

LA FISCALITA' DELLE P.M.I. TRA DISTRETTI PRODUTTIVI E RETI DI IMPRESA: IL DIBATTITO TEORICO E L'EVOLUZIONE NORMATIVA¹

di *Thomas Tassani*

1. Le piccole e medie imprese tra obiettivi comunitari e disciplina fiscale nazionale

L'analisi della disciplina fiscale delle piccole e medie imprese (PMI) rivela un notevole *iato* tra le sollecitazioni e le specifiche proposte provenienti dagli organi comunitari e la regolamentazione interna del nostro Paese.

In diverse occasioni l'Unione Europea ha indirizzato la propria azione ed offerto soluzioni programmatiche e giuridiche agli Stati Membri, per la creazione di un quadro normativo favorevole al rafforzamento ed allo sviluppo delle PMI.

Si considerino il "Rapporto Davignon" del 1978², il programma di azione della Commissione del 1986³, il "Libro Bianco sulla crescita, la competitività e l'occupazione" del 1993⁴, il "Programma integrato a favore delle PMI e dell'artigianato"⁵, la stessa Raccomandazione del 2003⁶ che contiene la definizione di micro, piccole e medie imprese.

Il ruolo della fiscalità è stato sempre considerato fondamentale, come emerge anche dalla Carta Europea per le piccole imprese, approvata dal

¹ L'articolo costituisce la rielaborazione di parte della relazione tenuta al Convegno di Firenze "Finanziamento delle PMI: nuovi profili, nuovi strumenti" del 30-31 marzo 2007, organizzato dall'Istituto Universitario Europeo e dalla Università degli Studi di Trento.

² Comunicazione della Commissione del 22/6/1978.

³ Progetto di risoluzione del Consiglio concernente il programma di azione per le PMI, COM(86) 445, del 6/10/1986. Si veda la successiva Risoluzione del Consiglio del 3/11/1986. Sul tema Vilella, *Le azioni comunitarie verso le piccole e medie imprese*, in *Riv.dir.pubbl.com.*, 1992, 317 ss.

⁴ Presentato al Consiglio Europeo nel dicembre 1993, in *Boll.comm.com.eu.*, suppl. 6/93.

⁵ Comunicazione del 3/6/1994.

⁶ Raccomandazione della Commissione del 6/5/2003, n. 2003/361/CE, in *Gazz.uff. CE*, n. L 124 del 20/5/2003, che modifica la Raccomandazione del 3/4/1996, 96/280/CE, in *Gazz.uff.CE*, n. L 107 del 30/4/1996.

Consiglio nel 2000⁷, secondo cui i sistemi fiscali dovrebbero “premiare il successo”, “incoraggiare le imprese in fase di avviamento”, “favorire l’espansione” delle PMI.⁸

La Commissione Europea ha poi raccomandato misure più dettagliate, quando ha invitato gli Stati membri a correggere gli effetti distorsivi della progressività dell’imposta per le PMI (imprese individuali e società di persone), o determinati interventi per attenuare l’incidenza fiscale sulla scelta della forma giuridica (e sulla modificazione della stessa)⁹ o quando, richiamando l’attenzione sul passaggio generazionale nelle PMI, ha sottolineato la necessità di un regime fiscale di neutralità per la successione e la donazione di azienda.¹⁰

Anche il progetto del 2003 della Commissione Europea¹¹, di tassazione dei gruppi internazionali di PMI in base al criterio della *Home state taxation*, si muove nella direzione di un sistema di imposizione “speciale” per le PMI, che favorisca dinamiche economico-giuridiche di internazionalizzazione.

In questa cornice delineata dagli interventi, soprattutto di *soft law*, degli organi comunitari, l’ordinamento tributario italiano disegna un quadro in cui le PMI si comportano come il gatto [del Cheshire] di Alice nel Paese delle Meraviglie, scomparendo quasi completamente. Così come ad Alice, del gatto, rimane solo il [beffardo] sorriso, al cultore di diritto tributario restano solo frammenti di disciplina, difficilmente coordinabili tra loro.

Considerando in particolare l’imposizione sui redditi, occorre notare come il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) non assegni alcun rilievo ad elementi dimensionali nella individuazione dei criteri di determinazione [della base imponibile] dei redditi di impresa¹².

Non si distingue, come invece fa il codice civile, la piccola impresa ed, anzi, si fornisce una nozione fiscale di impresa (art. 55 Tuir) in grado di comprendere anche soggetti che svolgono attività commerciali senza orga-

⁷ Consiglio Europeo di Santa Maria de Feira del 19-20 giugno 2000.

⁸ Oltre alla Carta Europea per le piccole imprese, si segnala anche il Libro Verde della Commissione sull’imprenditorialità in Europa (COM 2003/27), anch’esso frutto degli obiettivi fissati in occasione del Consiglio Europeo Straordinario di Lisbona del 2000.

⁹ Raccomandazione della Commissione Europea del 25/5/1994, n. 94/390/CE, in *Gazz.uff.*, n. L 177 del 9/7/1994.

¹⁰ Raccomandazione della Commissione Europea del 7/12/1994, n. 94/1069/CE, in *Gazz.uff.*, n. L 385 del 31/12/1994.

¹¹ *The experimental application of “Home State Taxation” to small and medium-sized enterprises in the EU*, febbraio 2003.

¹² Le considerazioni relative alla irrilevanza del dato dimensionale nella integrazione dell’elemento soggettivo del presupposto di imposta sono peraltro estendibili anche all’imposta sul valore aggiunto. Per quanto attiene, poi, ai regimi speciali e forfettari, per le imprese minime, previsti nella disciplina dell’Iva, si rinvia a Porcaro, *I regimi speciali IVA*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999; Lupi, *Diritto tributario*, cit., 283.

nizzazione o con una organizzazione (di capitale e lavoro) assai limitata.¹³

Ampliando, in questo modo, l'area dell'"impresa fiscale"¹⁴ rispetto a quella dell'imprenditore civilistico.

Per quanto attiene le aliquote di tassazione, è dato considerare come il sistema delle aliquote non tenga conto dell'elemento dimensionale e, ulteriormente, che la distinzione tra tassazione progressiva (per le imprese individuali e le società di persone) e proporzionale (per le società di capitali) può risolversi in una discriminazione a danno delle stesse PMI, che molto spesso assumono le forme giuridiche meno evolute.

