

**PROGETTARE LE RETI DI IMPRESE: SIGNIFICATIVE  
NOVITA' INTRODOTTE DA DECRETO SVILUPPO**

**LA FISCALITÀ  
DELLE RETI**

Lucio Antonello

Dottore Commercialista in Padova  
Coordinatore Commissione Diritto Societario ODCEC Padova

Padova, 5 novembre 2012

- Il D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. con L. 30 luglio 2010 n. 122) ha introdotto una sospensione di imposta per gli utili accantonati a riserva e destinati ad investimenti per la realizzazione del «programma comune di rete».
- Ratio dell'agevolazione fiscale: incentivare l'aggregazione delle imprese attraverso lo strumento del contratto di rete.
- Norme di riferimento: articolo **42, co. 4-quater e 4-quinquies**, D.L. n. 78/2012 (conv. con L. n. 122/2010).

*«2-quater. Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete ai sensi dell'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni, al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato da organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ovvero, in via sussidiaria, da organismi pubblici individuati con il medesimo decreto, se accantonati ad apposita riserva, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete. L'asseverazione è rilasciata previo riscontro della sussistenza nel caso specifico degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto. L'Agenzia delle entrate, avvalendosi dei poteri di cui al titolo IV del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici indebitamente fruiti. L'importo che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, comunque, superare il limite di euro 1.000.000. Gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare trovano espressione in bilancio in una corrispondente riserva, di cui viene data informazione in nota integrativa, e sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete.*

*2-quinquies. L'agevolazione di cui al comma 2-quater può essere fruita, nel limite complessivo di 20 milioni di euro per l'anno 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013, esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare; per il periodo di imposta successivo l'acconto delle imposte dirette è calcolato assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle disposizioni di cui al comma 2-quater. [... ]»*

### Condizioni per godere dell'agevolazione:

- a) adesione (iniziale o successiva) dell'impresa ad un contratto di rete con fondo patrimoniale comune;
- b) accantonamento a riserva di una quota di utili:
  - ✓ destinata al fondo patrimoniale comune;
  - ✓ vincolata alla realizzazione degli investimenti previsti dal «programma comune di rete»;
  - ✓ la riserva è oggetto di informativa in nota integrativa;
- c) gli investimenti devono essere realizzati entro un anno;
- d) il «programma comune di rete» deve essere preventivamente asseverato dagli organismi privati e pubblici di cui al decreto M.E.F. 25 febbraio 2011.

## LA SOSPENSIONE D'IMPOSTA EX-D.L. n. 78/2010

**Investimenti ammissibili:** costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e servizi; costi per l'utilizzo di personale; costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione dalle imprese aderenti al contratto di rete (valutati al costo figurativo).

### «Realizzazione» degli investimenti entro l'esercizio successivo:

- **Realizzazione:** non necessario il completamento del piano d'investimenti;
- **Obiettivo:** assicurare che gli utili agevolati siano effettivamente reinvestiti nel programma comune di rete;
- **Scadenza:** termine dell'esercizio successivo a quello in cui si delibera l'accantonamento a riserva;
  
- **Esempio:** utili maturati nel periodo d'imposta (solare) 2012:
  - approvazione bilancio e accantonamento a riserva: nel 2013;
  - scadenza: **31 dicembre 2014.**

### **Attestazione del «programma comune di rete»:**

- **attestatori**: organismi di diritto privato dotati dei requisiti identificati con decreto ministeriale;
- **oggetto**: verifica degli elementi propri del contratto di rete e dei requisiti di partecipazione in capo alle imprese aderenti.

### **Oggetto dell'«attività di vigilanza» dell'Agenzia delle Entrate:**

- **realizzazione** degli investimenti: corrispondenza tra accantonamento e spesa, effettività e stato di avanzamento del programma di rete;
- **altre ed ulteriori implicazioni tributarie** dei contratti di rete (elusività del contratto, ipotesi di abuso del diritto, indeducibilità dei costi sostenuti per l'attuazione del programma in quanto non inerenti, etc.).

**Interruzione della sospensione** (= tassazione degli utili accantonati) nell'esercizio in cui:

- ✓ la riserva è utilizzata per scopi **diversi** dalla copertura delle perdite;
- ✓ viene meno l'**adesione** al contratto di rete.

