

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Organizzazione. La partecipazione consentita dal Jobs act del lavoro autonomo lascia aperti i profili sull'inquadramento del reddito conseguito

Reti d'impresa, professionisti in bilico

Rebus sulle ricadute fiscali per gli aderenti - La chance di partecipare con una Stp

A CURA DI
Stefano Mazzocchi

Una possibilità dimezzata. Il Jobs act del lavoro autonomo (legge 81/2017) ha consentito ai professionisti di entrare a far parte di "retimiste" (di cui all'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del Dl 5/2009). Tuttavia, le criticità tributarie ne limitano attualmente la portata applicativa. La chance è riconosciuta nella lettera a) dello stesso articolo 12, che - nel ventilare la possibilità che soggetti diversi sotto il profilo fiscale possano coesistere sotto uno stesso "ombrello giuridico" - si limita a rinviare genericamente al Dl 5/2009.

Adesione alla rete-contratto

La circolare 20/E/2017, per la regolamentazione dei rapporti fra gli aderenti e fra gli aderenti e la rete è stata impostata prendendo come platea di partecipanti i soli imprenditori. Orainvece, con i retimiste, la disciplina applicata ai professionisti partecipanti implicherebbe degli adattamenti alla modulistica. Questo problema non si pone per le società tra professionisti (Stp) che sono iscritte al Registro delle imprese. Proprio la partecipazione a rete tramite una Stp è, ad oggi, l'unica modalità tramite la quale i professionisti possono beneficiare

vità tributaria delle imprese (ora aderenti in generale, ndr) che aderiscono all'accordo».

Il caso della rete-soggetto

Nel caso di rete-soggetto, l'autonomia giuridica fiscale comporterebbe adattamenti che finora non sono stati oggetto di un documento interpretativo né da parte dell'Agenzia né soprattutto da parte del ministero dello Sviluppo economico. La dimostrazione della necessità di un intervento ministeriale emerge già nelle schede di lettura della Camera dei deputati, dove - nel commento all'articolo 12 - si fa riferimento a un parere rilasciato dalla Camera di commercio di Crotone (9 aprile 2015, prot. 50217) sull'impossibilità di aderire a un contratto di rete da parte di un non imprenditore.

Relativamente alle problematiche fiscali, invece, si rende necessario disciplinare soprattutto i flussi finanziari da e verso la rete, che per gli imprenditori «costituiscono un apporto di capitale proprio in un nuovo soggetto». Ma se per gli imprenditori la classificazione di flussi rientra «nei rapporti di natura partecipativa analoghi a quelli esistenti tra soci e società», c'è da chiedersi se la stessa regola possa essere estesa al professionista. E quindi come possa essere inquadrato fiscalmente l'apporto iniziale del professionista alla rete. Così come possono essere classificati e dichiarati i versamenti successivi. In passato l'Agenzia si era espressa ai fini dell'inquadramento e della classificazione di queste movimentazioni nell'ambito della circolare 11/E/2012, che tuttavia non pare possa essere riproposta in modo automatico nel contesto attuale.

Le diverse formule di rete mista

RETE-CONTRATTO

La rete-contratto cosiddetta "leggera" si costituisce (come le altre) con atto pubblico, scrittura privata autenticata o atto firmato digitalmente. Non ha soggettività giuridica né tributaria, né partita Iva, ma può chiedere il codice fiscale. È iscritta al registro imprese. Non ha obbligo di tenuta della contabilità né di deposito della situazione patrimoniale.

RETE CON FONDO

La rete-contratto mista può essere dotata di un fondo patrimoniale. Segue le stesse regole indicate al caso precedente. Al pari delle altre reti-contratto può svolgere l'attività di commissario per attività di R&S. Inoltre, può essere committente di un'attività di R&S ma il credito va calcolato sulle posizioni singole di ogni partecipante.

RETE CON ORGANO

Oltre ad essere dotata di un fondo patrimoniale, la rete-contratto mista può comportare anche la nomina di un organo comune. Anche in questo caso, al pari delle altre reti miste-contratto, può svolgere l'attività di R&S ed essere committente di un'attività di R&S ma il credito va calcolato sulle posizioni singole di ogni partecipante.