Nonostante in passato sia stata prevista dal legislatore¹⁵ la possibilità per i soggetti Irpef di optare, relativamente ai redditi di impresa prodotti, per la imposizione proporzionale Ires, in questo senso accogliendo in pieno una proposta di origine comunitaria,¹⁶ tale disciplina non ha mai trovato attuazione ed è stata ben presto abrogata.¹⁷

Nel nostro ordinamento le dimensioni delle imprese rilevano al fine dell'applicazione del regime di semplificazione contabile, previsto per le imprese minori dall'art. 66, Tuir,¹⁸ oltre che, in attesa della possibile [re]introduzione di regimi forfetari per le microimprese¹⁹, per una serie di *sub*-discipline relative ad attività e contribuenti che si connotano, però, per caratteri di "marginalità"²⁰.

Se poi si passa ad esaminare il momento dell'accertamento delle imposte, ci si accorge che, nella evoluzione giuridica del nostro ordinamento, le dimensioni medio-piccole sono addirittura state considerate come elemen-

¹³ Per tutti, Lupi, *Diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2007, 50 ss.

¹⁴ Ossia dei soggetti che producono redditi di impresa ex art. 55 Tuir.

¹⁵ Art. 9, legge 23/12/2000, n. 388 (e si veda anche la delega contenuta nell'art. 2, legge 13/5/1999, n. 133), abrogato dall'art. 5, primo comma, legge 18/10/2001, n. 383.

¹⁶ Si tratta della Racc. n. 94/390/CE della Commissione che, all'art. 1, lett.a, sollecita gli Stati membri a prevedere la possibilità di attribuire alle PMI il "diritto di optare per l'imposta sulle società".

¹⁷ È in questi giorni in discussione in Parlamento la riproposizione della Tassazione proporzionale (opzionale) Ires per gli imprenditori individuali e le società di persone (art. 3 d.d.l. del 17/11/07, n. C. 8526, legge finanziaria per il 2008). La norma proposta subordina, peraltro, l'applicazione del regime alla emanazione di un decreto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, così come previsto in passato.

¹⁸ Per imprenditori individuali o società di persone con ricavi inferiori a 309.874,14 euro se l'oggetto dell'impresa è la prestazione di servizi, oppure 516.456,90 euro negli altri casi. Sul tema, si rinvia a Rinaldi, *Alcune considerazioni in tema di impresa minore nell'imposta sul reddito (tra norme vigenti e prospettive di riforma)*, in AA.VV., *Scritti in onore di Isabella Marchini*, Milano, 2006, ed in *Rass.trib.*, 2006, 515. Sul tema anche tosi, *Le imprese minori*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giur.sist.dir.trib., a cura di Tesauro, Torino, II, 1994, 923 ss.

¹⁹ Si veda l'art. 4 del d.d.l. del 11/11/07, n. C. 3256.

²⁰ Sul punto, si rinvia a Rinaldi, *op.cit.*, 515 ss. Si segnala, in particolare, l'abrogazione del regime di determinazione forfetaria del reddito prevista per i contribuenti minimi (volume di affare non superiore a 10.329,14 euro) ad opera dell'art. 5, comma 2, DI 203/2005, convertito in L. 248/2005. In relazione ai regimi speciali per le imprese minime, Lupi (*op.cit.*, 58), afferma trattarsi di "disposizioni effimere, continuamente modificate dalle fondamenta".

to in grado di giustificare la previsione di metodi accertativi fortemente presuntivi, in grado di porre l'onere della prova [di non aver evaso] a carico del contribuente²¹. La *minimum tax*, i coefficienti presuntivi, i parametri ed, infine, gli attuali studi di settore²² hanno contribuito a considerare, quantomeno nella fase di applicazione dei tributi, i professionisti e le piccole imprese in termini di "sospetto" piuttosto che di favore²³.

2. La fiscalità di distretto nella legge finanziaria 2006.

Dalle considerazioni sopra svolte emerge come il quadro normativo italiano abbia mostrato negli anni una certa impermeabilità nei confronti della possibilità di introdurre regimi fiscali specificamente destinati alle PMI. Una occasione, in questo senso, poteva essere rappresentata dalla disciplina dei "distretti produttivi", prevista dalla legge finanziaria per il 2006²⁴, che costituisce il primo tentativo di una regolamentazione organica della fiscalità delle PMI.

Occorre dire subito che tale regime, di cui si prevedeva la definizione attraverso l'emanazione di appositi decreti ministeriali (art. 1, comma 366, legge 266/2005), non ha trovato fino ad ora attuazione. E, anche considerando il mutamento intervenuto a livello di maggioranza parlamentare e di scelte di politica economica, non sembra realistico immaginare una prossima attuazione.

Può però risultare interessante esaminare, brevemente, i punti essenziali della "fiscalità di distretto" fissati dalla legge 266/2005, soprattutto per coglierne elementi positivi e negativi nella prospettiva di una possibile ed alternativa proposta di intervento normativo, che sembra attualmente potersi individuare (come si vedrà nel paragrafo successivo) nelle "reti d'impresa".

Il regime previsto dalla legge finanziaria 2006 si fondava sui distretti produttivi²⁵ quali "libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale"²⁶, aventi la finalità di "accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento" e di "migliorare l'efficienza nell'or-

²¹ Sul tema, Nuzzo-Querqui, *L'evasione delle piccole, medie e grandi imprese e le strategie di contrasto nella fiscalità moderna*, in *Il fisco*, 2005, 4208 ss.

²² Pur se sono stati innalzati i limiti di applicabilità degli studi di settore (ad opera della legge 27/12/2006, n. 296), ora estesi a tutti quei soggetti con ricavi non superiori a 7,5 milioni di Euro.

²³ Si vedano le nitide osservazioni, in questo senso, di Rinaldi, *op.ult.cit.*

²⁴ Legge 23/12/2005, n. 266.

²⁵ Sulla individuazione legislativa dei distretti, si rinvia alla legge n. 317/1991 (Interventi per l'innovazione e lo sviluppo delle piccole e medie imprese) ed alla legge n. 140/1999 (Norme in materia di attività produttive).

