

Tipologia: **FISCO**

Protocollo: **2000314** Data: **15.01.2014**

Oggetto: **Contratto di rete: aspetti contabili e fiscali**

CONTRATTO DI RETE: ASPETTI CONTABILI E FISCALI

Gentile Associato,

la Rete di imprese è una forma di aggregazione imprenditoriale che si aggiunge a quelle già esistenti da tempo (consorzio, Ati, distretto), basata su un contratto, disciplinato dai commi 4-ter e seguenti, dell'art. 3, della legge 09/04/2009 n. 33, modificata successivamente da 4 provvedimenti di seguito elencati:

- 1) art. 1 della legge 99/2009;
- 2) art. 42 della legge 122/2010;
- 3) art. 45 della legge 134/2012;
- 4) art. 36 della legge 221/2012 (la legge 17/12/2012 n. 221, ha convertito in legge, con modificazioni, il D.L. 18/10/2012 n. 179 (c.d. Decreto Sviluppo bis).

Il contratto di rete, se ben impostato, consente di coniugare l'indipendenza proprietaria dell'azienda, con l'acquisizione dei vantaggi derivanti dall'appartenenza ad un gruppo imprenditoriale.

Infatti il legislatore, attraverso le modifiche normative su indicate, ha dato la possibilità di attribuire, alla "Rete di imprese", soggettività giuridica.

Sotto questo aspetto di particolare interesse è stato l'intervento dell'Agenzia delle Entrate, che, con la circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, ha provveduto a dare indicazioni chiare in materia contabile e fiscale alla rete di imprese, che variano in funzione dell'attribuzione o meno della soggettività giuridica della rete stessa.

Dato che la Rete non è un modello societario disciplinato dal codice civile al momento della redazione del contratto occorre tenere in considerazione alcune questioni, che poi non possono essere risolte successivamente, tra le quali le modalità organizzative e di funzionamento della rete comportanti implicazioni di natura contabile e fiscale.

DIVERSE IMPOSTAZIONI GIURIDICHE DELLA RETE

Come ricorda la circolare n. 20/E del 2013 dell'Agenzia delle Entrate, la rete di imprese può assumere 3 diverse configurazioni:

- 1) Rete con soggettività giuridica (cd. Rete-soggetto);
- 2) Rete senza soggettività giuridica, e con soggetto esecutore (od organo comune) che ha la rappresentanza delle imprese aderenti (cd. Rete-contratto di rappresentanza);
- 3) Rete senza soggettività giuridica, e con soggetto esecutore (od organo comune) che non ha la rappresentanza delle imprese aderenti (cd. Rete-contratto senza rappresentanza).

Prima di procedere con le considerazioni sulle modalità di gestione contabile e fiscale del contratto di rete, di seguito, si ritiene opportuno chiarire gli aspetti fondamentali delle 3 impostazioni sopra descritte.

1) Rete con soggettività giuridica

Per la creazione della rete con soggettività giuridica occorrono i seguenti requisiti:

- a) la presenza di un fondo patrimoniale;
- b) l'indicazione di una sede e di una denominazione della rete;
- c) l'individuazione di un soggetto esecutore (o organo comune);
- d) la volontà delle imprese aderenti di far acquisire la soggettività giuridica alla Rete.

Il comma 4-quater, dell'art.3, della legge 33/2009, fa esplicitamente riferimento solo alla prima condizione, affermando che "se è prevista la costituzione del fondo comune, la rete può iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede; con l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede la rete acquista **soggettività giuridica**", è di tutta evidenza che anche il secondo requisito deve essere presente; mentre la terza condizione (organo comune) è prevista dalla lettera e), del comma 4-ter, dell'art. 3, della legge 33/2009, essendovi lì statuito che "L'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista **soggettività giuridica**".

Per quanto riguarda all'ultimo requisito la legge usa il termine "può", e non "deve", per cui spetta alla imprese che costituiscono la rete decidere, pur in presenza di un fondo patrimoniale e di un soggetto esecutore, se attribuire o meno soggettività giuridica alla Rete. Questa volontà si concretizza con l'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese della provincia in cui è collocata la sede della rete.

Il soggetto esecutore, che agirà necessariamente in nome e per conto della rete (come esplicitamente ricordato dalla lettera e) del comma 4-ter), dell'art. 3, della L. 33/2009, e che perciò svolgerà una funzione sostanzialmente analoga a quella dell'amministratore di una società, può essere uno dei seguenti soggetti:

- a) un'impresa della Rete (c.d. azienda leader);
- b) un professionista;
- c) una società esterna già esistente;
- d) una società ad hoc appositamente creata dalle imprese partecipanti.

Il fondo patrimoniale trova la sua disciplina nel numero 2) e nella lettera c) del comma 4-ter dell'art. 63, della legge 33/2009. Nel numero 2) si afferma che "al fondo patrimoniale comune si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 2614 e 2615, secondo comma, del codice civile; in ogni caso, per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune", mentre nella lettera c), parlando del programma di rete, quale contenuto del contratto, si precisa che "qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo".

Le norme codicistiche a cui rinvia il punto 2, del comma 4-ter sono quelle che disciplinano il fondo consortile. Infatti l'**art. 2614 c.c.**, stabilisce che i contributi dei consorziati ed i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo consortile, e che per la durata del consorzio i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo ed i creditori particolari dei consorziati non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo. Il secondo comma dell'**art. 2615 c.c.**, concernente la responsabilità verso i terzi del consorzio, precisa che per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati, rispondono questi ultimi, solidalmente con il fondo consortile; in caso d'insolvenza nei rapporti tra i consorziati, il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione alle quote.

Quest'ultima norma è integrata da un'ulteriore disposizione esplicita ("i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune"), secondo la quale i terzi non possono rivalersi sul patrimonio delle imprese aderenti, quando i contratti (e le conseguenti obbligazioni) sono sottoscritti dall'organo comune, in attuazione del programma di rete.

Questa disposizione è di difficile attuazione, oltre che contraria ai principi dell'ordinamento giuridico. Infatti il comma 4-ter parla di "**soggettività giuridica**" e non di "**personalità giuridica**", concetto, quest'ultimo, che si attribuisce alle società di capitali (nelle quali i soci non rispondono per le obbligazioni assunte dalla società) e non alle società di persone, che pur avendo "soggettività giuridica" non hanno "personalità giuridica" (i soci infatti rispondono con il proprio patrimonio per le obbligazioni sociali).

Di conseguenza, dato che la legge fa riferimento esplicito, per quanto riguarda la Rete, al termine di "**soggettività giuridica**" e non a quello di "personalità giuridica", ne consegue che le imprese aderenti alla Rete potrebbero dover rispondere per gli atti di chi agisce per conto della Rete, anche se il comma 4-ter, dell'art. 3, della legge 33/2009, stabilisce che "i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune".

Sarà la giurisprudenza a determinare l'effettiva validità di queste specifiche disposizioni della disciplina sulle reti di imprese.

La regolamentazione del fondo patrimoniale, contenuta nella lettera c), comma 4-ter, articolo 3, della legge 33/2009, comporta la necessità di determinare in sede contrattuale la natura dei conferimenti delle imprese aderenti, che possono essere:

- 1) in denaro;
- 2) in natura.

Per gli eventuali conferimenti in natura effettuati dalle imprese aderenti alla rete si presenta il problema della valorizzazione degli stessi. Inoltre, nel caso in cui questi conferimenti fossero disomogenei è assolutamente fondamentale indicare i criteri di valutazione (eventualmente da allegare al contratto di rete).

Per la valutazione dei conferimenti è consigliabile fare riferimento alla disciplina dei conferimenti della Spa, in particolare agli artt. 2343, 2343-ter e 2464 del c.c.. I primi due articoli regolamentano la stima dei conferimenti in natura nelle società per azioni mentre l'ultimo regola quelli effettuati nelle società a responsabilità limitata.

Infine per quanto riguarda le regole di gestione del fondo patrimoniale, si dovrà decidere in che modo, con quale procedura decisionale, sia possibile utilizzare le risorse del fondo, le modalità di rendicontazione. Tali regole dovranno essere scritte con chiarezza in un'apposita clausola del contratto di rete.

2)La Rete senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che ha la rappresentanza.

Come già anticipato, qualsiasi rete d'impresa può non avere soggettività giuridica, anche in presenza di un fondo patrimoniale e di un soggetto esecutore. Pertanto, in questo caso, occorre che il soggetto esecutore abbia la rappresentanza delle imprese aderenti (ma non della Rete, non avendo questa "soggettività giuridica") e perciò il contratto deve contenere una specifica clausola che attribuisca al soggetto esecutore questa rappresentanza.

La norma (comma 4-ter, articolo 3, legge 33/2009) sembra circoscrivere tale rappresentanza solo a specifiche circostanze, ossia "nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito e in quelle inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento, nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza".

Data però la finalità generale dell'istituto della rete di imprese, dichiarata dalla stessa legge, che è quella di consentire agli imprenditori di "accrescere individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato", si può ragionevolmente ritenere che questo elenco di situazioni in cui può essere esercitata la rappresentanza da parte del soggetto esecutore non sia limitante dell'attività di rete e quindi l'elenco sopra riportato, vada considerato solo a titolo esemplificativo e non limitativo degli ambiti di rappresentanza che il soggetto esecutore può svolgere.

Si ritiene che, anche se la legge non preveda espressamente l'applicazione dello schema del mandato, lo stesso possa essere applicato nel contratto di rete e nel rapporto tra soggetto esecutore e imprese partecipanti alla Rete.

Il contratto di mandato è disciplinato dagli articoli 1703-1730 c.c., in cui il soggetto esecutore ha il ruolo di mandatario e le imprese aderenti quello di mandanti. Il vantaggio di questa impostazione è che il codice civile costituisce un'utile guida per definire anche poteri e doveri del soggetto esecutore, nella sua veste di mandatario. Inoltre il codice civile potrebbe essere il riferimento per le cause di revoca dell'incarico al soggetto esecutore, fermo restando la libertà delle parti di stabilirne di ulteriori o di diverse.

3)La Rete senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che NON ha la rappresentanza.

Quest'ultima configurazione della Rete oltre a non richiedere nessuna condizione, non presenta neppure limitazioni operative.

Quando il soggetto esecutore opera con questa modalità può firmare contratti ma gli stessi saranno intestati al soggetto esecutore, privo di rappresentanza delle imprese della Rete, e dovranno essere trasferiti alle imprese della Rete, secondo le regole stabilite nel contratto di Rete.

Come già ricordato, tale scelta non sussiste quando la Rete ha soggettività giuridica, tenuto conto che la legge stabilisce che "l'organo comune agisce in rappresentanza della Rete, quando essa acquista soggettività giuridica. Invece la scelta di impostazione, oggetto di trattazione, esiste quando la Rete non ha soggettività. Infatti, sempre la medesima norma dichiara che "l'organo comune agisce in rappresentanza della rete ... in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, salvo che sia diversamente disposto nello stesso". Dunque vi è libertà di decidere se attribuire o meno la rappresentanza delle imprese aderenti al soggetto esecutore, e, in caso positivo, se attribuirla collettivamente, oppure anche a livello di singolo imprenditore partecipante al contratto di rete.

Nell'attribuire rappresentanza ad un terzo occorre prestare sempre molta attenzione, in quanto, la firma apposta dal rappresentante (soggetto esecutore) impegna inevitabilmente il rappresentato, con possibili ovvie conseguenze. D'altro canto, la rappresentanza non è sempre necessaria per operare con i terzi (e quindi vendere e comprare), in quanto lo può fare tranquillamente il soggetto esecutore a nome proprio, fermo restando che esso è contrattualmente impegnato a trasmettere i risultati della propria attività alle imprese aderenti, nei termini stabiliti nel contratto, visto che in qualità di mandatario, o comunque di soggetto incaricato di svolgere determinate attività esso agisce per conto delle imprese della Rete.

LA GESTIONE CONTABILE DELLA RETE

La gestione della rete si concretizza in due attività:

1) la fatturazione;

2) la rendicontazione;

In materia di fatturazione vi sono tre opzioni:

a) la fatturazione è in capo alla Rete;

b) la fatturazione è in capo al soggetto esecutore (ha la rappresentanza delle imprese partecipanti);

c) la fatturazione è in capo alle imprese partecipanti.

Caso a): è applicabile quando la Rete ha soggettività giuridica e sarà dunque il soggetto esecutore ad emettere e ricevere le fatture a nome e per conto della Rete, al pari di quanto avviene nelle società, dove l'amministratore (o chi per lui) provvede a gestire la fatturazione. I terzi interagiranno solo con la Rete.

Caso b): è quello della Rete senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che ha la rappresentanza delle imprese aderenti. I terzi avranno come interfaccia operativo il soggetto esecutore, il quale in nome e per conto delle imprese aderenti, effettuerà le operazioni. I terzi, pur interfacciando il soggetto esecutore, si troveranno ad interagire dal punto di vista della fatturazione e dei pagamenti direttamente con le imprese aderenti.

Caso c): si applica alla Rete priva di soggettività giuridica e di un soggetto esecutore che non ha la rappresentanza delle imprese partecipanti. In questo caso i terzi interagiranno, anche dal punto di vista della fatturazione e dei pagamenti, solo con il soggetto esecutore, pur essendo consapevoli che esso agisce per conto delle imprese della Rete.

Nel primo caso le fatture emesse saranno intestate alla Rete, nel secondo caso ciascun aderente emetterà le proprie fatture, mentre nell'ultimo caso le fatture saranno emesse dal soggetto esecutore.

Dal punto di vista della contabilizzazione, succederà che:

nel caso a): la fattura sarà registrata nella contabilità della Rete come ricavi ed andrà, quindi, a contribuire agli eventuali utili della Rete (che saranno poi distribuiti fra le imprese della Rete secondo le regole riportate nel contratto);

nel caso b): sarà il contratto (o un accordo ad esso allegato) a determinare l'importo che ciascuna impresa dovrà riportare nella fattura;

nel caso c): vi potrà essere sempre una contabilità della rete, ma intestata al soggetto esecutore, le cui voci di ricavi e di costi andranno ripartite tra le imprese partecipanti, sempre secondo le regole contrattuali.

Come si può notare la Rete può avere una totale capacità di interagire con i terzi, anche in assenza di soggettività giuridica e di un soggetto esecutore che abbia la rappresentanza delle imprese della Rete.

Si fa presente che la prima e la terza opzione sono più comode per i clienti, mentre la seconda è più funzionale agli interessi delle imprese aderenti, che avranno un ritorno economico più immediato. Anche per il soggetto esecutore, specialmente se è una impresa della Rete, la seconda opzione può evitare alcuni problemi, come il passaggio di un maggior flusso di denaro, che potrebbe creare incoerenze ai fini degli studi di settore.

La disciplina della fatturazione presuppone anche la determinazione delle **regole di ripartizione di costi e ricavi, oppure degli utili, in caso di Rete con soggettività giuridica.**

La ripartizione dei costi di una Rete può avvenire secondo uno dei seguenti schemi:

- 1) ripartizione uguale per tutte le imprese aderenti;
- 2) ripartizione in funzione di un parametro che potrebbe essere:
 - 2a) la dimensione dell'azienda (in termini di fatturato, dipendenti, valore dell'attivo patrimoniale);
 - 2b) il grado di utilizzo delle attività di rete (es.: il carico nei trasporti comuni, lo spazio nello stand fieristico comune, il valore del contributo al prodotto comune).

I ricavi o gli utili invece possono essere ripartiti secondo una di queste modalità:

- 1) ripartizione uguale per tutte le imprese aderenti alla Rete;
- 2) ripartizione proporzionale al sostenimento dei costi;
- 3) ripartizione proporzionale al valore del contributo dato alla Rete.

Sul piano della rendicontazione, è importante tenere presente che la presenza di un fondo patrimoniale, congiuntamente alla presenza di un soggetto esecutore, comporta ai sensi del numero 3), del comma 4-ter, dell'art. 3, della L. 33/2009, l'obbligo di redigere, entro 2 mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, in caso di attività della Rete, una situazione patrimoniale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio delle Spa (art. 2423 e segg. del C.C.), e di depositare questa sorta di bilancio presso l'ufficio delle imprese del luogo ove ha sede la Rete.

Quest'obbligo, se si intende la norma in termini letterali, è indipendente dalla soggettività giuridica della Rete e quindi la scelta del tipo di rendicontazione dipende dall'impostazione della Rete (presenza del fondo patrimoniale e soggetto esecutore) e non dalla sua configurazione (con o senza soggettività giuridica).

LA GESTIONE FISCALE DELLA RETE

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 2013 ha riconosciuto che "La rete-soggetto, Costituisce, sotto il profilo del diritto civile, un soggetto "distinto" dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto e, pertanto, sotto il profilo tributario, in grado di realizzare fattispecie impositive ad esse imputabili".

Ne consegue che la Rete con soggettività giuridica deve adempiere a tutti gli obblighi fiscali, dichiarativi e di versamento, che sono in capo a tutti gli operatori economici. Infatti, sempre la circolare dichiara che la "rete-soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti, esprime una propria forza economica ed è in grado di realizzare, in modo unitario ed autonomo, il presupposto d'imposta", e dunque "ferma restando la sussistenza della soggettività tributaria delle imprese partecipanti, qualora la Rete acquisisca soggettività giuridica, la stessa diventa un autonomo soggetto passivo d'imposta con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti ex lege in materia di imposte dirette ed indirette".

La **rete con soggettività giuridica è quindi soggetta all'imposta sul reddito delle società (IRES)**, costituendo "una organizzazione non appartenente ad altri soggetti", ai sensi dell'art. 73, comma 2, del TUIR.

La rete viene classificata dall’Agenzia delle Entrate come ente “diverso delle società”, che può essere commerciale, oppure non commerciale, a seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale o esclusiva.

Nell’ipotesi in cui la rete sia un ente commerciale (di cui alla lettera b, del comma 1, dell’art. 73, del Tuir) sono applicabili le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti, di cui agli artt. 81 e seguenti del TUIR, mentre nel caso sia un ente non commerciale (di cui alla lettera c, del comma 1, dell’art. 73, del Tuir), ossia eserciti una attività commerciale in via secondaria, si rendono applicabili, ai fini della quantificazione della base imponibile reddituale, le disposizioni relative agli Enti non commerciali residenti, di cui agli articoli 143 e seguenti del TUIR.

Si fa presente che la rete con soggettività giuridica è sottoposta anche all’IRAP. In merito alla determinazione della base imponibile Irap, l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 20/E del 2013, specifica che qualora la rete con soggettività giuridica rientri tra gli enti commerciali, si rendono applicabili le disposizioni dell’art. 5 del D. Lgs. 449/97, mentre nel caso in cui la rete con soggettività giuridica si configuri come Ente non commerciale, allora si applicano le disposizioni dell’art. 10 del D. Lgs. 446/97.

Per quanto riguarda l’I.V.A. l’Agenzia delle Entrate conferma che la rete con soggettività giuridica deve avere un numero di partita iva, nella dichiarazione di inizio attività per l’attribuzione della partita iva, si deve utilizzare il modello AA7/10, il codice “59 – Rete di imprese”, per l’indicazione della natura giuridica.

Inoltre, la rete, con soggettività giuridica, deve effettuare i conseguenti adempimenti contabili, rientrando tra i soggetti di cui all’art. 13¹ del D.P.R. 600/73, che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. La rete con soggettività giuridica che si configura come ente commerciale deve tenere le scritture contabili ai sensi degli articoli 14², 15³ e 16⁴ del D.P.R. 600/73, mentre la rete con soggettività giuridica configurabile come ente non commerciale, deve, ai sensi dell’art.20⁵ del D.P.R. 600/73, provvedere alla tenuta delle scritture contabili, di cui agli artt. 14, 15 e 16, solo relativamente all’eventuale attività commerciale esercitata.

Infine la circolare n. 20/E dell’Agenzia delle Entrate ricorda che i conferimenti al fondo patrimoniale della Rete sono soggetti all’imposta di registro, che varia a seconda che la rete abbia o meno soggettività giuridica e svolga o no attività commerciale o agricola.

La circolare su indicata, inoltre, considera i rapporti tra le imprese partecipanti e la rete di natura partecipativa analoghi a quelli esistenti tra soci e società. Con il riferimento al fondo patrimoniale della Rete con soggettività giuridica, quindi, l’impresa aderente assume lo status di partecipante.

La contribuzione al fondo patrimoniale da parte delle imprese aderenti al contratto di rete deve essere trattata quale “partecipazione” alla Rete con soggettività giuridica, che rileverà, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente sia fiscalmente. Secondo l’Agenzia delle Entrate i conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, che ciascuna impresa partecipante si impegna a versare al fondo patrimoniale comune, costituiscono un apporto di “capitale proprio” in un nuovo soggetto.

¹ intitolato: “Soggetti obbligati alle scritture contabili”.

² Intitolato: “Scritture contabili delle imprese commerciali delle società e degli enti equiparati”.

³ Intitolato: “Inventario e bilancio”.

⁴ Intitolato: “Registro dei beni ammortizzabili”.

⁵ Intitolato: “Scritture contabili degli enti non commerciali”.

Per quanto riguarda le reti prive di soggettività giuridica, l’Agenzia delle Entrate ribadisce quanto già affermato con la circolare n. 4/E del 15/02/2011, ossia “che l’adesione al contratto di rete non comporta l’estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all’accordo, né l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso” e conferma quanto dichiarato con la risoluzione n. 70/E del 30/06/2011, ovvero che alla Rete può essere attribuito un proprio codice fiscale, visto che l’iscrizione all’Anagrafe è consentita anche alle organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica.

Ne consegue che con la **rete priva di soggettività giuridica e con soggetto esecutore dotato di rappresentanza** delle imprese aderenti, gli atti posti in essere da esso (soggetto esecutore), quindi dalla rete, **producono i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive delle imprese partecipanti**. In questo caso la circolare n. 20/E del 2013 precisa che ai fini fiscali, l’imputazione delle singole operazioni direttamente alle imprese partecipanti si traduce nell’obbligo di fatturare da parte di queste ultime ed a queste ultime, rispettivamente le operazioni attive e passive poste in essere dall’organo comune. In pratica per i beni acquistati ed i servizi ricevuti nell’esecuzione del programma di rete, il fornitore dovrà, pertanto, emettere tante fatture quanti sono i partecipanti rappresentati dall’organo comune, intestate a ciascuno di essi e con l’indicazione della parte di essi imputabile. Specularmente per le vendite e le prestazioni di servizi effettuate dall’organo comune, ciascun partecipante dovrà emettere fattura al cliente per la quota di prezzo a sé imputabile.

Nella rete **priva di soggettività giuridica e con soggetto esecutore senza rappresentanza** delle imprese aderenti, gli effetti ricadono direttamente sul soggetto esecutore, fermo restando l’impegno contrattuale di quest’ultimo a ribaltare gli effetti alle imprese partecipanti alla Rete.

Infatti, l’Agenzia delle Entrate ricorda che in tale situazione “gli eventuali atti posti in essere dalle singole imprese o dall’impresa capofila (ossia il soggetto esecutore) che operano senza rappresentanza, non comportano alcun effetto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto. In tale ipotesi, infatti, qualora trattasi di atti esecutivi di singole parti o fasi del contratto di rete, la singola impresa o l’eventuale “capofila” dovrà 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”.

In questa configurazione di rete, ciascuna impresa aderente farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto ed i ricavi che ha realizzato attraverso la rete. Ai fini fiscali, di conseguenza, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno deducibili o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi.

AGEVOLAZIONE FISCALE DEL CONTRATTO DI RETE

Per i contratti di rete, fino al periodo in corso al 31/12/2012, è prevista una particolare agevolazione che consiste nella non concorrenza alla formazione del reddito d’impresa degli utili d’esercizio, purché gli stessi siano:

1)accantonati in un’apposita riserva;

2)siano destinati al fondo patrimoniale per la realizzazione di investimenti previsti dal programma comune, che al fine di fruire di tali benefici, deve preventivamente essere asseverato da parte di un organismo abilitato.

Al fine di fruire dell’agevolazione è, inoltre, necessario procedere all’invio del così detto “**Modello Reti**” per via telematica da parte delle singole imprese e per ciascun periodo agevolato.

Si ricorda che, con riferimento all’anno 2010 è stato ammesso un risparmio d’imposta del 75,3733%, mentre nell’anno 2011 dell’86,5011%.

Dato che, allo stato attuale, **l'agevolazione si concluderà con l'esercizio in corso al 31/12/2012**, il modello Reti andrà spedito tra il 02 ed il 23 maggio 2013.

Il risparmio d'imposta è valido solo ai fini IRPEF ed IRES e, per avvalersene, **ai fini dichiarativi** sarà necessario effettuare una **variazione in diminuzione** nel quadro RF/RG del modello Unico, mentre **ai fini del bilancio**:

- **dovrà essere accantonata una riserva vincolata alla realizzazione degli investimenti;**
- **nella nota integrativa al bilancio d'esercizio dovrà essere fornita adeguata informativa sull'operazione.**

La norma, inoltre, impone che gli investimenti a fronte dei quali è stata accantonata la riserva, devono essere completati entro l'esercizio successivo a quello in cui è stato deliberato l'accantonamento agli utili di esercizio.

Il regime agevolativo cessa, e pertanto gli utili concorreranno alla formazione del reddito nei seguenti casi:

- 1) la riserva viene utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite d'esercizio (es: distribuzione ai soci, aumento gratuito di capitale sociale);**
- 2) nell'ipotesi in cui venga meno la partecipazione al contratto di rete prima del completamento del programma della rete stessa.**

Si fa presente, che secondo l'Agenzia delle entrate (circolare n. 20/E del 2013), l'acquisizione della **"soggettività giuridica"** alla Rete determina **per i partecipanti il venire meno dell'agevolazione**. Infatti, il documento di prassi su indicato ha precisato che "Le imprese che costituiscono una rete-soggetto non si impegnano a realizzare "direttamente" gli investimenti previsti dal programma comune, mediante la destinazione – "ideale" – al fondo patrimoniale di una quota di utili ma, **sottoscrivendo il contratto, si impegnano ad effettuare dei conferimenti in un soggetto "distinto" cui compete l'effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete**. Di conseguenza, viene meno la possibilità per le imprese partecipanti al contratto di fruire dell'**agevolazione fiscale** prevista dall'articolo 42, comma 2-quater, del decreto legge n. 78 del 2010, atteso che la stessa **è condizionata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete da parte delle "imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete**. In tal senso, la Commissione europea, con decisione C(2010)8939 def. del 26 gennaio 2011, ha ritenuto che la misura fiscale in esame non costituisce aiuto di Stato, nel presupposto che la rete di imprese non può essere considerata una entità distinta e non ha personalità giuridica autonoma".

Distinti saluti

Per AGISCO
Studio Bondavalli