RETE-SOGGETTO

Dotata di organo comune e fondo patrimoniale, ha soggettività giuridica e tributaria. Se svolge attività commerciale ha obbligo di tenuta della contabilità ed è sottoposta a Ires e Irap (se non segue le norme del Tuir sugli enti non commerciali). Ha partita Iva e obbligo di deposito della situazione patrimoniale. Può beneficiare del credito R&S.

La disciplina base

Il contratto di rete si pone come obiettivo il conseguimento di un programma da parte degli aderenti, i quali si obbligano a collaborare mettendo a fattor comune porzioni di attività proprie e/o la volontà di scambiarsi informazioni anche tecnologico-innovative per il rafforzamento delle proprie conoscenze.

Esistono teoricamente due tipologie di reti miste: la "rete soggetto" e la "rete contratto". La differenza consiste nella possibilità - prevista per la prima - di optare per l'acquisizione della soggettività giuridica, con tutte le conseguenze. Infatti, in tal caso, la rete-soggetto diviene non solo un centro autonomo di imputazione di interessi e soggetti giuridici (circolare 20/E/2013), ma anche un soggetto passivo Ires ex articolo 73, comma 2, del Tuir.

Viceversa, in presenza della rete-contratto non si avrà alcun tipo di autonomia né giuridica né fiscale: è, tuttavia, consentita la possibilità di richiedere il codice fiscale (risoluzione 70/E/2011).

I PUNTI FERMATI

Nel modello di rete «contrattuale» i partecipanti conservano le proprie posizioni giuridiche individuali

delle opportunità connesse, ad esempio in materia di credito per ricerca e sviluppo (si veda l'articolo a fianco).

Tuttavia, nel caso in cui il professionista aderisca alla rete-contratto, saranno, a grandi linee, le conseguenze svolte all'epoca, che possono applicarsi ai lavoratori autonomi. Come recita la circolare, «la titolarità delle situazioni giuridiche rimane indivisa tra i singoli partecipanti», aggiungendo che «gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono i loro effetti giuridici nei confronti dei terzi».

Per inciso, la tipologia di rete, come ricorda la circolare 4/E/2011, non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività

L'opportunità. La rete può commissionare l'appalto o farsi incaricare delle attività di R&S

Vantaggi a chi esternalizza la ricerca

In attesa di definire gli esatti contorni della possibilità per i professionisti di partecipare a reti d'impresa con gli imprenditori è possibile partire dal dato letterale per comprendere quali attività possano essere svolte dalle reti miste:

- 1 partecipazione a bandi pubblici;
- 2 partecipazione ad appalti pubblici per servizi e per l'assegnazione di incarichi personali di consulenza o ricerca;
- 3 assegnazione di incarichi ed appalti privati.

Questo elenco deriva da una lettura formale della norma, da cui emerge la possibilità di accedere a «incarichi ed appalti privati». Sulla scorta di tali considerazioni è presumibile ipotizzare che l'introduzione delle reti miste possa diventare di particolare interesse in futuro

ai fini dello svolgimento delle attività di ricerca extra muros che possono dare luogo anche al credito d'imposta per ricerca e sviluppo (di cui all'articolo 4, comma 1, lettera c), del Dm 27 maggio 2015). Infatti, la circolare 13/E/2017 (risposta al quesito 4.3.1.) riconduce il contratto di ricerca extra muros allo «schema negoziale dell'appalto». Tale qualificazione permette, ad esempio, alle imprese committenti di "esternalizzare" l'investimento a un unico commissario che svolga l'attività di ricerca, avvalendosi contemporaneamente di figure imprenditoriali e professionali attraverso l'istituto della rete mista.

Tra l'altro questo istituto è richiamato anche nella prima circolare concernente le modalità di calcolo del credito d'imposta

per R&S (la 5/E/2016): nel paragrafo dedicato al presupposto soggettivo richiesto ai fini dell'accesso all'incentivo, invero, si richiama espressamente la "rete-contratto".

Tale schema potrebbe trovare una sua immediata declinazione pratica in almeno due casi:

- quando alla rete mista viene appaltato lo svolgimento di attività di R&S;
- oppure quando, al contrario, è la stessa rete mista che commissiona l'appalto per un contratto di ricerca e sviluppo.