²⁶ I distretti territoriali sono caratterizzati dalla comune appartenenza delle imprese ad uno stesso settore produttivo ed ambito territoriale, mentre quelli funzionali risultano connotati quale "libera aggregazione di imprese che cooperano in modo intersettoriale in una logica di *mutual business*" (così la Relazione governativa di accompagnamento).

ganizzazione e nella produzione”²⁷. L’idea di fondo era quella di consentire alla legislazione tributaria di valorizzare l’impresa nel contesto in cui la stessa opera, e di riflettere così un modo di essere, di “fare impresa”, che indubbiamente contraddistingue le PMI italiane.²⁸

Su questa base, la legge 266/2005, prevedeva una tassazione “di distretto” che si sostanzia nella estensione del regime di tassazione consolidato, previsto dal Testo Unico per i gruppi societari (artt. 117 ss. Tuir).

In questo modo si dava alle imprese del distretto la possibilità di determinare unitariamente la base imponibile, compensando tra loro i redditi e le perdite delle singole imprese partecipanti (sommata algebricamente).²⁹

La disciplina si configurava come opzionale³⁰, nel senso che veniva lasciato alle singole PMI la possibilità di accedere al regime fiscale di distretto in alternativa al modello di tassazione ordinario. Allo stesso tempo, si prevedeva anche la possibilità di scegliere per un diverso (più elevato) modello di integrazione fiscale, quello cosiddetto “unitario”, che comportava la soggettività passiva d’imposta del distretto e la tassazione su base concordataria, di durata almeno triennale, applicabile non solo alle imposte dirette ma anche ai tributi e contributi di competenza degli enti locali.³¹

Il sistema riusciva, in questo modo, ad offrire alle PMI uno strumento di supporto alla crescita, senza però imporre regimi obbligatori oppure chiedere alle stesse di rinunciare alla propria individualità (per esempio attraverso operazioni di fusione o concentrazione).

Il maggior elemento di criticità della disciplina in esame sembra però rappresentato proprio dalla incapacità del mero elemento economico della aggregazione di distretto a reggere il complessivo impianto normativo.

²⁷ Sul regime fiscale dei distretti, disegnato in termini generali dalla legge finanziaria 2006, si vedano Beghin, *Prime considerazioni intorno alla disciplina fiscale dei “distretti produttivi”*, in *Riv.dir. trib.*, 2006, I, 157 ss.; Rossi, *Prime considerazioni sulle disposizioni fiscali, amministrative e finanziarie riservate ai distretti produttivi*, in *Riv.dir.trib.*, 2007, I 319 ss.

²⁸ Valorizza le PMI ed i distretti industriali nel sistema produttivo italiano, la Relazione governativa di accompagnamento al disegno di legge Finanziaria 2006.

²⁹ Sul punto, si veda Rossi, *op.cit.*, 334, la quale nota (p. 321) che l’intento legislativo era “quello di far convergere la sostanza economica (unitaria) con la forma giuridica (pluralistica) delle imprese” che appartengono al distretto, “attraverso la creazione di una piattaforma comune sul piano fiscale (con conseguente alleggerimento della pressione fiscale), finanziario (...), degli adempimenti amministrativi (...), della ricerca e dello sviluppo”.

³⁰ Ai sensi del comma 367, l’opzione per la tassazione di distretto può essere effettuata dalle imprese che operano nei settori industriale, dei servizi, turistico, agricolo e della pesca. Ciò che comporta la esclusione per le altre attività, quali quelle di intermediazione nella circolazione di beni, con problemi di giustificazione costituzionale, alla luce del principio di uguaglianza, efficacemente sottolineati in dottrina. Si vedano Rossi, *op.cit.*, 328; Damiani, *Profili istituzionali e fiscali dei distretti produttivi*, in *Corr.trib.*, 2006, 505 ss.

³¹ Nel modello unitario-concordatario, il distretto produttivo avrebbe dovuto configurarsi quale distinto soggetto passivo di imposta, cui imputare il risultato unitario degli imponibili delle imprese che avessero esercitato l’opzione per tale regime impositivo.

L'intento legislativo, come notato in dottrina, è stato quello di valorizzare la "attitudine alla contribuzione unitaria espressa da una pluralità di soggetti"³², in questo modo considerando la capacità economica in termini oggettivi, piuttosto che soggettivi, ossia ritenendo rilevante la forza economica complessivamente espressa da una unica realtà economica, anche se non dotata, di per sé, di soggettività passiva di imposta.³³

Se queste osservazioni sono corrette, occorre però allo stesso tempo notare come il rilievo oggettivo ed unitario del reddito dovrebbe richiedere che sia ravvisabile in modo giuridicamente certo una "realtà economica unitaria", in grado, quindi, di esprimere una attitudine alla contribuzione diversa da quella espressa, singolarmente, dalle imprese partecipanti.

Sembrerebbe, cioè, necessaria la traduzione di simile realtà economica unitaria in una fattispecie giuridicamente definita, che ben difficilmente può ravvisarsi nella semplice "convergenza di interessi in relazione a particolari territori e a particolari produzioni" che contraddistingue il distretto produttivo. A ben vedere, già sul piano economico sembrerebbe possibile dubitare del fatto che una simile definizione sia in grado di evidenziare una effettiva integrazione tra le imprese.³⁴

In particolare, l'assenza tra le PMI del distretto di vincoli di controllo (come è invece per i gruppi societari) oppure di collegamento contrattuale, in grado di riflettere giuridicamente una unitaria realtà economica sottostante, evidenzia non solo la estrema difficoltà a configurare il trattamento fiscale come sistematico (che, allora, dovrebbe essere considerato agevolativo), ma pone anche dei seri interrogativi rispetto alla giustificazione costituzionale dello stesso, in termini di uguaglianza e di ragionevolezza.³⁵

Certamente, rispetto alle valutazioni svolte, è anche da considerare che i regolamenti attuativi della disciplina in esame avrebbero potuto prevedere specifici ed ulteriori requisiti per la individuazione del distretto. Nella leg-

³² Beghin, *op.cit.*, 158.

³³ In questo senso Beghin, *op.cit.*, 159; Rossi, *op.cit.*, 331.