**Limiti** dell'agevolazione:

- ✓ fino al periodo d'imposta in corso **al 31/12/2012**;
- ✓ stanziati: 20 milioni di euro per l'anno 2011, **14 milioni di euro** per ciascuno degli anni 2012 e 2013;
- ✓ ripartizione **proporzionale** tra tutte le imprese che ne hanno fatto richiesta (86,5011% per il 2012, 75,3733% per il 2011);
- ✓ **un milione di euro** per impresa (indipendentemente dall'importo effettivamente accantonato e dal numero di reti partecipate);
- ✓ la sospensione riguarda solo le **imposte sui redditi**;
- ✓ la sospensione può essere fatta valere solo in sede di **saldo**.



La Commissione Europea ha giudicato la sospensione d'imposta compatibile con il divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107, par. 1, TFUE ([decisione del 26 gennaio 2011, C\(2010\)8939](#)), in quanto:

- ✓ possono accedervi tutte le imprese senza limiti settoriali, territoriali, dimensionali, di forme giuridiche e di durata del contratto;
- ✓ gli stanziamenti sono attribuiti proporzionalmente sulla base delle richieste;
- ✓ comporta un onere amministrativo (relativo alla stipulazione del contratto e alla registrazione nel R.I.) minimo per le imprese;

## COMPATIBILITÀ CON IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

- ✓ la stipulazione di un contratto di rete **non da vita a una «impresa distinta»** ex-art. 107, par. 1, TFUE:
- la rete di imprese non ha personalità giuridica autonoma;
  - l'istituzione di una fondo patrimoniale ha mere ragioni pratiche;
  - per le attività comuni indicate nel contratto ciascuna impresa partecipante mantiene la piena responsabilità.

**Dopo le modifiche di cui ai D.L. n. 83/2012 (conv. con L. n. 134/2012) e D.L. 179/2012 (in conversione) in merito alla facoltà di acquisto della soggettività giuridica, la sospensione d'imposta è ancora compatibile con il divieto di aiuti di Stato?**

### NOTA BENE:

- Rete-contratto
- Rete-soggetto

**Le RETI-CONTRATTO:**

- ✓ sono prive di soggettività giuridica;
- ✓ l'adesione al contratto di rete non comporta (C.M. n.4/E/2011):
  - l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese partecipanti;
  - l'attribuzione di soggettività tributaria alla RETE.
- ✓ Rappresentano, da un punto di vista economico, una libera aggregazione tra imprenditori...e pertanto rientrano tra le «organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica» a cui può essere attribuito, su richiesta, il C.F. a sensi dell'art.2 DPR 29.09.1973, n. 605, ferma restando l'esclusione della soggettività tributaria (R.M. n. 70/E del 30.06.2011).

La posizione dell'Agenzia delle Entrate non cambia nell'ipotesi in cui sia prevista la nomina di un organo comune

## SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA

Rapporto tra imprese partecipanti e organo comune rientra nello schema del mandato ed è definito nel contratto di rete:

- organo comune mandatario con rappresentanza dei «retisti» :
  - ✓ gli effetti civilistici (art. 1704 c.c.) e quindi anche fiscali delle operazioni poste in essere sono imputati direttamente alle singole imprese partecipanti/mandanti. La rete risulta quindi trasparente;
  - ✓ ai fini IVA devono essere emesse tante fatture (attive o passive) quante sono le imprese partecipanti/mandanti;
- organo comune mandatario senza rappresentanza:
  - ✓ centro di imputazione dei diritti e obblighi derivanti dagli atti compiuti con terzi, con diritto di riversarne gli effetti in capo alle imprese partecipanti/mandanti;
  - ✓ riceve/emette le fatture con riemissione alle/dalle imprese partecipanti/mandanti (se soggetto IVA);
  - ✓ rileva nelle proprie scritture contabili le operazioni effettuate per conto dei «retisti».



## Rapporto tra soggettività giuridica e soggettività tributaria

- Teoria monistica: può esserci un soggetto passivo d'imposta solo in presenza di P.F. o Ente dotato di soggettività giuridica;
- Teoria dualistica: la soggettività tributaria è definita dal legislatore secondo esigenze proprie, indipendentemente dalla personalità o soggettività giuridica.

### Soggettività passiva IRES: art. 73 TUIR

- Tra gli enti commerciali e non commerciali, pubblici e privati, si comprendono:
  - Associazioni non riconosciute;
  - Consorzi;
  - **Altre organizzazioni, non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto d'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo.**

## Soggettività passiva IVA

- Profilo oggettivo (operazioni rilevanti ai fini IVA):
  - ✓ artt. 2, 3, D.P.R. n. 633/1972
- Profilo soggettivo (soggetti passivi d'imposta):
  - ✓ art. 9 direttiva n.112/CE/2006 : *«1. Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. [...]»;*
  - ✓ art. 4, co. 1, D.P.R. n. 633/1972;
  - ✓ **art. 4, co. 2, D.P.R. n. 633/1972:** *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole».*

L'art. 4, co. 2, D.P.R. n. 633/1972 pone una presunzione legale assoluta di esercizio di impresa

Una «rete-soggetto»:

- ✓ in qualità di autonoma organizzazione con soggettività giuridica (benché priva di personalità giuridica);
- ✓ qualora eserciti un'attività commerciale o agricola;
- ✓ realizzerebbe le condizioni poste integrando il presupposto dell'IVA

diventando così autonomo soggetto passivo d'imposta.

Questa conclusione:

- ✓ è coerente con le finalità delle ultime modifiche normative;
- ✓ determina il superamento della risoluzione n. 70/E del 2011.

Il D.L. n. 179/2012 (in conversione) è intervenuto sull'attribuzione di soggettività giuridica alle reti d'impresa, specificando che:

*«Il contratto di rete che prevede l'organo comune e il fondo patrimoniale non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4-quater ultima parte».*

L'attribuzione di soggettività giuridica è:

✓ **FACOLTATIVA;**

✓ **CONDIZIONATA** all'iscrizione della rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.

## IL BILANCIO DELLE «RETI A REGIME SPECIALE»

L'art. 3, co. 4-ter, D.L. n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) oggi vigente prevede, **indipendentemente dall'ottenimento di soggettività giuridica**, un **regime speciale** per le reti d'impresa che:

- ✓ siano dotate di fondo patrimoniale comune;
- ✓ siano dotate di organo comune;
- ✓ svolgano un'attività, anche commerciale, con i terzi.

Per queste reti sono previsti:

- ✓ una semplificazione degli adempimenti pubblicitari (oggi soppressa dal D.L. n. 179/2012, in conversione);
- ✓ un regime di responsabilità limitata al fondo patrimoniale comune per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete;
- ✓ la redazione e il deposito, a cura dell'organo comune, di una situazione patrimoniale.

## IL BILANCIO DELLE «RETI A REGIME SPECIALE»

Articolo 3, co. 4-ter, quarto periodo, num. 3, D.L. n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e successive modificazioni: «3) *entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale l'organo comune redige una situazione patrimoniale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni, e la deposita presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove ha sede.*».

La situazione patrimoniale della «rete a regime speciale»:

- ✓ è un vero e proprio bilancio di esercizio;
- ✓ è redatto e depositato dall'organo comune; non è esplicitamente previsto un regime di approvazione;
- ✓ i termini di redazione e deposito richiamano quelli disposti per la situazione patrimoniale dei consorzi;
- ✓ trovano applicazione «in quanto compatibili» le disposizioni relative al bilancio di S.p.A..

### SOGGETTIVITA' GIURIDICA E TRIBUTARIA DELLE RETI DI IMPRESE

Qualifica o adempimento	DISCIPLINA ANTE D.L. 83/102  RETE-CONTRATTO	DISCIPLINA POST D.L. 83/102		
		RETE-CONTRATTO		RETE-SOGGETTO
		BASE	SPECIALE	
PERSONALITÀ GIURIDICA	NO	NO		NO
SOGGETTIVITÀ GIURIDICA	NO	NO		SI
SOGGETTIVITÀ IVA	NO	NO		SI
SOGGETTIVITÀ IRES	NO	NO		SI
OBBLIGHI CONTABILI	NO	NO	SI	SI
BILANCIO	NO	NO	SI	SI



***GRAZIE PER L'ATTENZIONE***

Dott. Lucio Antonello

Cortellazzo & Soatto

Economia Diritto e Finanza d'Impresa – Padova

[www.cortellazzo-soatto.it](http://www.cortellazzo-soatto.it)

E-mail: [antonello@cortellazzo-soatto.it](mailto:antonello@cortellazzo-soatto.it)

Tel.: 049/8237311