In entrambe le ipotesi appena descritte, è probabile che la rete-contratto si doti sia di un fondo patrimoniale sia di un organo «comune incaricato di gestire in nome e per conto dei partecipanti l'esecuzione del contratto o di singole parti dello stesso»

(riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza).

In questo caso la spendita del nome da parte dell'organo comune dei singoli rappresentati si tradurrà nella possibilità di imputare alternativamente pro quota sia le fatture attive sia quelle passive.

Al contrario, quando l'impresa capofila o il singolo partecipante agiscono senza rappresentanza, questi ultimi dovranno «ribaltare i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese» (circolare 5/E/2016). Le spese sostenute per gli investimenti in R&S saranno attribuite pro quota ai partecipanti i quali singolarmente poi calcoleranno il proprio credito d'imposta.

La commercializzazione delle bottiglie sembrerebbe poter beneficiare del regime forfetario naturale degli agriturismi previsto dall'articolo 5 della legge 43/1991 (salva l'opzione per il regime ordinario di determinazione del reddito a costi e ricavi).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Quotidiano del Fisco



REGIMI AGEVOLATI

Attività enoturistica, vantaggi da pesare

di **Silvio Rivetti**

La legge di Bilancio 2018 introduce, ai commi da 502 a 505, la nuova figura dell'attività enoturistica che tuttavia non pare distinguersi in maniera significativa da quella agrituristica, di cui mutuali regime fiscale.

In base alla legge 205/2017, l'enoturismo comprende due tipi di attività: da un lato, le iniziative didattico/conoscitive del mondo del vino, da svolgersi presso le vigne e le cantine (luoghi di coltivazione e produzione; laddove analoghe attività erano già previste per gli agriturismi, pure vinicoli, e anche al di fuori dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, dall'articolo 2 della legge 96/2006); dall'altro, la commercializzazione del vino prodotto in azienda, anche tramite degustazione in abbinamento ad alimenti. Qui la novità si delinea più chiaramente, perché commercializzare vino aziendale non è, a rigor di legge, un'attività compresa in quella agrituristica (nel contesto della quale, il vino aziendale può essere ceduto solo in degustazione e mescolta o con la somministrazione pasti, e sempre in via "secondaria" rispetto all'attività di produzione).

La commercializzazione delle bottiglie sembrerebbe poter beneficiare del regime forfetario naturale degli agriturismi previsto dall'articolo 5 della legge 43/1991 (salva l'opzione per il regime ordinario di determinazione del reddito a costi e ricavi).

© RIPRODUZIONE RISERVATA
quotidianofisco.ilssole24ore.com
La versione integrale dell'analisi

DIRITTO DELL'ECONOMIA

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

Contratti. Per la Cassazione va provata la volontà di arricchire l'altra persona altrimenti l'uso del denaro è illecito

Sì a donazioni sul conto cointestato È un atto di liberalità indiretta il versamento effettuato da uno solo

Angelo Busani
Elisabetta Smaniotta

Il versamento di denaro su un conto bancario cointestato effettuato da uno solo dei cointestatari è una valida donazione indiretta a favore dell'altro cointestatario qualora sia provato che si tratti di un versamento animato da spirito di liberalità; in mancanza di questa caratteristica, il denaro continua ad appartenere al soggetto che lo ha versato e il cointestatario, se lo utilizza comunque sfruttando la possibilità di agire sul conto con firma disgiunta, tiene un comportamento illecito. È quanto deciso dalla Cassazione nella sentenza 4862 del 28 febbraio 2018.

Nella donazione indiretta la liberalità si realizza, anziché attraverso il negozio tipico di donazione (che per la validità

richiede la forma notarile), mediante il compimento di uno o più atti (il cosiddetto "negozio-mezzo") che, conservando la propria forma e natura, realizzano in via indiretta l'effetto dell'arricchimento del destinatario (il co-

IL PARADOSSO DA EVITARE

Lo stesso atto economico potrebbe essere qualificato come nullo, se effettuato con bonifico, e valido, se concluso con accredito

siddetto "negozio-fine"). Si pensi al padre che, per spirito di liberalità, paga un debito contratto dal figlio con una banca oppure paga il prezzo dovuto dal figlio per l'acquisto di un immobile. Il regime della forma solen-

ne è proprio solo della donazione "tipica" (o "diretta") e ha finalità di tutela del donante: la legge circonda di particolari cautele la formazione della volontà di chi decide di spogliarsi, senza corrispettivo, dei suoi averi. Per la validità delle donazioni indirette, invece, è sufficiente l'osservanza delle forme prescritte per il negozio (di solito senza prescrizioni di forma), diverso dalla donazione, che viene utilizzato per realizzare comune lo scopo di liberalità.