³⁴ Di per sé, infatti, il distretto produttivo, inteso quale raggruppamento, territoriale e funzionale, che si caratterizza per la omogeneità produttiva e la prevalenza di imprese di piccole e medie dimensioni fortemente interdipendenti tra di loro, non risulta in grado, nemmeno dal punto di vista economico-gestionale, di configurare una direzione unitaria, un coordinamento stabile e, in definitiva, una unitaria realtà economica. Sui distretti, tra regolamentazione giuridica e realtà economica, si vedano Ferraro, *I distretti industriali italiani*, in *Politica internazionale*, 2000, 115 ss.; Corò, *Evoluzione dei distretti industriali*, in *Politica internazionale*, 2000, 121 ss.; Varaldo, *La politica industriale dei distretti: cosa fare e cosa non fare*, in *Economia e politica industriale*, n. 4, 2005;

³⁵ Sulla esigenza del rispetto dei canoni costituzionali in esame, nella costruzione legislativa di trattamenti fiscali di tipo agevolativo, si rinvia, tra i tanti, a Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 30 ss.; De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 93 ss.; Moschetti, (voce) *Capacità contributiva*, in *Enc.giur.it.*, Roma, 9 ss. Come sottolineato anche alla nota n. 45 (e testo corrispondente), la eventuale qualificazione del trattamento quale agevolativo, pone il problema della compatibilità dello stesso alla luce del divieto comunitario di aiuti di Stato.

ge 266/2005, della necessità di fissare tali requisiti non si fa, però, alcuna menzione.³⁶

Anche altri sono gli aspetti della “fiscalità di distretto” che appaiono fortemente criticabili. Tra questi, la previsione, nel modello di tassazione unitario, della soggettività passiva del distretto, che risulterebbe assai difficile configurare per l'assenza di una titolarità giuridica del distretto (che, è bene sottolinearlo, non è dotato di soggettività di diritto comune) rispetto alla fonte reddituale. Così come sembrerebbe contrastante con il principio costituzionale di capacità contributiva anche la previsione della tassazione su base consensuale (concordato triennale).³⁷

3. Dai distretti alle “reti di impresa”: verso un nuovo modello di tassazione per le PMI?

Gli elementi di criticità e di forza del sistema di tassazione distrettuale debbono essere considerati nel dibattito in corso rispetto alla regolamentazione (anche tributaria) delle PMI e, in particolare, delle forme di integrazione tra le PMI. L'interesse maggiore è senza dubbio suscitato dal sistema delle “reti di impresa”, che rappresenta il modello di riferimento dell'attuale maggioranza politica, prima esplicitato a livello programmatico nel Disegno di legge sulla nuova politica industriale “Industria 2015”³⁸ e poi inserito nel progetto di legge n. 1644, di iniziativa governativa,³⁹ attualmente in discussione in Parlamento.

E' però da sottolineare come l'interesse rispetto ad una regolamentazione tributaria delle “reti di impresa” si giustifichi anche indipendentemente dall'esito di questa specifica proposta legislativa, visto che già da diversi anni il modello economico e giuridico è oggetto di analisi e di discussione da parte della comunità scientifica.⁴⁰

I punti di contatto tra i distretti e le reti appaiono molteplici. In entrambi

³⁶ Il modello legislativo sembra semplicemente fondato sulla “libera adesione” da parte delle imprese. Tremonti, *Un'idea semplice: l'unione fa la forza*, in *Il Sole 24-ore*, del 21/3/2006, spiega la logica della tassazione di distretto nella convergenza tra “realtà formale della legislazione” con la “realtà sostanziale della produzione”.

³⁷ Beghin, *op.cit.*, 180.

³⁸ Varato dal Governo il 22/9/2006. Si veda il sito internet www.industria2015.ipi.it, curato dal Ministero dello sviluppo economico.

³⁹ Disegno di Legge n. 1644 della XV legislatura, presentato dal Ministro dello sviluppo economico (ed altri), approvato dalla Camera dei Deputati il 13/6/2007 e trasmesso dal Presidente della Camera dei deputati alla Presidenza il 15/6/2007

⁴⁰ Soprattutto nella prospettiva del diritto commerciale, mentre risultano quasi assenti studi di diritto tributario. Si vedano i contributi apparsi in Cafaggi (a cura di), *Reti di imprese tra regolazione e norme sociali*, Bologna, 2004.

i casi vi è integrazione tra le imprese senza che le stesse diano vita ad un diverso soggetto giuridico rinunciando, dunque, alla propria soggettività; l'elemento economico dello svolgimento dell'attività di impresa in modo comune o coordinato sembra accomunare, salvo le precisazioni che si svolgeranno, entrambi i modelli ed essere alla base del riconoscimento giuridico; per entrambi i regimi, la disciplina di gruppo (e, quindi, del consolidato) pare essere lo sbocco naturale per la regolamentazione fiscale.⁴¹

Tuttavia, anche solo limitandoci alle necessariamente generiche indicazioni del disegno di legge in discussione in Parlamento (art. 24), contenente la delega al Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per la configurazione giuridica delle reti di impresa, i tratti distintivi della rete, i propri elementi definitori appaiono profondamente differenti da quelli del distretto produttivo.⁴²

E, per quel che in questa sede maggiormente interessa, più idonei a fare della rete di impresa un indice giuridico in grado di giustificare l'adozione di un particolare regime impositivo.

Questo perché, nella logica della rete, il dato meramente economico della "convergenza di interessi" è sostituita dalle "forme di coordinamento stabile di natura contrattuale", cui si accompagnano requisiti di "stabilità, coordinamento, direzione necessari al fine di riconoscere la rete di impresa".

Se la costruzione di un regime di tassazione unitario (come può essere quello del consolidato) richiede che si possano giuridicamente individuare

⁴¹ Si consideri che nel disegno di legge delega le "reti di impresa" non sono espressamente limitate alle PMI. Occorrerà allora verificare se il legislatore delegato intenderà limitare l'applicazione del regime solo alle PMI oppure no. In ogni caso il modello della rete si configura come una opzione particolarmente importante per le PMI, per le quali non esistono sistemi di coordinamento/integrazione che già il sistema conosce per le società di capitali. Ci si riferisce, evidentemente, alla disciplina giuridica (e soprattutto fiscale) dei gruppi societari.

