 167 ss.

²⁸ In questi termini, A. BERLIRI (1967), *Principi di diritto tributario*, I, Milano, p. 330 ss.; A.D. GIANNINI (1956), *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 206 ss.; L. FERLAZZO NATOLI (1979), *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Messina, p. 81 ss. per i quali il soggetto del diritto tributario è il punto di arrivo della norma tributaria, individuabile per mezzo del presupposto d'imposta e, quindi, della capacità contributiva manifestata.

²⁹ L'opera monografica di A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., p. 3 ss. rappresenta un importante cambio prospettico per lo studio della soggettività tributaria, la quale viene esaminata dall'Autore attraverso la lente delle categorie generali del diritto. Si veda, sul tema, anche i contributi di S. FIORENTINO (2000), *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, passim.

Il soggetto tributario, secondo la ricostruzione teorica che più si condivide, è il centro d'imputazione degli effetti prodotti dalla norma di diritto positivo integrata, sulla base di un "modello circolare" che intesse un rapporto biunivoco tra la fattispecie descritta dalla norma tributaria (coincidente, di fatto, con il presupposto impositivo) e il centro d'interessi sul quale convergono gli effetti prodotti da tale disposizione di legge (ossia, il soggetto passivo del tributo)³⁰.

In questa prospettiva la norma tributaria non si limita a identificare i propri soggetti sulla base della sola capacità contributiva ma introduce, piuttosto, molteplici criteri di riferimento della fattispecie impositiva ad un centro di imputazione, il quale diviene così soggetto legittimato a subire il prelievo.

Tale ricostruzione approda, quindi, ad una visione sostanziale ed effettiva della soggettività tributaria, la quale è identificabile a partire dal contenuto precettivo della norma tributaria e dalla sua riferibilità ad una data *entità*, portatrice, sul piano fenomenico, degli interessi qualificati che si trovano descritti nella legge³¹.

Tale entità, come si vedrà nel prosieguo, può essere rappresentata, indifferentemente, da una persona fisica, da una persona giuridica o, persino, da un soggetto terzo non rientrante in nessuna delle due precedenti categorie (c.d. soggetto atipico), essendo sufficiente che ricorrano taluni requisiti minimi per poterla configurare quale centro d'imputazione del presupposto impositivo.

Le moderne teorizzazioni ritengono, invero, che il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, nella sua triplice ripartizione, ricorra al sussistere, contestuale, delle seguenti due condizioni: i) l'esistenza di

³⁰ Lo afferma chiaramente A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., p. 27, il quale adatta alla materia tributaria le precedenti riflessioni sviluppate da A. FALZEA (1939), *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, p. 70 ss., e nell'ambito della teoria generale del diritto da H. KELSEN (1990), *La dottrina pura del diritto*, Torino, p. 192 ss.

³¹ La capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., pur non esaurendo il fenomeno della soggettivizzazione tributaria, riesce nondimeno a conservare una funzione cruciale nello schema che si è rappresentato poiché essa è, in ogni circostanza, parte costitutiva della norma fiscale e del relativo presupposto d'imposta, indirizzando il prelievo impositivo verso i soli centri d'interesse (ossia, i soggetti) che mostrino una forza economica adeguata a fondare il rapporto d'imposta. Sulla relazione tra capacità contributiva e soggetto passivo si veda anche F. MOSCHETTI (1988), *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma.

un “potere di fatto” sul presupposto d’imposta, immediato e non attribuibile ad altre entità, da intendersi quale produzione e/o riferibilità diretta dell’indice di capacità contributiva al soggetto, nei termini di volta in volta precisati dalla singola disposizione tributaria; ii) la disponibilità, in astratto, di un patrimonio proprio con cui assolvere all’obbligazione tributaria³².

Le citate condizioni permettono alla soggettività tributaria di coagularsi attorno ad un medesimo centro di interessi e sono diversamente declinate in ragione della specifica figura soggettiva che viene assunta ad esame.

Nel caso della persona fisica, ad esempio, entrambi i predetti elementi trovano sintesi in una caratteristica intrinseca dell’individuo, rappresentata dalla capacità giuridica generale riconosciuta dall’art. 1 c.c., che rende questa entità un naturale ed inevitabile soggetto dell’obbligazione tributaria, secondo un’impostazione antropocentrica condivisa da ogni branca dell’ordinamento³³.

Differentemente, per ciò che concerne le persone giuridiche (in specie, società ed enti commerciali o non commerciali), si sono registrate molteplici ricostruzioni teoriche che, secondo l’impostazione più moderna e condivisa, tendono a ricondurre le due condizioni della soggettività tributaria alla esistenza di un unico centro decisionale in capo all’ente, in grado di assumere autonome scelte e quindi esercitare un “potere di fatto” sul presupposto d’imposta, secondo uno schema definito di “imputazione-organizzazione”³⁴.

Da ultimo, stante l’autonomia della materia tributaria nella identificazione dei propri soggetti di diritto, residua la categoria dei c.d. soggetti atipici - ossia entità diverse dalle persone fisiche e giuridiche rilevanti nel diritto civile - che possono fungere da centro d’interesse cui imputare l’obbligazione fiscale e la cui esistenza impone, sul piano del fenomeno giuridico, di verificare la contestuale presenza delle due

³² Seppur sorrette da argomentazioni differenti, si vedano le analoghe considerazioni di F. GALLO (1993), *I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l’Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, p. 569 ss.; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., p. 360.

³³ P. BORIA (1996), *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, p. 4.

³⁴ P. BORIA (1996), *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, op. cit., p. 9; G. ZIZZO (1994), *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, I, p. 632 ss.

condizioni di soggettività che si sono sopra illustrate.

In specie, per i soggetti atipici, ai quali non risultano evidentemente applicabili né l'art. 1 c.c., né lo schema "imputazione-organizzazione", tale esame deve essere condotto secondo un approccio casistico, volto a vagliare le caratteristiche specifiche di ciascuna entità e l'attitudine ad accogliere, secondo un rapporto di causa ed effetto declinato dalla norma tributaria, il presupposto impositivo.

1.4.1. La soggettività tributaria della rete contratto: riflessioni

La prima fattispecie di rete di imprese introdotta nel nostro sistema giuridico, e meritevole di esame, è quella della rete contratto.

Con tale fattispecie, come analizzato in precedenza, si è definita una forma di aggregazione tra le imprese basata sull'accordo contrattuale tra i retisti, i quali sono destinati a rimanere tra loro entità distinte; in tale assetto la rete non è iscritta sul Registro delle imprese e non acquisisce alcuna soggettività di diritto civile³⁵.

L'accordo di rete, quale negozio giuridico, si limita a definire la parte del programma imprenditoriale di ciascuna impresa partecipante, che dovrà essere svolta in collaborazione con gli altri soggetti retisti per il raggiungimento di obiettivi comuni, quali, ad esempio, l'acquisizione di nuova clientela ovvero la realizzazione di infrastrutture strategiche.

In questo contesto, la rete contratto presuppone una organizzazione che può essere più o meno incisiva a seconda delle scelte concrete che le parti contraenti decideranno di effettuare in sede negoziale, secondo una estrema duttilità strutturale; tale aspetto definisce il carattere flessibile che si è inteso attribuire allo strumento della rete³⁶.

³⁵ Nella rete contratto, pertanto, le imprese partecipanti non esercitano l'opzione di cui ai commi 4-ter e 4-quater dell'art. 3 del D.l. n. 5/2009, così come modificato dall'art. 45 del D.l. n. 83/2012, che prevede l'iscrizione del contratto nel Registro imprese e l'acquisizione da parte della rete della soggettività giuridica di diritto civile.

³⁶ In questo senso, P. ZANELLI (2012), *Reti e contratto di rete*, Padova, p. 57. È noto come a livello civilistico si sia avviato un importante dibattito che ha evidenziato come il contratto in esame abbia una natura trasversale e sia destinato ad essere impiegato in diverse operazioni economiche riconducibili a contratti tipici ed atipici conosciuti dal sistema giuridico. F. CAFAGGI (2011), *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *I contratti*, 5, p. 504; ID. (2010), *Il nuovo contratto di rete: "Learning by doing"?*, in *I contratti*, p. 1146; P. LAMICELI (2009), *Introduzione. Dalle reti di impresa ai contratti di rete: un percorso in(compiuto)*, in AA.VV., *Le reti di impresa ed i contratti di rete*, P. LAMICELI (a cura di), Torino, p. 27; A. ZAPPIA (2017), *Il distacco del lavoratore e la sua applicazione nelle reti di impresa*, in L. BULLO (a cura di), *I contratti di rete e le nuove frontiere del contratto: modelli giuridici e strutture*, Padova, passim.

In tal modo, nella rete contratto, viene riconosciuta alle imprese partecipanti la piena libertà di decidere se optare per una conformazione “strutturata” della rete, attribuendo ad essa un fondo patrimoniale e un organo comune, ovvero per una conformazione “destrutturata”, nella quale non sono presenti centri organizzativi specifici e rilevano i soli vincoli giuridici ad attuare comuni indirizzi operativi³⁷.

In ragione di ciò, il carattere di autonomia si accentuerà nel solo caso in cui, nel contratto di rete, si stabilisca di costituire anche il fondo patrimoniale e l’organo di rappresentanza, rimanendo, nei differenti casi, una mera possibilità operativa inespressa³⁸.

Ne consegue come la scelta di sistema più agile non può che essere quella di non riconoscere una soggettività tributaria alla rete, mantenendo la soggettività delle singole imprese retiste, a prescindere dal livello di organizzazione ed autonomia raggiunto in concreto dalla rete stessa³⁹.

In tale passaggio interpretativo si comprende, pertanto, la soluzione cui giunge l’Amministrazione finanziaria.

³⁷ Si specifica che la L. 23 luglio 2009, n. 99 aveva inizialmente previsto l’obbligatorietà di un fondo patrimoniale e di un organo comune. La natura duttile del contratto di rete, ossia la possibilità di porre in essere un contratto di rete anche in assenza di questi elementi strutturali, è stata invece introdotta con il successivo D.l. 31 maggio 2010, n. 78.

³⁸ In tale assetto l’organo comune riveste il ruolo di mandatario degli imprenditori partecipanti ed il fondo patrimoniale definisce una sorta di patrimonio autonomo rispetto alle singole imprese, destinato al perseguimento del programma della rete. Si ritiene che la costituzione del fondo comune - attraverso l’apporto di beni e capitali da parte dell’impresa - non realizzi alcuna fattispecie traslativa o realizzativa a livello fiscale, in quanto i beni o i capitali rimangono nella sfera giuridica delle singole imprese partecipanti alla rete e rappresentano, piuttosto, una forma di separazione patrimoniale assimilabile ad un vincolo di destinazione. Si veda diffusamente sul tema M. BIANCA (2012), *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, F. CAFAGGI, P. IAMICELI, G.D. MOSCO (a cura di), Milano, p. 41 ss. La natura di vincolo di destinazione riferito al fondo produce anche precise conseguenze fiscali giacché l’apporto di beni o servizi non muta la titolarità giuridica che continua ad essere dell’imprenditore conferente che partecipa alla rete, di modo che non è applicabile l’art. 86, primo comma, lett. c) TUIR (DPR n. 917/1986), né l’imposta di registro in misura proporzionale. Ciò è confermato anche dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate 18 giugno 2013, n. 20/E.

³⁹ Con riferimento a tale ultimo aspetto della disciplina, l’articolo 36 del D.l. n. 179/2012 è intervenuto apportando ulteriori modifiche all’art. 3 del D.l. n. 5/2009, al fine di precisare che il contratto di rete, anche qualora preveda 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”.

La natura multiforme della rete contratto fa sì che ad essa non possa essere riconosciuta *sic et simpliciter* una soggettività tributaria intesa in senso stretto, risultando opportuno vagliare il grado di organizzazione che la rete assume in ogni fattispecie concreta.

Pertanto, la necessità di non operare accertamenti *ad hoc* connessa alla natura necessariamente conservativa che una scelta effettuata in via interpretativa doveva esprimere hanno militato a favore di una disciplina unitaria, coerente ad esigenze di semplificazione del sistema e di certezza del diritto con riferimento ai presupposti realizzati da ogni singola attività economica.

Alla luce di ciò si comprende come nella rete contratto si declinino due diverse e distinte fattispecie, nelle quali il meccanismo di imputazione dell'obbligazione tributaria - al netto delle differenze che saranno di seguito illustrate - mostra in ogni caso di preferire la dimensione soggettiva delle singole imprese partecipanti, impedendo il riconoscimento di una piena soggettività tributaria alla rete, in analogia a quanto accade sul versante civilistico⁴⁰.

In specie, nell'ipotesi in cui le imprese partecipanti abbiano optato per una conformazione "destrutturata" della rete contratto, ossia senza organo e fondo comune, vengono evidentemente a mancare le due condizioni essenziali, delineate nel precedente paragrafo, affinché possa configurarsi la soggettività tributaria.

La rete contratto non disporrebbe di risorse proprie con le quali assolvere l'obbligazione tributaria e, essendo priva di autonomia gestoria e decisionale, non potrebbe mai esercitare un "potere di fatto" sull'indice di capacità contributiva, che resterebbe riferibile alle singole imprese che la compongono.

Conseguentemente, in tale circostanza, risulta evidente come l'ordinamento tributario identifichi quali unici soggetti passivi le imprese facenti parte della rete contratto; quest'ultima è così destinata a rappresentare, sul versante fiscale, un mero contenitore negoziale, del tutto inidoneo a fungere da autonomo centro di attrazione della capacità contributiva⁴¹.

⁴⁰ Quanto sopra è chiaramente affermato anche dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, ove è stato chiarito che "l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso".

⁴¹ Si vedano anche le riflessioni di T. TASSANI (2013), *Profili fiscali del contratto di rete*

Al contrario, nel caso in cui la rete contratto assuma una forma “strutturata”, dotandosi di organo e fondo comune, diviene possibile, in astratto, individuare i requisiti minimi della soggettività tributaria giacché la rete potrebbe manifestare una propria autonoma attitudine alla contribuzione.

In altre parole, la sussistenza di un organo in grado di compiere atti di gestione ed indirizzo e la disponibilità di risorse finanziarie proprie della rete pongono quest’ultima nella condizione di poter attrarre un indice di ricchezza rilevante a fini impositivi, nei termini che si sono dinanzi illustrati.

In tale circostanza ricorre il meccanismo di imputazione dell’obbligazione tributaria in capo alle imprese partecipanti, secondo una logica di sistema affine a quella che si rinviene nel principio di trasparenza, *ex art. 5 TUIR*, applicato alle società di persone⁴².

Come noto, nelle società di persone, pur in presenza di una organizzazione in forma societaria e di una autonoma attività imprenditoriale, tale da configurare in potenza una soggettività di diritto tributario, l’imputazione dei presupposti di imposta avviene, superando lo schema della “imputazione/organizzazione”, a favore dei singoli soggetti contribuenti.

Il principio di trasparenza, come chiarito dalla dottrina più autorevole, presuppone sempre la soggettività tributaria, in senso sostanziale, dell’ente; tale soggettività, tuttavia, viene poi svalutata dal legislatore sulla scorta di una precisa opzione di politica fiscale, che lo conduce ad attribuire rilievo ad altri aspetti della fattispecie giuridica⁴³.

tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale, cit., p. 587 ss.

⁴² Il principio di trasparenza di cui all’art. 5 TUIR, applicato alle società di persone, prevede una attribuzione della ricchezza imponibile in capo ad un soggetto (il socio) differente dal soggetto giuridico che l’ha creata (la società), determinando una scissione tra il momento in cui il reddito viene prodotto da quello di imputazione. La ratio legis del principio di trasparenza nelle società personali viene abitualmente ricondotta all’assenza, nella struttura organizzativa di tali imprese, di puntuali regimi di controllo sulla gestione e di rendicontazione contabile, nonché al diritto attuale ed immediato del socio alla apprensione degli utili prodotti dalla società, rendendo così preferibile traslare il prelievo fiscale in capo ai singoli membri della compagine sociale. Si vedano R. SCHIAVOLIN (1993), *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI, (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova; M. NUSSI (1994), *Spunti per una rimeditazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, 1, p. 733 ss.; P. BORIA (1996), *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, op. cit., p. 4 ss.

⁴³ Si veda, sul punto, T. TASSANI (2015), *Trasparenza (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, dirittoonline, il quale evidenzia come l’assenza di una soggettività tributaria in capo all’ente sarebbe ostativa alla trasparenza fiscale giacché l’attribuzione degli utili e delle perdite in capo ad altri soggetti sarebbe riconducibile non già a tale principio,

In questa prospettiva, nella rete contratto "strutturata" è preferibile valorizzare la volontà delle parti contraenti di non iscrivere la rete al Registro delle imprese e di non dotarla di soggettività giuridica a fini del diritto civile, derogando ai principi generali in materia di riferibilità ai soggetti dei fatti indici di capacità contributiva⁴⁴.

Più precisamente, si definisce un parallelismo tra l'incapacità della rete di assumere obbligazioni proprie e l'imputazione del presupposto impositivo alle imprese partecipanti.

Tale scelta si fonda su di un preciso sillogismo logico: se la rete che non è iscritta al Registro imprese opera sempre, sul piano negoziale, con la spendita del nome delle imprese partecipanti, allora essa non può che trasferire a queste ultime i risultati reddituali conseguiti⁴⁵.

Tale soluzione appare coerente con l'attuale assetto del sistema tributario.

1.4.2. La soggettività tributaria della rete soggetto. Riflessioni

La rete d'impresa dotata di organo comune e di fondo patrimoniale, come analizzato al par. 2, può iscriversi nella sezione ordinaria del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede e mediante tale iscrizione acquista piena soggettività giuridica e autonomia patrimoniale⁴⁶.

Ne consegue che la rete soggetto costituisca, sul versante di diritto civile, un ente autonomo, giuridicamente distinto dalle imprese che lo hanno composto, definendo al contempo un centro di imputazione di rapporti giuridici che si caratterizza per la acquisizione di soggettività giuridica e di piena autonomia patrimoniale del fondo.

Una volta riconosciuta la soggettività di diritto comune, le caratteristiche strutturali di questa tipologia di rete, in grado di assumere

ma alla strutturale inidoneità dell'ente ad atteggiarsi a soggetto passivo.

⁴⁴ Si vedano, in tal senso, le riflessioni di A. FEDELE (1988), *Profili fiscali delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1, pp. 553 ss.

⁴⁵ Lo afferma peraltro, a chiare lettere, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 giugno 2013, n. 20/E per la quale "ciascuna impresa aderente alla rete, pertanto, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e i ricavi che ha realizzato per l'attuazione del programma di rete, a prescindere dall'esistenza o meno di un organo comune dotato di poteri di rappresentanza".

⁴⁶ Nella relazione illustrativa al D.l. n. 83/2012, il legislatore ha inteso chiarire la portata della disposizione con la quale è stato introdotto il principio della soggettività giuridica dei contratti di rete, sottolineando come l'acquisizione della stessa non sia mai attribuita, seppure a determinate condizioni, automaticamente, ma solo su base opzionale, essendo sempre subordinata all'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese.

obbligazioni proprie e di assolverle con un patrimonio proprio, comportano che essa possa rilevare anche quale autonomo soggetto a fini fiscali⁴⁷.

Richiamando le considerazioni esposte nei precedenti paragrafi e, precisamente, la sussistenza di un "potere di fatto" sul presupposto impositivo ed una contestuale autonomia patrimoniale, quali condizioni legittimanti al riconoscimento della soggettività tributaria, si evince che la rete soggetto possa essere inquadrata tra i soggetti passivi di imposta.

Tali condizioni, a differenza di quanto avviene per la rete contratto "strutturata", non sono ora più svalutate dai principi generali del sistema tributario il quale, decide - al contrario - di valorizzarle proprio in funzione dell'avvenuta iscrizione della rete al Registro delle imprese, rendendo legittima l'immediata e diretta imputazione alla rete stessa della ricchezza imponibile.

Quest'ultima riflessione emerge dalla circostanza che l'autonomia organizzativa, gestionale e finanziaria di questo soggetto è formalizzata in una organizzazione che scinde, in maniera netta, la rete dai suoi componenti, dando luogo ad una entità in grado di realizzare autonomamente i singoli presupposti di imposta e di attrarre nella propria sfera giuridica, senza alcuna subordinazione o dipendenza da soggetti terzi, l'indice di capacità contributiva⁴⁸.

Più precisamente, l'organo gestorio, legittimato a spendere il nome della rete in forza dell'iscrizione al Registro delle imprese, può realizzare i presupposti impositivi e risulta conseguentemente in grado di assolvere alla correlata obbligazione tributaria attingendo al proprio patrimonio, al quale saranno ricondotti i ricavi ed i costi dell'attività svolta.

La tipologia di rete in esame rappresenta, chiaramente, un esempio di soggetto atipico del diritto tributario poiché diverge tanto dalla persona fisica, quanto dagli enti collettivi tipici del diritto comune (società, associazioni, etc.), ma possiede caratteristiche tali da renderla, nondimeno, un centro di imputazione dell'obbligazione tributaria.

In tal senso la soggettività della rete si declina, ai fini delle imposte dirette, nell'art. 73 comma 2 del TUIR nel momento in cui riconosce la

⁴⁷ Cfr., su tali aspetti, T. TASSANI (2013), *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, cit., p. 582 ss.; A. MARINELLO (2016), *Il contratto di rete e la "rete-soggetto": profili tributari*, cit., pp. 910 ss.

⁴⁸ In questi termini anche T. TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, op. cit., p. 582 ss.

soggettività “alle altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto di imposta si verifica in modo unitario ed autonomo”⁴⁹.

Come noto, la citata norma funge da disposizione di chiusura, evitando che nuove figure soggettive possano sottrarsi alla imposizione reddituale, attraendo nel proprio perimetro applicativo ogni entità dotata delle condizioni minime di soggettività richieste dall'ordinamento tributario.

Le reti soggetto rientrano, dunque, tra gli enti commerciali o non commerciali, “diversi dalle società”, di cui alle lettere b) e c) dell'art. 73 TUIR, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva.

La rete, pertanto, dovrà provvedere alla determinazione dell'IRES sulla scorta della natura dell'attività svolta.

Analogamente, lo svolgimento di una attività commerciale da parte della rete soggetto, appurata la sua generale attitudine a fungere da autonomo soggetto passivo della materia tributaria, rileva anche ai fini di altri tributi, in specie dell'IRAP e dell'IVA.

1.4.3. Le analogie con la soggettività del trust

Il riconoscimento della soggettività tributaria in capo alla rete mostra stringenti affinità con quanto avvenuto per un altro noto istituto, il *trust*, ove il legislatore tributario ha qualificato un ulteriore centro (atipico) di attrazione di materia imponibile⁵⁰.

Il *trust*, recepito dall'ordinamento italiano mediante la Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, rappresenta un patrimonio separato, finalizzato al perseguimento degli scopi e degli interessi fissati dal disponente, che viene elevato ad autonomo soggetto passivo d'imposta, ai sensi dell'art. 73 TUIR, sia nell'ipotesi in cui i soggetti non

⁴⁹ Lo afferma chiaramente l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 18 giugno 2013, n. 20/E.

⁵⁰ Il riferimento è, evidentemente, alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 74, della L. n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007), che ha aggiornato l'art. 73 TUIR introducendo la dicotomia tra *trust* opaco e *trust* trasparente. Per una disamina sul tema si vedano M. LUPOLI (2007), *Imposte dirette e trust*, in *Corr. trib.*, p. 253; ID., (2019), *Istituzioni del diritto dei trust*, Padova, passim; T. TASSANI (2007), *Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta (alla luce della finanziaria 2007)*, Consiglio Nazionale del Notariato - Studio n. 22/2007/T, in *Riv. studi e materiali CNN*, 2/2007, p. 1167; M. BASTIANELLI (2011), *Brevi note sulla disciplina dei trust ai fini delle imposte sui redditi*, in *Trusts & Attività fiduciarie*, p. 135; G. FRANSONI (2007), *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. trib.*, 1, p. 227 ss.; A. PARENTE (2015), *La tassazione diretta dei trust in Italia*, in *Gli aspetti civilistici e fiscali dei trust*, C. BUCCICO (a cura di), Torino, p. 231 ss.

siano individuati o individuabili (c.d. trust opaco), che in quella in cui sono individuati (c.d. trust trasparente).

In questa prospettiva, sia il trust che la rete soggetto definiscono soggetti atipici dell'ordinamento tributario, che realizzano in modo unitario ed autonomo il presupposto d'imposta e trovano, con una evidente analogia, nell'autonomia del fondo patrimoniale un elemento strutturale e cruciale nel riconoscimento della soggettività tributaria.

Nel caso del trust il patrimonio separato costituisce l'essenza dell'istituto e ne esaurisce la connotazione soggettiva - il trust può essere soggetto passivo in quanto l'indice di capacità contributiva ricade all'interno del perimetro di segregazione patrimoniale e ne legittima l'imposizione⁵¹.

Nella rete soggetto il patrimonio è lo strumento, unitamente all'organo gestorio ed alla volontà di dotarsi di una soggettività attraverso l'iscrizione sul Registro delle imprese, con cui perseguire il programma voluto dalle imprese partecipanti, che ne giustifica e fonda la soggettività tributaria, pur non confondendosi con essa.

In entrambi i casi il patrimonio funge da fondamentale fattore aggregante della soggettività tributaria.

Nel caso del trust l'autonomia che viene riconosciuta dall'ordinamento giuridico al patrimonio permette di spezzare il collegamento (e, quindi, la subordinazione) tra questo e i terzi che ne risultavano titolari, generando un nuovo centro di interessi, a sé stante.

Con riferimento alla rete, il patrimonio acquisisce autonomia in presenza dell'iscrizione presso il Registro delle imprese che conferisce allo stesso una identità differente e separata da quella dei singoli imprenditori. In tal modo la rete può quindi divenire un soggetto (atipico) del diritto tributario.

La parabola evolutiva della rete soggetto segna così un percorso di sviluppo della soggettività tributaria in via interpretativa che risulta coerente la normativa esistente, secondo una prospettiva che valorizza l'interrelazione tra il presupposto impositivo fissato dalla norma tributaria e il centro d'interessi cui esso viene riferito⁵².

Si sottolinea tuttavia, a conferma di quanto sostenuto nei paragrafi

⁵¹ Lo evidenzia P. LAROMA JEZZI (2012), *La fiscalità dei trust aspettando il trust di diritto italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 6, pp. 585 ss.

⁵² Si vedano, con specifico riferimento alle considerazioni in tema di soggettività e presupposto, le riflessioni di A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, op. cit., passim.

precedenti, che il riconoscimento della soggettività tributaria del *trust* sia avvenuto con un espresso intervento legislativo, attraverso il quale si è proceduto alla integrazione del TUIR. In seguito a tali passaggi, le circolari ministeriali hanno provveduto ad interpretare la normativa, esplicandola⁵³.

Alla luce di ciò, seppure coerenti appaiono le conclusioni dell'Amministrazione finanziaria in relazione alla soggettività della rete, si conferma con riferimento alla definizione della disciplina generale un percorso normativo assolutamente atipico e poco allineato ai principi del sistema tributario.

1.5. Riflessioni conclusive

La rete di impresa definisce un modello organizzativo innovativo, destinato sempre di più ad avere spazio e rilievo nel nostro sistema giuridico, tenuto conto delle caratteristiche strutturali dell'economia italiana.

Un istituto di questo tipo avrebbe, pertanto, meritato un'attenzione massima nella materia tributaria, oggi preposta non solo al mero concorso alle spese pubbliche, ma soprattutto a promuovere - attraverso la leva fiscale - lo sviluppo economico e sociale della popolazione con discipline trasparenti e coerenti con i valori costituzionali.

Differentemente, la rete di impresa non ha ricevuto una regolamentazione chiara ed espresa, percorrendo una strada che ha confermato alcuni

⁵³ Il principale documento di prassi sul tema, rappresentato dalla Circolare 6 agosto 2007, n. 48/E dell'Agenzia delle Entrate, recita sul punto che "l'art. 73 individua, ai fini della tassazione, due principali tipologie di trust: trust con beneficiari di reddito individuati, i cui redditi vengono imputati per trasparenza ai beneficiari (trust trasparenti); trust senza beneficiari di reddito individuati, i cui redditi vengono direttamente attribuiti al trust medesimo (trust opachi). È tuttavia possibile che un trust sia al contempo opaco e trasparente. Ciò avviene, ad esempio, quando l'atto istitutivo preveda che parte del reddito di un trust sia accantonata a capitale e parte sia invece attribuita ai beneficiari. In questo caso, il reddito accantonato sarà tassato in capo al trust mentre il reddito attribuito ai beneficiari, qualora ne ricorrano i presupposti, vale a dire quando i beneficiari abbiano diritto di percepire il reddito, sarà imputato a questi ultimi". In data 11 agosto 2021, l'Agenzia delle Entrate ha posto in consultazione pubblica una versione aggiornata della predetta Circolare, che ad oggi risulta non ancora pubblicata, ove vengono conformate tali considerazioni circa la soggettività tributaria del trust ai fini delle imposte dirette. Da ultimo, ulteriori approfondimenti sono svolti da altri documenti di prassi; si rimanda a tal proposito alla Circolare del 27 dicembre 2010, n. 61/E dell'Agenzia delle Entrate e a recenti risposte ad interpelli (in specie, risposta all'interpello 106 del 15 febbraio 2021; risposta all'interpello 351 del 18 maggio 2021; risposta all'interpello 352 del 18 maggio 2021; risposta all'interpello 401 del 2 agosto 2022).

recenti mali del sistema fiscale.

La vicenda normativa analizzata ha ribadito, in primo luogo, la svalutazione della riserva di legge, fenomeno in base al quale si è assistito negli ultimi anni ad una proliferazione di fonti secondarie atipiche nella fase normo genetica della disciplina fiscale.

Come evidenziato, la regolamentazione della rete, con riferimento alle principali imposte nazionali, è stata interamente individuata da circolari ministeriali che hanno operato in totale assenza di riferimenti normativi.

La medesima vicenda ha così conclamato la crisi della legistica nella materia fiscale; in tale ultimo assetto sempre di più si afferma uno stato normativo confuso e caotico ove il contribuente ha perso i propri riferimenti tradizionali e si trova a vivere in una strutturale carenza di principi generali e di disposizioni chiare.

Si è definito, in tal modo, un quadro ove proliferano discipline casistiche recate in fonti atipiche, espressione di una legislazione ormai disancorata dai principi e finalizzata, in via esclusiva, ad approntare soluzioni ai casi concreti.

Con questi connotati ed al fine principalmente di rendere operativo l'istituto, le circolari ministeriali hanno proceduto a delineare le reti nel sistema tributario.

In merito al primo importante tema che si è posto, le circolari medesime hanno ricalcato le scelte effettuate in sede civilistica, riconoscendo la soggettività tributaria alla rete contratto e negandola alla rete soggetto.

In assenza di indicazioni, questa è parsa la strada più coerente con i principi generali e meno impegnativa da un punto di vista logistico-operativo.

La rete contratto è, così, destinata a non possedere un rilievo autonomo in ordine alla determinazione dei presupposti d'imposta; in tal modo, la rete medesima definisce una forma di aggregazione giuridica che non riveste un ruolo fiscale neanche nelle ipotesi in cui metta a punto una organizzazione strutturata.

La rete soggetto entra, invece, a pieno titolo tra i soggetti che sono preposti alla realizzazione dei presupposti di imposta, configurando una soggettività ai fini IRES, IRAP ed IVA.

La scelta evidenzia un carattere conservativo, figlio della circostanza che è mancato, in ordine al tema in esame, un momento effettivo di riflessione legislativa rivolta alla progettualità fiscale. Il risultato di tale percorso rivela una disciplina molto confusa che non guarda al futuro.

Ne consegue come le reti siano attualmente destinate ad un arduo

cammino; le stesse sono chiamate non solo a sfidare la globalizzazione ed inserirsi nel mercato unico, ma anche a rinvenire la loro disciplina fiscale tra fonti atipiche e lacune normative.

Bibliografia

- AA.VV. (2004), *Reti di impresa tra regolazione e norme sociali*, CAFAGGI F. (a cura di), Bologna.
- ANTONINI L. (2006), Art. 23, in *Commentario alla costituzione*, CELOTTO A., OLIVETTI M., BIFULCO R. (a cura di), Torino, I.
- BASTIANELLI M. (2011), *Brevi note sulla disciplina dei trust ai fini delle imposte sui redditi*, in *Trusts & Attività fiduciarie*.
- BATISTONI FERRARA F. (2006), *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), Napoli.
- BERLIRI A. (1967), *Principi di diritto tributario*, I, Milano.
- BIANCA M. (2012), *Il modello normativo del contratto di rete. Nuovi spunti di riflessione sul rapporto tra soggettività giuridica e autonomia patrimoniale*, in *Il contratto di rete per la crescita delle imprese*, CAFAGGI F., IAMICELI P., MOSCO G.D. (a cura di), Milano.
- BORIA P. (1996), *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano.
- BOSELLO F. (1988), *La certezza del diritto nei rapporti tributari*, in *Quaderni della scuola A. Berliri*, Bologna.
- BRUSCO S., PABA S. (1997), *Per una storia dei distretti italiani dal secondo dopoguerra agli anni novanta*, in *Storia del capitalismo italiano dal dopoguerra ad oggi*, BARCA F. (a cura di), Roma.
- BUCCICO C. (2012), *Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Innovazione e diritto*.
- CAFAGGI F. (2011), *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in *I contratti*, V.
- CAFAGGI F. (2010), *Il nuovo contratto di rete: "Learning by doing"?*, in *Obbligazioni e contratti*.
- CAFAGGI F. (2009), *Introduzione*, in *Il contratto di rete. Commentario*, CAFAGGI F. (a cura di), Bologna.
- CARLASSARE L., VERONESI P. (2001), *Regolamento (diritto costituzionale)*, in *Enc. giur.*, Agg V, Milano.
- CEDRO M. (2011), *Profili fiscali del contratto di rete*, in *Rass. Trib.*, V.
- CIPOLLINA S. (2006), *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, PERRONE A., BERLIRI C. (a cura di), Napoli.
- CIPOLLINA S. (1992), *La legge civile e la legge fiscale*, Padova.
- CUFFARO V. (2010), *Contratti di impresa e contratti tra imprese*, in *Il corr. del mer.*, 5.

- DI PIETRO A. (2001), *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., I, Padova (agg.).
- FALSITTA G. (1988), *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, I.
- FALZEA A. (1939), *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano.
- FANTOZZI A. (1988), *Il diritto tributario*, Torino.
- FEDELE A. (1995), *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. tribut.*, I.
- FEDELE A. (1992), *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, I.
- FEDELE A. (1994), *La riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (a cura di), I, Padova.
- FEDELE A. (1988), *Profili fiscali delle società di persone*, in *Riv. not.*, I.
- FERLAZZO NATOLI L. (1979), *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Messina.
- FIorentino S. (2000), *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli.
- FRANSONI G. (2012), *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in *Il diritto tributario*, FANTOZZI A. (a cura di), Torino.
- FRANSONI G. (2007), *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Trib.*, I.
- FRANSONI G. (2001), *Appunti a margine di alcuni provvedimenti attuativi emanati dall' Agenzia delle Entrate*, in *Rass. Tribut.*, VI.
- GALLO F. (1993), *I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l' Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, I.
- GENOVESE A. (2013), *Attività d'impresa "in rete" tra regole del contratto e disciplina della concorrenza in Riflessioni sul contratto di rete. Profili civilistici e fiscali*, Bari.
- GIANGRANDE G. (2017), *La fiscalità di vantaggio tra vincoli costituzionali ed europei: le agevolazioni fiscali del contratto di rete*, in *Dir. prat. Trib.*, III.
- GIANNINI A.D. (1956), *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino.
- GIANNINI A.D. (1950), *I rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, Calamandrei P. (a cura di), Firenze, I.
- GIOVANARDI A., LUPI R., TASSANI T. (2014), *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dial. Trib.*, II.
- GIOVANNINI A. (1996), *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova.
- KELSEN H. (1990), *La dottrina pura del diritto*, Torino, p. 192 ss.
- LAMICELI P. (2009), *Introduzione. Dalle reti di impresa ai contratti di rete: un percorso in(compiuto)*, in AA.VV., *Le reti di impresa ed i contratti di rete*, LAMICELI P. (a cura di), Torino.
- LAROMA JEZZI P. (2012), *La fiscalità dei trust aspettando il trust di diritto italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, VI.
- LAVAGNA C. (1961), *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, I.
- LUPOI M. (2019), *Istituzioni del diritto dei trust*, Padova.
- LUPOI M. (2007), *Imposte dirette e trust*, in *Corr. trib.*, p. 253.

- MACARIO F. (2013), *Contratti di rete e modalità di partecipazione. I rapporti interni fra responsabilità e conflitti di interesse*, in *Riflessioni sul contratto di rete. Profili civilistici e fiscali*, GENOVESE A. (a cura di), Bari.
- MALTONI M. (2011), *Il contratto di rete. Prime considerazioni alla luce della novella di cui alla l. n. 122/2010*, in *Notariato*.
- MARINELLO A. (2016), *Il contratto di rete e la "rete soggetto": profili tributari*, in *Dir. prat. Trib.*
- MARONGIU G. (2016), *Statuto del contribuente*, Torino.
- MARONGIU G. (2016), *Statuto del contribuente*, in *Enc. giur., diritto online, passim*.
- MELIS G. (2003), *L'interpretazione nel diritto tributario*, Milano.
- MICHELI G.A. (1977), *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I.
- MOSCHETTI F. (1988), *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma.
- NUSSI M. (1994), *Spunti per una rimeditazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, I.
- PARENTE A. (2015), *La tassazione diretta dei trust in Italia*, in *Gli aspetti civilistici e fiscali dei trust*, BUCCICO C. (a cura di), Torino.
- SCHIAVOLIN R. (1993), *Il collegamento soggettivo*, in Moschetti, F., (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova.
- SCOGNAMIGLIO C. (2009), *Il contratto di rete: il problema della causa*, in *I Contratti*, 10.
- SFORZI F. (2008), *Il distretto industriale. Da Marshall a Beccattini*, in *Il pensiero economico italiano*, 16, 2.
- TASSANI T. (2015), *Trasparenza (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani, dirittoonline*.
- TASSANI T. (2013), *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, VI.
- TASSANI T. (2007), *Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta (alla luce della finanziaria 2007)*, Consiglio Nazionale del Notariato - Studio n. 22/2007/T, in *Riv. studi e materiali CNN*, 2/2007.
- URICCHIO A., SELICATO G. (2013), *Reti di imprese e fisco dalla produzione alla "normalizzazione"?*, in *Riflessioni sul contratto di rete. Profili privatistici e fiscali*, GENOVESE A. (a cura di), Bari.
- VANONI E. (1962), *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, Milano.
- VISCO V. (1991), *Alcune osservazioni sulla formazione delle decisioni legislative in materia di politica fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, I.
- ZANELLI P. (2012), *Reti e contratto di rete*, Padova.
- ZAPPIA A. (2017), *Il distacco del lavoratore e la sua applicazione nelle reti di impresa*, in BULLO L. (a cura di), *I contratti di rete e le nuove frontiere del contratto: modelli giuridici e strutture*, Padova.
- ZIZZO G. (1994), *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Rivista diritto tributario*, I.

CONSIGLIO SCIENTIFICO-EDITORIALE
SAPIENZA UNIVERSITÀ EDITRICE

Presidente

UMBERTO GENTILONI

Membri

ALFREDO BERARDELLI

LIVIA ELEONORA BOVE

ORAZIO CARPENZANO

GIUSEPPE CICCARONE

MARIANNA FERRARA

CRISTINA LIMATOLA

Il presente volume ha l'obiettivo di investigare i profili economico-aziendali e giuridici delle reti d'impresa, con particolare riferimento al contesto regionale e locale, offrendo alcune prospettive di indagine riconducibili ai temi dell'innovazione, della competitività e delle *best practice*.

Rosa Lombardi è professore ordinario di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Diritto ed economia delle attività produttive dell'Università degli Studi di Roma "La Sapienza".

Michele Onorato è professore associato di Diritto privato presso il Dipartimento di Diritto ed economia delle attività produttive dell'Università degli Studi di Roma "La Sapienza".

ISBN 978-88-9377-261-7



9 788893 772617