Il versamento di denaro su un conto cointestato, con firme disgiunte, è dunque qualificabile - secondo la Cassazione - come donazione indiretta se la somma sia appartenuta a uno solo dei cointestatari; e ciò in quanto, con il mezzo del contratto di deposito bancario, si realizza l'arricchimento senza corrispettivo dell'altro

cointestatario. Il tutto a condizione che sia verificata la sussistenza dello spirito di liberalità (*animus donandi*) cioè l'intenzione dell'autore del versamento di arricchire l'altro cointestatario.

La sentenza 4862/2018 si inserisce pertanto nel costante solco delle altre sentenze di legittimità (809/2014, 10991/2013, 26983/2008, 3499/1999) che hanno qualificato come donazione indiretta il versamento di denaro su un conto intestato anche a soggetto diverso da quello che effettua i versamenti. Il concetto è stato ribadito anche dalle Sezioni unite nella sentenza 18725 del 27 luglio 2017, quella che ha invece sancito la nullità, per difetto di forma, della donazione effettuata mediante un "semplice" bonifico bancario, senza atto notarile.

L'osservanza di questa giurisprudenza, peraltro, de-

sta perplessità: non appare granché giustificato che il medesimo gesto economico, e cioè un versamento di denaro, sia qualificabile come donazione diretta nulla se è un bonifico a favore di un terzo e come donazione indiretta valida se è invece l'accredito di un conto cointestato. In entrambi i casi, in realtà, c'è solo un'attività materiale (il versamento) e non un "negozio-mezzo" che, per spirito di liberalità di chi lo pone in essere, genera l'effetto proprio di una donazione, e cioè l'impoverimento del donante e l'arricchimento del donatario. Dunque non sembra infondato sostenere la necessità della forma solenne sia quando si effettua un bonifico a favore di un terzo sia quando si accredita un conto cointestato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Fallimento. Il primo grado dà il parere di fattibilità economica

Il tribunale può valutare il merito del concordato

Bernardo Bruno

Il Tribunale fallimentare è legittimato a condurre una valutazione attiva in ordine alla fattibilità economica del concordato preventivo. Questo principio di diritto, espresso nell'ordinanza della Cassazione n. 2729 pubblicata lo scorso 5 febbraio 2018, sembra avere definitivamente tracciato gli ampi margini entro cui la legge consente ai giudici di ponderare i profili di merito della proposta concordataria, investendoli, già in fase di deposito, di un ruolo diretto nella valutazione della reale fattibilità del piano.

Muovendo da questi presupposti, il collegio fallimentare è stato legittimato a ritenere inammissibile la proposta di concordato preventivo, per non avere il debitore ricorrenza ottemperato alla richiesta di diminuzione del valore di stima degli immobili offerti ai creditori e di deposito di una dichiarazione d'obbligo della banca, con l'impegno a finanziare parte delle spese della procedura. La decisione introduce un tema di riflessione sull'autonomia del piano e sulla funzione dell'attestatore. Questa, pur continuando a integrare un indefinito presupposto di ammissione alla procedura concorsuale, non limita l'ulteriore prognosi (eventualmente contraria) svolta dal giudice in ordine alla concreta attitudine dello strumento concordatario a garantire la soddisfazione dei creditori in misura maggiore del fallimento.

Proprio in relazione a quest'ultimo aspetto, la soluzione adottata dalla Suprema corte si presta a far discutere gli addetti ai lavori. La legge attribuisce all'imprenditore

che versa in stato di crisi la facoltà di valutare e formulare una proposta preordinata alla ristrutturazione dei debiti e alla soddisfazione dei creditori. Siffatta proposta deve fondarsi su un piano, organizzato in ragione di una precisa strategia di risanamento, soggetto a limiti percentuali e asseverato da un professionista in possesso di specifici requisiti, la cui falsità in attestazione è punita da due a cinque anni di reclusione ai sensi dell'articolo 236-bis della legge fallimentare. Il tutto deve poi sottoporsi al vaglio dei creditori, i quali, in misura percentuale al diritto vantato, possono esprimere un voto favorevole o contrario.