⁴² L'art. 24, primo comma, del Ddl n. 1644 contiene la delega al Governo ad adottare, entro dodici mesi, uno o più decreti legislativi "volti, in conformità alla nuova normativa comunitaria, a: a) definire le forme di coordinamento stabile di natura contrattuale tra imprese aventi distinti centri di imputazione soggettiva, idonee a costituire in forma di gruppo paritetico o gerarchico una rete di imprese; b) definire i requisiti di stabilità, di coordinamento e di direzione necessari al fine di riconoscere la rete di imprese; c) definire le condizioni, le modalità, i limiti e le tutele che assistono l'adozione dei vincoli contrattuali di cui alla lettera a); d) definire le modalità per il riconoscimento internazionale delle reti di imprese e per l'utilizzo, da parte delle reti medesime, degli strumenti di promozione e di tutela internazionali dei prodotti italiani; e) definire, anche con riguardo alle conseguenze di natura contabile e impositiva e in materia di mercato del lavoro, il regime giuridico della rete di imprese, eventualmente coordinando o modificando le norme vigenti in materia di gruppi e consorzi di imprese; f) con riferimento alle reti che comprendono imprese aventi sede legale in Paesi diversi, prevedere una disciplina delle reti transnazionali, eventualmente distinguendo tra reti europee e reti internazionali; g) prevedere che ai contratti di cui alla lettera a) possono aderire anche imprese sociali, nel rispetto della disciplina di cui al decreto legislativo 24/3/2006, n.155, nonché, seppure in posizione minoritaria, enti senza scopo di lucro che non esercitino attività di impresa."

nessi di collegamento tra le imprese in grado di evidenziare una unitaria realtà economica e, in particolare, una unica regia imprenditoriale, senza dubbio i vincoli contrattuali di rete sembrano in grado di soddisfare tale esigenza.

La “gestione unitaria” delle singole imprese è infatti garantita dal coordinamento, dalla direzione, dalla stabilità delle attività imprenditoriali, modalità di integrazione economica che, nel tradursi in precisi vincoli di tipo contrattuale, diviene rappresentazione giuridica di una fattispecie che, proprio per questi tratti di peculiarità, può essere assunta per una regolamentazione fiscale diversa da quella ordinaria, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.

In questo senso, è da notare che il modello giuridico (la rete d'impresa) potrebbe portare a configurare il regime di tassazione unitaria quale disciplina sistematica e non agevolativa. Addirittura superando quelle perplessità emerse in dottrina rispetto alla disciplina del consolidato fiscale prevista per i gruppi societari, laddove si è rilevato che non può apprezzarsi in termini sistematici un regime che non solo è opzionale, ma che si fonda semplicemente sulla nozione di controllo e non, invece, su “indici più diretti della unitarietà organizzativa e/o dell'attività d'impresa”.⁴³

Sembra, infatti, che i rapporti contrattuali di rete possano risultare più idonei, rispetto al “controllo” societario, a riprodurre quella diversa situazione che, in termini di capacità contributiva, può giustificare un *different* trattamento impositivo e, in particolare, una considerazione oggettiva piuttosto che soggettiva del reddito creato, e che si traduce nella gestione unitaria delle singole realtà imprenditoriali.⁴⁴

Perché se il controllo societario è indice solo *indiretto* di simile gestione unitaria (potendo, infatti, configurarsi forme di controllo che non si tradu-

⁴³ Fantozzi, *I rapporti di gruppo*, in AA.VV., *La riforma dell'imposta sulle società*, a cura di Russo, Torino, 2005, 168. Nel senso della natura agevolativa del regime del consolidato per i gruppi societari, anche Giovannini, *Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale*, in *Riv.dir.trib.*, 2006, I, 654. *Contra* Beghin, *op.ult.cit.*, 24 ss. In generale, sul problema della capacità contributiva colpita nella disciplina del consolidato, si rinvia a Franson, *Osservazioni n tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv.dir.trib.*, 2004, I, 515 ss.; Miccinesi-dami, *Il consolidato mondiale nella riforma del sistema fiscale statale*, in *La nuova imposta sul reddito delle società*, a cura di Esposito e Paparella, Napoli, 2006, 58 ss.

⁴⁴ Sull'elemento della direzione unitaria quale carattere distintivo del gruppo nella regolamentazione fiscale e, prima ancora, in quella di diritto commerciale si rinvia a Fantozzi (*I rapporti di gruppo*, in AA.VV., *La riforma dell'imposta sulle società*, cit., 168; Miccinesi, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in *Giur.imp.*, 2004, 481 ss.; Ficari, *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in *Rass.trib.*, 2005, 1587 ss.; Fazzini, *Il gruppo di società tra consolidato civilistico e “somma algebrica fiscale”*, in *Dialoghi dir.trib.*, 2004, 1062 ss.; Marino, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv.dir.trib.*, 2004, 546 ss. e, per i profili di diritto commerciale, a Cerrai - Piras, AA.VV., *Diritto commerciale*, cit., 634; Pavone La Rosa, *Le società controllate – I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni*, II, 2, 1991, 599 ss.; Jaeger, *Considerazioni parasistematiche sui controlli e sui gruppi*, in *Giur.comm.*, 1994, I, 476; Tombari, *Il gruppo di società*, Torino, 1997, 53 ss.; Figà Talamanca-genovese, *Riforma del diritto societario e gruppi di società*, in *Vita not.*, 2004, p.1189 ss.

cono in effettiva direzione unitaria del gruppo), il coordinamento, la stabilità e la direzione unitaria quale vincolo contrattuale di rete è *esso stesso* rappresentazione (e garanzia) giuridica della gestione in termini unitari delle singole attività.

In simile prospettiva, l'affermazione della natura sistematica e non agevolativa della disciplina porterebbe ad una importante conseguenza. Ossia a considerare la specifica regolamentazione fiscale *di per sé* compatibile con il divieto comunitario di Aiuti di Stato (art. 87 Trattato UE) in quanto trattamento di tipo ordinario, strutturale.⁴⁵

Evidentemente, ogni più approfondita considerazione è possibile solo alla luce di una specifica proposta di regolamentazione che, al momento, sembra possibile attendersi una volta approvato il disegno di legge citato.

Quest'ultimo, peraltro, nell'indirizzare il Governo rispetto alle "conseguenze di natura ... impositiva" del regime giuridico della rete di impresa, fa riferimento (lasciando dunque l'opzione al legislatore delegato) sia alle norme in materia di gruppi sia a quelle in materia di consorzi.

Occorre considerare come il regime dei gruppi, ossia quello fiscale del consolidato, appaia più idoneo rispetto a quello dei consorzi, per creare una regolamentazione *ad hoc* per la integrazione delle PMI. Perché consente gli indubbi benefici che derivano dalla determinazione unitaria del reddito, dalla compensazione dei redditi e delle perdite, senza però giungere alla configurazione di una soggettività impositiva che si aggiunge a quella delle singole realtà imprenditoriali.

Mentre, invece, il modello tributario del consorzio presuppone proprio una soggettività dell'ente che difficilmente risulta configurabile in relazione alle reti di impresa per considerazioni tutto sommato analoghe a quelle svolte con riferimento ai distretti produttivi.⁴⁶

⁴⁵ Sul tema, in generale, si rinvia a Di Bucci, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali*, Atti del Convegno di Roma del 17/9/2003, in *Rass.trib.*, 2003, 2318 ss.; Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1998, 98 ss.; Laroma Jezzi, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv.it.dir pubbl.comm.*, 2004, 91 ss. Si noti, inoltre, che la qualificazione della misura come agevolativa porterebbe a dover valutare se la stessa assuma una portata di agevolazione generale (ammessa dall'art.87 del Trattato) oppure, se settoriale, se possano integrarsi i requisiti per le specifiche deroghe ammesse dal Trattato e dalla prassi della Commissione. Si veda, in particolare, il Regolamento della Commissione europea del 12/1/2001, n. 70/2001/CE (in *Gazz.uff. Ce*, n. L 10 del 13/1/2001) "relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato Ce agli aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese". Con riferimento alle deroghe relative agli aiuti *de minimis* e gli aiuti a finalità regionale, si rinvia alle considerazioni di Rossi, *op.cit.*, 330.

⁴⁶ Si vuole cioè affermare che se il modello di riferimento per la costruzione di uno specifico regime fiscale è quello del consorzio e non, invece quello del consolidato, sembrerebbe necessario considerare la rete quale ente (similmente a quello che accade, appunto, per i consorzi). Ma, a differenza dei consorzi, la rete di imprese non sembra poter avere quei requisiti organizzativi che giustificano, invece, la soggettivazione del consorzio.

4. Reti di impresa e modelli giuridici di integrazione fra PMI

Una domanda che risulta importante porsi, nella prospettiva evidentemente *de iure condendo* dell'emanazione di una disciplina tributaria delle reti di impresa, è quella relativa alle forme di collegamento che possono teoricamente rientrare nella definizione che si è fornita di "rete".

Sembra in primo luogo possibile affermare che nella nozione di rete contrattuale di impresa possano rientrare una serie di figure negoziali già conosciute.

Tra queste, i consorzi⁴⁷, rispetto ai quali la soggettività dell'ente appare un elemento ulteriore rispetto alla organizzazione comune dell'attività delle imprese partecipanti.⁴⁸ Caratteristica, quest'ultima, in grado di accomunare anche le associazioni temporanee di imprese⁴⁹ e le *contractual joint venture*,⁵⁰ così come, in genere, tutte le organizzazioni in senso normativo con cui si disciplina e coordina l'attività delle imprese, anche attraverso patti di concorrenza di cui all'art. 2596 c.c.

Il legislatore delegato potrebbe dunque optare per l'adozione di una figura negoziale tipica (come potrebbe essere il "contratto di rete") così come potrebbe limitarsi a regolare specifici requisiti (di stabilità, di controllo, di direzione) di una determinata disciplina (appunto, di rete) di per sé applicabile a diverse fattispecie contrattuali, tipiche ed atipiche.

Ai fini fiscali entrambe le soluzioni possono essere validamente adottate. Si può peraltro osservare come la prassi amministrativa sia in passato giunta ad una definizione di "aggregazione tra PMI" assai simile al concetto di rete qui in esame. In particolare, nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 10/5/2005, relativa all'interpretazione del Dl 269/2003⁵¹, che prevedeva una parziale detassazione del reddito di impresa commisurata [anche] in base alle spese sostenute dalle PMI che si aggregavano nell'ambito di distretti o filiere, "utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche".

⁴⁷ I consorzi si distinguono tra consorzi ad attività esterna, i quali svolgono una qualche fase del processo produttivo delle imprese consorziate, e consorzi ad attività interna o "normativi", i quali si limitano a disciplinare le attività delle imprese partecipanti. Sulla qualificazione e disciplina tributaria dei consorzi si rinvia a Interdonato, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, *passim*.

⁴⁸ Per chiarire quanto osservato nel testo, si sottolinea come il consorzio possa integrare, in termini generali, un rapporto di rete e, quindi, legittimare un regime fiscale di determinazione del reddito delle singole imprese partecipanti (e non, invece, del consorzio in sé) analogo a quello del consolidato fiscale.

⁴⁹ Su cui, si rinvia a Vercellino, (voce) *Associazione temporanea d'impresa*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., XVIII, Torino, 2003, 54 ss.; Giannangeli, *Problematiche tributarie e contabili nelle associazioni temporanee d'impresa*, in *Giur. imp.*, 1999, 951 ss.

⁵⁰ Sul tema, Moro Visconti – Fanci, *Joint venture e riforma del sistema fiscale*, in *Il fisco*, 2004, 2369 ss.; Palumbo, *Joint venture e strategie di dumping: riflessi fiscali e inerenza dei costi*, in *Il fisco*, 2004, 818 ss.

⁵¹ D.l. 30/9/2003, convertito con modificazioni dalla Legge del 24/11/2003, n. 326.

Al di là dello specifico, e temporaneo, congegno agevolativo, è da sottolineare come l'Agenzia delle Entrate abbia ritenuto applicabile il regime a tutte quelle "aggregazioni di imprese munite di un'organizzazione comune idonea a disciplinare, coordinare, potenziare e migliorare l'attività di produzione e di scambio". Quindi, esemplificando, consorzi, società consortili, associazioni tra imprese, ma anche "associazioni tra imprese concorrenziali che, in forza di specifici accordi", ex art. 2596 c.c., "regolamentano reciprocamente la propria attività".

L'organizzazione delle attività è stata quindi intesa in senso normativo più che materiale.

Cercando, allora, di collocare sistematicamente le reti di impresa, è da notare come possano essere differenti i livelli della integrazione tra le PMI e come diversi siano i modelli che l'ordinamento è in grado di offrire.

Rispetto a questi, la "rete di imprese" risulta indubbiamente il modello più ampio, perché in grado, potenzialmente, di comprendere anche il solo coordinamento di tipo normativo tra le attività, che rimangono distinte, delle singole imprese realizzato per il tramite dello strumento contrattuale. E quindi di ricomprendere tutte le diverse forme di integrazione prima individuate.

5. Il sistema di tassazione di rete nel contesto dei provvedimenti legislativi di "promozione" delle PMI

La scelta della rete di impresa quale istituto giuridico in grado di rappresentare fenomeni economici di aggregazione tra le PMI e, in questo senso, giustificare una disciplina tributaria che apprezzi l'unitarietà economica dell'organizzazione ed offra così rilevanti possibilità di pianificazione fiscale, appare un approdo legislativo sicuramente auspicabile.⁵²

In un'ottica di politica legislativa, l'ideazione di un regime fiscale stabile e non meramente temporaneo che, seguendo le osservazioni prima svolte, possa costruirsi in termini teorici quale "sistematico" e non "agevolativo", risulta infatti in grado di aiutare efficacemente il rafforzamento delle PMI.

Nel rispetto della autonomia giuridica delle imprese e delle scelte negoziali, il modello della rete offre una flessibilità tale da riprodurre a livello giuridico termini certi di integrazione economica senza imporre l'adozione di modelli normativi rigidi.

⁵² Anche per rispondere al "grido di dolore" che proviene dalle imprese italiane e dalle relative associazioni di categoria, rispetto ad un sistema ad elevata pressione fiscale e che sostanzialmente ignora le PMI. Significativo è l'intervento di Vitali, *Pressione fiscale intollerabile: così l'impresa soffoca*, in *Il Sole 24-Ore*, del 18/8/2007.

La definizione di uno specifico regime fiscale per le reti di impresa, nei limiti in cui riesce a rendere strutturale ciò che fino ad ora è stato solo eventuale ed eccezionale, può inoltre configurare come non necessaria l'adozione, in prospettiva, di ulteriori interventi agevolativi miranti a favorire operazioni di concentrazione, di aggregazione o più semplicemente di rafforzamento delle PMI.

Osservazione, questa, che risulta estremamente importante non solo in un'ottica di ordinata pianificazione delle scelte imprenditoriali, non legate alla incidenza di provvedimenti fiscali temporanei, in grado di provocare [negativi] effetti di "non neutralità" rispetto alle opzioni di *governance*. L'importanza si può infatti apprezzare anche in una prospettiva comunitaria, se si considerano i rischi della incompatibilità, ai sensi del Trattato Ue, di interventi di agevolazione settoriali, stante il divieto di Aiuti di Stato (art. 87 Trattato).⁵³

Rischi che il legislatore italiano ha fin troppe volte dimostrato di non sapere evitare.⁵⁴

L'effetto virtuoso, a livello di politica legislativa, potrebbe allora essere quello di contribuire a concentrare l'attenzione su interventi agevolativi di tipo "trasversale", ossia che interessino tutti i settori ed i soggetti economici, in particolare qualora agevolino l'impiego di determinati fattori produttivi o il sostenimento di determinate spese, per esempio quelle di ricerca e sviluppo.⁵⁵

6. La definizione del modello di tassazione "di rete": spunti conclusivi di riflessione in una prospettiva *de iure condendo*

Nella prospettiva di una futura disciplina fiscale delle reti di impresa, molte sono le incertezze che il legislatore dovrà affrontare e che possono facilmente tradursi in pericoli di scarsa diffusione nella pratica del modello offerto, se non addirittura di illegittimità costituzionale o incompatibilità comunitaria della disciplina.

Diversi sono gli aspetti che vengono in rilievo ed ai fini del presente lavoro è solo possibile sottolinearne alcuni.

⁵³ Si rinvia alla nota n. ed agli Autori ivi citati

⁵⁴ Basti ricordare la Comunicazione della Commissione del 22/6/2006 relativa agli aiuti per le concentrazioni di PMI (credito di imposta ex Dl 106/2005); la Decisione della Commissione del 14/12/2004 (n. 2005/919/CE), sulla incompatibilità della agevolazione relativa alle spese sostenute per la partecipazione a fiere all'estero ai sensi del Dl 269/2003; la sentenza della Corte di Giustizia del 28/9/2006 (Causa C.128/05, in *Fisconline*), relativa al regime forfettario Iva per le piccole imprese.

⁵⁵ Sul punto, si veda la Comunicazione della Commissione Europea del 30/12/2006 (*Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore della ricerca, sviluppo e innovazione*), in *Gazz.uff.*, n. C 323 del 30/12/2006.

In primo luogo, il contesto internazionale⁵⁶. La rete di impresa nazionale dovrà considerare come possibili partecipanti anche le PMI europee non residenti in Italia, soprattutto per rispetto del principio comunitario di non discriminazione⁵⁷. Inoltre, il legislatore dovrà decidere se optare per una disciplina fiscale anche della rete internazionale, con un modello fiscale che, allora, potrà essere offerto dal consolidato mondiale.⁵⁸

Inoltre, occorre la consapevolezza che la soggettivazione della rete, possibile opzione legislativa, comporta forti problemi di ordine costituzionale, già evidenziati, in rapporto all'art. 53 Cost. Sembra allora preferibile la determinazione unitaria del reddito delle PMI partecipanti, ferma restando la pluralità dei soggetti d'imposta.

In questo senso, però, è necessario risolvere diversi altri problemi di ordine tecnico-giuridico, che già si sono posti con riferimento alla tassazione "di distretto". Qualora, in particolare, si accogliesse il consolidato quale regime di tassazione unitaria della rete, occorrerebbe coordinare tale modello di imposizione, tipicamente rivolto a soggetti Ires, con le specifiche modalità di determinazione e tassazione del reddito per i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone per i redditi imputati ai soci) che della rete fanno parte.⁵⁹ L'adozione del consolidato fiscale dovrebbe anche essere accompagnata da norme "di adattamento", se si considerano che diversi obblighi e facoltà sono poste dalla normativa vigente in capo alla società capogruppo (artt. 118, 122, 124 Tuir), ruolo che non è certamente individuabile nei rapporti di rete. Si potrebbe allora immaginare una soggettività solo strumentale della rete stessa, oppure valorizzare, a questi fini, la posizione della impresa che può essere contrattualmente posta "a capo della rete".

Soprattutto, il problema si pone in relazione agli obblighi di versamento

⁵⁶ Una attenta e completa ricostruzione delle problematiche internazionali delle scelte di tassazione sulle imprese è svolta da Vieri Ceriani, *Profili attuali dell'imposizione sulle società*, in *Rass.trib.*, 2006, 1605 ss.

⁵⁷ Sull'applicazione del principio comunitario di non discriminazione nell'imposizione diretta, si vedano Amatucci, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, 117 ss.; Adonnino, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1993, I, 63 ss.; Di Pietro (a cura di), *Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Padova, 2004, *passim.*; Fantozzi, *Il sistema tributario italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass.trib.*, 1988, 551 ss.; Sacchetto, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Enc.giur.it.*, Roma, 1988, II; Cipollina, *Armonizzazione vs. competizione fiscale: il trade-off Europa/Italia*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2004, I, 109 ss.; Pistone, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, III, 581; ID., *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia*, in *Dir.prat.trib.*, 1995, I, 1471 ss.

⁵⁸ Su cui, si rinvia a Zizzo, *L'imposta sul reddito delle società*, in Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2005, 446 ss.

⁵⁹ Il tema è affrontato, con riferimento ai distretti produttivi, da Beghin, *Prime considerazioni*, cit., 157 ss.

dell'imposta, rispetto ai quali, se configurati in termini di "sostituzione", dovrebbe anche essere regolato il profilo del diritto/ dovere di rivalsa.⁶⁰

Dovrebbe, infine, essere evitata la costruzione di regimi fiscali basati sulla definizione concordata della base imponibile, sul modello della legge finanziaria 2006, perchè possono rendere assai fragile, per violazione del principio di uguaglianza, l'intera costruzione.⁶¹

Proprio perchè la "pagina" normativa delle reti di impresa deve essere ancora scritta, risulta fondamentale riflettere sul contesto sistematico e sui precedenti normativi che, dal punto di vista fiscale, debbono costituire il necessario punto di riferimento.

In modo tale che la riflessione giuridica di tipo teorico possa essere, come sempre più raramente accade, parte essenziale di una discussione che dovrebbe, in questo modo, condurre a costruire un regime giuridico semplice, razionale e coerente con i principi costituzionali e sistematici di riferimento.⁶²

Ed in grado, insieme ad altri provvedimenti legislativi che in questi giorni si annunciano⁶³, a configurare un contesto normativo che possa finalmente offrire, anche per rispondere alle sollecitazioni comunitarie, gli strumenti giuridici per il rafforzamento e la crescita delle piccole e medie imprese italiane.

Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
t.tassani@uniurb.it

⁶⁰ Sul punto Rossi, *op.cit.*, 333. Il problema che si è posto anche con riferimento al regime del consolidato di cui agli artt. 117 ss. Tuir. Sul punto Frasoni, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv.dir.trib.*, 2004, 533 ss. Sul tema, in generale, Parlato, *Il responsabile e il sostituto di imposta*, in AA.VV., *Trattato di dir.trib.*, diretto da Amatucci, Padova, 1994, II, 419 ss.; Basilavecchia, *Sostituzione tributaria*, in *Dig.disc.priv. sez.comm.*, Torino, 1998, 81 ss.; Salvini, *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig.disc.priv., sez.comm.*, Torino, 1996, 30 ss.

⁶¹ Beghin, *op.cit.*, 180; Damiani, *op.cit.*, 512.

⁶² Sulla indefettibilità di tali elementi nella costruzione di un "sistema" giuridico, si rinvia alle limpide osservazioni di Bosello, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, 1073 ss. ed a Braccini, *Mutamenti nelle basi del diritto tributario: la crisi dell'idea di sistema*, in *Giuristi e legislatori, Atti dell'incontro di studio di Firenze*, 25-28 settembre 1997, Milano, 1997.

⁶³ Ci si riferisce alle proposte contenute nella legge finanziaria per il 2008. Si vedano le note nn. 17 e 19.

Abstract

The article discusses the Italian tax regime for small and medium-sized enterprises, in particular in regard to income tax. The first topic which is examined is the EU policy for small and medium enterprises (SMEs), especially the documents held by the institutions of the European Union to promote the implementation of a favourable SME tax regime. Then the relevant Italian tax law for SMEs is discussed. Given the lack of Italian tax regimes that favour the development of small and medium-sized enterprises, the article focuses on specific tax provisions for industry districts; these provisions were included in the Italian Financial Act of 2007, but they were never implemented. The analysis of both the positive and negative aspects of the industry districts system is the basis for evaluating proposals by tax academics and political figures for tax provisions for firm networks. Firm networks could represent a permanent factor that will contribute to economic growth, in particular for small and medium-sized enterprises, provided that this regime is defined coherently, and respects both national constitutional principles and the principles of the European Union.

Riassunto

L'articolo ha per oggetto il trattamento fiscale delle piccole e medie imprese nell'ordinamento italiano, in particolare nel settore delle imposte sui redditi. In primo luogo viene esaminato il quadro comunitario di riferimento, ossia le raccomandazioni e gli inviti che provengono dagli organi della Unione Europea a prevedere un regime fiscale per le PMI, mettendolo a confronto con la attuale disciplina nazionale applicabile alle PMI. Costata la sostanziale assenza di regimi che favoriscano lo sviluppo delle PMI, lo studio si concentra sulla previsione (contenuta nella legge finanziaria 2007 ma mai attuata) di un particolare trattamento fiscale per i "distretti produttivi". L'analisi degli elementi positivi e di criticità del sistema dei "distretti produttivi" costituisce la base per valutare la proposta, di origine sia scientifica sia politica, di prevedere una disciplina fiscale per le "reti di impresa". La rete di impresa potrebbe costituire uno strumento permanente di sostegno per la crescita, in particolare, delle piccole e medie imprese, a patto però di delinearlo in modo coerente con i principi costituzionali, comunitari e sistematici di riferimento.