Muovendo evidentemente

MASSIMA

...La giurisprudenza di legittimità è costante nel ritenere, dopo la pronuncia n. 1521 del 2013 delle Sezioni Unite Civili, che, in tema di concordato preventivo, il tribunale è tenuto ad una verifica diretta del presupposto di fattibilità del piano per poter ammettere il debitore alla relativa procedura, nel senso che, mentre il controllo di fattibilità giuridica non incontra particolari limiti, quello concernente la fattibilità economica, intesa come realizzabilità di esso nei fatti, può essere svolto nei limiti della verifica della sussistenza, o meno, di una manifesta inettitudine del piano a raggiungere gli obiettivi prefissati, individuabile caso per caso in riferimento alle specifiche modalità indicate dal proponente per superare la crisi (cfr. da ultimo Cassazione civile sezione 1^a n. 9061 del 7 aprile 2017).

Lesione della legittimità. Per l'Appello di Napoli se il debitore non contesta l'interessato può agire in surrogatoria per esperire l'azione

Il creditore impugna la rinuncia alla «riduzione»

Angelo Busani

Se il debitore rinuncia a un'eredità che incrementerebbe il suo patrimonio, la legge (articolo 524 del Codice civile) consente al suo creditore di impugnare la rinuncia con l'effetto di rendere il debitore titolare del patrimonio ereditario; lo stesso principio di tutela dei creditori si rende applicabile nel caso in cui un creditore intenda impugnare la rinuncia fatta dal suo debitore all'azione di riduzione delle donazioni o delle disposizioni testamentarie che ledano la sua quota di riserva.

Lo afferma la Corte d'appello di

Napoli (sentenza n. 8 del 12 gennaio 2018) confermando il giudizio di primo grado, in dichiarato contrasto con la Cassazione, che ha invece ritenuto (20562/2008 confermata da 3389/2016) il creditore del legittimario pretermissivo impossibilitato a impugnare la rinuncia all'azione di riduzione, perché il legittimario in questione non è chiamato all'eredità in dipendenza della sua pretermissione. I giudici napoletani osservano che il creditore del legittimario può esercitare l'azione di riduzione spettante al legittimario che ometta di tutelare le proprie ragioni verso l'eredità,

con l'azione surrogatoria di cui all'articolo 2900 del Codice civile (come ammesso anche dalla Cassazione 3208/1959).

Si tratta, quindi, di capire se e come il creditore del legittimario possa tutelarsi se questi addirittura rinuncia all'azione di riduzione, rimuovendo questa rinuncia con l'obiettivo di attrarre l'eredità nel patrimonio del debitore, in modo da poter soddisfare le ragioni del creditore. Per la Corte d'appello, anzitutto, non si vedono problemi ad ammettere, verso la rinuncia all'azione di riduzione, l'azione revocatoria di cui all'articolo 2901 del Codice civile (contraria

Cassazione 4005/2013) che è esperibile non solo quando abbia l'immediato esito di rimuovere l'atto con il quale il debitore abbia procurato una diminuzione del proprio patrimonio, ma anche quando abbia come esito quello di mettere il creditore in grado di esercitare un'ulteriore azione a tutela delle proprie ragioni. Si pensi all'espropriazione forzata del bene la cui avvenuta alienazione, da parte del debitore, sia dichiarata inefficace appunto in seguito a un'azione revocatoria.

Tuttavia, allo stesso risultato si arriva, appunto, utilizzando l'azione di cui all'articolo 524 del

Codice civile, concessa al creditore che voglia impugnare la rinuncia all'eredità effettuata dal suo debitore: non c'è infatti ragione di distinguere l'impugnazione della rinuncia all'eredità, espressamente consentita dalla legge, dalla rinuncia all'azione di riduzione, che la legge invece non contempla in modo esplicito: l'articolo 524 è comunque l'espressione particolare di un principio generale di tutela dei creditori, presente in entrambi i casi. Pertanto, una volta abolita la barriera rappresentata dalla rinuncia all'azione di riduzione, il creditore può agire in surrogatoria per esercitarla e così acquisire al patrimonio del legittimario-debitore la quota di legittimità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA