Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova

LE RETI DI IMPRESE

Commissione di Studio Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova – Gruppo di lavoro Reti di imprese

Lucio Antonello – Coordinatore

Michele Ferraro, Guglielmo Martinelli, Leopoldo Mason,
Francesca Muraro, Roberta Ranalli, Enrico Sestini, Diego Toson

Indice

1. Introduzione: le finalità economiche delle reti di imprese **4**

2. Evoluzione dei provvedimenti normativi sulle reti di imprese **6**

3. La rappresentanza della rete **9**

4. Una nuova fisionomia del contratto di rete: l'attribuzione della soggettività giuridica e della soggettività tributaria **11**

4.1 Rete d'imprese come soggetto passivo IVA 11

4.2 Rete d'imprese come soggetto passivo ai fini delle II.DD. 12

4.3 Rete contratto 14

5. I profili contabili nel contratto di rete **16**

5.1 Le diverse tipologie del contratto di rete 16

5.2 Reti contratto leggere 17

5.3 Reti contratto pesanti 21

5.4 Reti contratto a regime speciale 23

5.5 Reti soggetto 26

6. Elementi obbligatori ed elementi facoltativi del contratto di rete: sintesi degli aspetti operativi inerenti alla stesura del contratto **31**

6.1 Gli elementi obbligatori 32

6.2 Gli elementi facoltativi 33

7. Ulteriori aspetti fiscali relativi alla gestione del contratto di rete **37**

7.1 Il quadro attuale 37

7.2 Il bonus fiscale e l'alternatività fra reti soggetto e reti contratto 37

7.3 L'agevolazione fiscale 38

7.4 Calcolo e fruizione della detassazione 39

7.5 Investimenti agevolabili 39

7.6 Perdita del beneficio e tassazione degli utili accantonati alla riserva in sospensione 40

7.7 Modello UNICO ed indicazione delle somme agevolate 41

8. Economicità del progetto di rete e scelta del modello di governance: opportunità per il superamento di alcune criticità **43**
8.1 Governance e conflitto di interessi 44

9. Il distacco dei dipendenti e codatorialità nelle reti di imprese **47**

10. Conclusioni: alcuni dati sulle reti imprese **49**

Hanno contribuito alla redazione del presente documento anche i nuovi componenti della Commissione di Studio: Sergio Galgani, Fabio Gallio, Stefano Pistolesi, Mauro Tosato, Marco Voltolina.
Gennaio 2014

01 Introduzione: le finalita' economiche delle reti di imprese

Le reti di imprese sono forme di aggregazione di imprenditori attorno ad un progetto condiviso. Con il contratto di rete due o più imprese si obbligano ad esercitare in comune una o più attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali allo scopo di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato (art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009, conv. con L. n. 33/2009 e s.m.i.).

Il fine perseguito e la durata del contratto sono elementi chiave per distinguere le reti di imprese da altre forme aggregative quali i consorzi e le ATI (associazioni temporanee di imprese). Il consorzio è infatti il contratto con il quale due o più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese (art. 2602 c.c.), le associazioni temporanee di imprese sono invece aggregazioni cui le imprese ricorrono per partecipare a gare d'appalto e si caratterizzano per il conferimento collettivo di un mandato con rappresentanza all'impresa capogruppo. La differenza fondamentale tra queste forme di cooperazione imprenditoriale risiede nell'assenza, nell'associazione temporanea di imprese come nel consorzio, di un programma comune duraturo, non limitato al compimento di un affare specifico o alla disciplina comune di alcune determinate fasi della rispettiva attività di impresa.

Le reti di imprese permettono da un lato il mantenimento dell'indipendenza e dell'identità delle singole imprese partecipanti alla rete, dall'altro il miglioramento della dimensione necessaria per competere sui mercati globali. Si tratta, pertanto, di uno strumento adatto al tessuto imprenditoriale italiano, composto da micro, piccole e medie imprese molto efficaci ma spesso incapaci di competere in termini di innovazione ed internazionalizzazione con imprese più strutturate e di maggiori dimensioni. La vera caratteristica innovativa delle reti di impresa, la peculiarità che le differenzia in modo sostanziale dai consorzi, è tuttavia l'approccio graduale e scalabile che esse offrono alla controversa problematica dell'aggregazione tra imprese. Le reti di imprese, infatti, possono essere viste sia come una forma di aggregazione attorno ad un progetto, sia come uno strumento per avviare un processo di aggregazione che può sfociare in forme più strutturate quali contratti di rete più vincolanti e garantiti, nuove società dotate di personalità giuridica, oppure veri e propri processi di fusione aziendale. L'aggregazione classica attraverso fusioni e acquisizioni si è rivelata sino ad oggi difficoltosa, in quanto rimane forte la resistenza a cedere o condividere il controllo dell'impresa: la maggior parte degli imprenditori italiani propende per detenere l'intero capitale di una media impresa piuttosto che una percentuale del capitale di una grande impresa, pur sapendo che nel contesto competitivo attuale corre un grave rischio di "nanismo imprenditoriale". Le reti di imprese propongono quindi un approccio graduale ad un inevitabile processo di concentrazione, nella speranza che la gradualità permetta di limare le differenze tra le visioni imprenditoriali, diminuire le distanze, superare le paure personali.

Questo approccio graduale può essere suddiviso in tre fasi distinte:

- in una prima fase viene creata una rete di imprese di tipo "leggero" che svolge un'attività probabilmente solo interna, ossia senza coinvolgere nell'operatività soggetti diversi dai retisti, non dispone di fondo comune e l'organo comune (se istituito) è composto dai retisti che periodicamente si ritrovano per prendere decisioni. In questa prima fase l'impegno dei retisti è limitato, è stato firmato un contratto con regole di comportamento specifiche davanti a un notaio, si è investito un capitale limitato, si è partecipato a delle riunioni e si sono svolte delle attività in comune sfruttando le rispettive strutture aziendali: un modo per perseguire un progetto comune e

testarsi reciprocamente, senza compromettere la propria autonomia o investire ingenti capitali. Il rischio connesso alla responsabilità patrimoniale illimitata e solidale dei retisti è basso, dato che si svolgono solo attività interne alla rete;

- in una seconda fase, visto il successo dell'iniziativa, gli imprenditori aderenti possono decidere di espandere l'attività della rete, che da "leggera" diventa "pesante", creando un fondo patrimoniale comune per sostenere maggiori investimenti, dotandosi di una struttura dedicata alla gestione del programma di rete. Se l'organo comune viene costituito e la rete svolge un'attività, *anche commerciale*, nei confronti di soggetti terzi, assumendo obbligazioni verso gli stessi per l'esecuzione del programma, la rete viene assoggettata ad un regime speciale che limita la responsabilità patrimoniale dei retisti;

- in una terza fase la rete aspira a siglare contratti ed assumere obbligazioni in proprio, ossia a diventare un autonomo centro di attribuzione di diritti e di obblighi, e richiede la soggettività giuridica iscrivendosi nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese del luogo ove ha sede; l'organo comune non è più mandatario dei partecipanti alla rete bensì della rete stessa. Gli imprenditori ora sono nelle condizioni di svolgere attività esterna comune in modo efficiente e stabile, per esempio vendendo i prodotti progettati o realizzati insieme o svolgendo delle azioni commerciali o di marketing coordinate sui mercati esteri. Questa attività sarà svolta direttamente dalla rete a seguito della richiesta di soggettività giuridica e conseguente attribuzione di partita IVA.

Il risultato finale è comunque un'aggregazione stretta tra imprenditori, nata con un semplice *contratto di rete* finalizzato al miglioramento della reciproca capacità innovativa e della competitività sul mercato.

02 Evoluzione dei provvedimenti normativi sulle reti di imprese

La prima nozione di "rete" è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 6-*bis*, co. 1 e 2, DL n. 112/2008 (conv. con L. n. 133/2008) ed era funzionale all'applicazione delle disposizioni in materia di "tassazione consolidata distrettuale" e di "tassazione concordata" di cui all'art. 1, commi da 366 a 371-*ter*, L. n. 266/2005.

Secondo questa originaria definizione, le reti erano "*libere aggregazioni di singoli centri produttivi coesi nello sviluppo unitario di politiche industriali, anche al fine di migliorare la presenza nei mercati internazionali" finalizzate allo sviluppo del sistema industriale rafforzando "le misure organizzative, l'integrazione per filiera, lo scambio e la diffusione delle migliori tecnologie, lo sviluppo di servizi di sostegno e forme di collaborazione tra realtà produttive*".

Il successivo art. 3, commi 4-*ter* e 4-*quater* DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009), modificato dall'art. 42, DL n. 78/2010 (conv. con L. n. 122/2010), ha introdotto nel nostro ordinamento la nozione di "contratto di rete", ossia un contratto tra imprenditori stipulato allo scopo di "*accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato*". La dottrina maggioritaria considerava il contratto di rete un nuovo tipo contrattuale, dotato di elevata flessibilità, rientrante nel novero dei "contratti plurilaterali con comunione di scopo" ma non in grado di dare origine a un ente ulteriore e diverso rispetto alle imprese partecipanti.

Tale tesi interpretativa deve essere rivista a seguito delle modifiche introdotte dai Decreti Sviluppo (DL n. 83/2012, convertito con L. n. 134/2012) e Sviluppo-bis (DL n. 179/2012, convertito con L. n. 221/2012) i quali, oltre a confermare la centralità del contratto di rete quale strumento di politica industriale per aumentare la competitività e la produttività delle PMI favorendo la ricerca, l'innovazione, l'internazionalizzazione e la crescita del sistema economico nazionale, hanno delineato con maggiore precisione il quadro complessivo della normativa sul "contratto di rete", introducendo delle modifiche anche radicali.

I principali elementi di novità riguardano, da un lato, l'identificazione di reti "a regime speciale", dall'altro il riconoscimento (a particolari condizioni) della soggettività giuridica.

Con l'individuazione di "reti a regime speciale" il legislatore dimostra la volontà di aumentare la già rilevante flessibilità dello strumento. Indipendentemente dall'acquisizione (facoltativa) di soggettività giuridica, infatti, si dispone un particolare regime per il contratto di rete che preveda:

1. l'istituzione di un fondo patrimoniale comune;
2. una sede e una denominazione;
3. l'istituzione di un organo comune;
4. lo svolgimento, da parte dell'organo comune, di un'attività, anche commerciale, con i terzi.

In presenza di tutti i predetti requisiti si prevede:

- un regime di autonomia patrimoniale: 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 "in ogni caso";

- l'obbligo di redazione e deposito, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, di un vero e proprio bilancio di esercizio, con riferimento al quale trovano applicazione le disposizioni relative al bilancio di S.p.A. (ove compatibili).

L'aspetto che merita tuttavia maggiore attenzione per le sue ricadute sull'istituto delle reti d'impresa è l'attribuzione (facoltativa e condizionata) di soggettività giuridica, funzionale:

- al definitivo superamento della qualificazione del contratto di rete quale contratto di scambio, consacrandone la natura associativa[1];

- alla maggiore riconoscibilità della rete soggetto, da parte dei terzi, quale autonomo soggetto di imputazione di diritti e obblighi;

- alla maggiore finanziabilità dei programmi sviluppati attraverso lo strumento del contratto di rete, non solo mediante il miglioramento del *rating* riconosciuto alle singole imprese partecipanti, ma anche aprendo alla possibilità giuridica di finanziare la rete in quanto tale.

Il riconoscimento di soggettività giuridica alla rete è, secondo la norma oggi vigente, facoltativa e condizionata all'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese in cui ha sede. Ai fini di tale iscrizione sono necessarie:

- la costituzione di un fondo patrimoniale comune;

- la stipulazione del contratto per atto pubblico, scrittura privata autenticata o atto firmato digitalmente ai sensi dell'art. 25 D.Lgs. n. 82/2005[2].

Per meglio focalizzare cosa differenzia la rete priva di soggettività giuridica dalla rete dotata di soggettività giuridica può essere opportuno richiamare preliminarmente i concetti di personalità e soggettività giuridica.

La personalità giuridica è il più intenso e completo meccanismo di imputazione unitaria al gruppo degli effetti giuridici dell'attività comune e si applica solo alle associazioni riconosciute, alle fondazioni, alle società di capitali e alle cooperative.

Vi sono poi altre forme di soggettività dei gruppi, che possono essere definite intermedie perché da un lato non si riducono alla soggettività delle persone fisiche e dall'altro non assumono l'intensità e la completezza delle caratteristiche tipiche della personalità giuridica. Trattasi delle forme di soggettività collettiva che si applicano alle associazioni non riconosciute, alle società di persone, ai consorzi con attività esterna, ai GEIE (gruppi europei di interesse economico).

All'ente che sorge per effetto della stipulazione di un contratto di rete è in ogni caso da escludere che sia riconosciuta personalità giuridica. Lo stesso Governo italiano, come confermato dalla decisione della Commissione Europea del 26 gennaio 2011, relativa alla causa n. C(2010)8939 (in tema di riconoscimento della sospensione d'imposta per i fondi destinati al fondo patrimoniale comune), ha infatti affermato che la rete di imprese non avrebbe assunto "personalità giuridica autonoma".

Il legislatore nazionale ha comunque ritenuto di attribuire alle reti di imprese la possibilità di acquisire soggettività giuridica, al fine di estendere la già ampia flessibilità dello strumento.

In questa sede può essere opportuno evidenziare che:

- non tutte le reti dotate di soggettività giuridica (reti soggetto) godono anche di autonoma responsabilità patrimoniale: questa caratteristica è infatti appannaggio delle "reti a regime speciale"; in altri termini, il regime di autonomia patrimoniale non è conseguenza diretta e necessaria della scelta di attribuzione della soggettività giuridica;

- solamente nelle reti soggetto, tuttavia, l'organo comune "agisce in rappresentanza" della rete in quanto tale: gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organo comune ricadono in capo alla rete e non in capo ai singoli retisti.

---

1) Che parte della dottrina già riconosceva in virtù dei richiami alla normativa dei contratti plurilaterali con comunione di scopo (cfr. PISANI MASSAMORMILE, A., "Aspetti civilistici del contratto di rete", in Rivista di diritto privato, n. 3/2012, pp. 353 ss.).

2) Sebbene la disposizione non lo preveda espressamente, autorevole dottrina ritiene che il contratto di rete istitutivo di una rete soggetto non possa non prevedere anche un organo comune; l'organo comune, infatti, sarebbe un elemento organizzativo imprescindibile per la gestione delle attività che la rete soggetto intende realizzare (cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Le pubblicità del contratto di rete: questioni applicative, 2013, disponibile su ‹‹http://www.notariato.it/it/primo-piano/studi-materiali/studi-materiali/contratto-di-rete/5-13-i.pdf›› [ultimo accesso: 25/11/2013]).

03 La rappresentanza della rete

Considerata la recente introduzione dello strumento e le numerose modifiche di cui è stato oggetto, emerge la necessità di definire con chiarezza il tema della rappresentanza della rete.

Come stabilito dal legislatore lo strumento rete è per sua natura molto flessibile; fin dall'introduzione dell'istituto, infatti, sono stati individuati due tipi di reti, le cosiddette reti leggere e le reti pesanti.

Per "reti leggere" si intendono quelle non dotate di fondo comune, mentre per "reti pesanti" si devono invece intendere quelle al contrario provviste di dotazione patrimoniale.
Secondo quanto stabilito dalla norma, le reti leggere non possono mai assumere soggettività giuridica mentre quelle pesanti possono facoltativamente assumerla qualora provvedano all'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede dell'ente. Tale precisazione è stata ritenuta rilevante dal legislatore, considerato che ha rappresentato una riformulazione dell'art. 3, co. 4-*quater*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i., ad opera dell'art. 36, co. 4-*bis*, DL n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012).

Il DL n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012) prevede altresì che l'organo comune[3] agisca "*in rappresentanza della rete quando essa acquisti soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, salvo che sia diversamente disposto nello stesso, 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 nell'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza*".

L'organo comune, come elemento facoltativo nelle reti leggere o obbligatorio negli altri casi prima citati, agisce quindi come catalizzatore dei rapporti verso l'esterno, come unico interlocutore e soggetto aggregatore di riferimento; in tema di responsabilità verso i terzi si esprimerà diversamente a seconda che agisca in forza di un mandato con rappresentanza o senza rappresentanza.

Sono, a questo punto, opportune alcune considerazioni legate alla corretta imputazione delle obbligazioni contratte dalla rete e, di conseguenza, alla responsabilità che da queste scaturisce[4].

Nella rete dotata di soggettività giuridica, infatti, l'organo comune agisce nei confronti dei terzi spendendo il nome della rete, intesa come soggetto distinto dalle singole imprese partecipanti, impegnandone in tal modo la responsabilità. In tema di garanzia patrimoniale offerta ai terzi si avrà in primo luogo quella rappresentata dal fondo comune.

Nell'ambito invece delle reti contratto, i rapporti tra l'organo comune e le imprese partecipanti sono riconducibili, in prima istanza, alla figura del mandato con rappresentanza[5]; di conseguenza gli atti posti in essere da parte del rappresentante della rete producono effetti giuridici direttamente in capo alle singole imprese rappresentate, con la conseguenza che delle obbligazioni così assunte rispondono tutti i singoli partecipanti alla rete, anche con i loro patrimoni personali, oltre che con il fondo comune. L'inciso normativo "*salvo che sia diversamente disposto nello stesso*" (contratto) consente di non conferire la rappresentanza all'organo comune, il quale quindi agirà senza spendere il nome dei mandanti,

assumendo in nome proprio i diritti e gli obblighi derivanti dagli atti compiuti[6], con la possibilità di imputarli ai singoli retisti.

Solo le reti a regime speciale potranno godere della limitazione per le obbligazioni assunte dall'organo comune in relazione al programma di rete, con una conseguente necessità di esplicare, nei rapporti con i terzi, in modo chiaro e trasparente, la situazione contrattuale che si viene a creare; diversamente, nel caso in cui l'organo comune stia agendo nell'interesse di uno dei retisti, sarà applicabile quanto disposto dall'art. 2615, co. 2, c.c., ampliandosi quindi l'argine della responsabilità fino a comprendere quella solidale del singolo retista.

---

3) Quale organo comune potrebbe essere nominata l'impresa capofila, una delle imprese partecipanti, o un soggetto terzo; quest'ultimo potrebbe essere o non essere un soggetto passivo IVA, con i conseguenti effetti sulla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

4) Si rinvia per maggiore approfondimento al capitolo 5 "I profili contabili nel contratto di rete".

5) Cfr. Linee guida per i contratti di rete – marzo 2012, p. 69.

6) La norma però limita la discrezionalità dei soggetti partecipanti alla rete nel prevedere che il mandato possa esser conferito senza rappresentanza prevedendo una fattispecie di rappresentanza di tipo matrice legale all'art. 3, comma 4-ter, lettera f) del D.L. n3 5/2009, quando sancisce che "l'organo comune agisce in rappresentanza degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, 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".

04 Una nuova fisionomia del contratto di rete

Per comprendere se una rete di imprese goda o meno di autonoma soggettività tributaria è preliminarmente opportuno chiarire la relazione che lega soggettività tributaria passiva e soggettività di diritto privato; è necessario domandarsi, in particolare, se l'attribuzione di soggettività fiscale presupponga la ricorrenza della soggettività giuridica "civilistica". La dottrina, sul punto, ha proposto due tesi divergenti:

1. teoria "monistica": può esserci soggetto passivo di imposta solo in presenza di persona fisica o di ente dotato di soggettività giuridica di diritto privato[7];

2. teoria "dualistica": il legislatore definisce la soggettività di diritto tributario secondo le proprie esigenze, indipendentemente dalla personalità o dalla soggettività civilistica[8].

La teoria dualistica (o teoria della soggettività tributaria) ha il pregio di tenere in considerazione la previsione di autonoma soggettività passiva ai fini tributari di entità quali eredità giacenti e *trust*[9] e, prima dell'emanazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E/2013, era coerente con l'assunto secondo cui l'attribuzione di soggettività giuridica alla rete non determinava automaticamente la sussistenza di soggettività tributaria autonoma (ai fini dell'IVA o ai fini delle II.DD.) in capo alla stessa[10].

Con la sopraccitata circolare, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto gli effetti fiscali della distinzione tra rete contratto e rete soggetto introdotta dai DD.LL. n. 83/2012 (conv. con L. n. 134/2012) e n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012), confermando la propria adesione alla sopraccitata teoria "monistica".

La rete contratto rimane un modello contrattuale "puro" di rete di imprese, la cui adesione "*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*"[11].

La rete soggetto invece, in quanto autonomo centro di imputazione di interessi e rapporti giuridici in grado di esprimere una propria capacità contributiva, acquista rilevanza anche dal punto di vista tributario, a condizione che si verifichino gli altri specifici presupposti d'imposta. Tale interpretazione è coerente con la soggettività tributaria attribuita ad altri enti collettivi non personificati (associazioni non riconosciute, società semplice, consorzi con attività esterna, GEIE).

4.1 Rete d'imprese come soggetto passivo IVA

Una rete di imprese dotata di soggettività giuridica (rete soggetto) può essere considerata soggetto passivo IVA (e, di conseguenza, soggetto tenuto a dichiarare ai competenti uffici dell'Agenzia delle entrate l'inizio dell'esercizio di un'impresa o professione nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 35, co. 1, DPR n. 633/1972) qualora ricorrano le condizioni previste dalla normativa IVA comunitaria e nazionale.

Come segnalato dalla dottrina[12], la disciplina nazionale dell'IVA non definisce un presupposto di imposta in senso tecnico, ma identifica delle operazioni imponibili caratterizzate da profili soggettivi, oggettivi, territoriali e temporali; l'art. 1 DPR n. 633/1972, infatti, si esprime nei seguenti termini: "L*'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*".

Il profilo oggettivo dell'IVA è definito agli artt. 2, 14, 24, Direttiva n. 2006/112/CE, recepiti negli artt. 2 e 3 DPR n. 633/1972; trattasi delle cessioni di beni e delle operazioni a queste assimilate, delle prestazioni di servizi e delle operazioni a queste equiparate (tra cui rientrano le prestazioni "*verso corrispettivo dipendenti da […] obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte […]*"), le importazioni e gli acquisti intracomunitari.

La nozione di "soggetto passivo IVA" trova invece la sua definizione nell'art. 9, Direttiva n. 2006/112/CE, recepito e specificato nell'ordinamento nazionale negli artt. 1, 4 e 5, DPR n. 633/1972. L'art. 9, Direttiva n. 2006/112/CE propone una nozione amplissima di soggetto passivo, che comprende chiunque eserciti[13]:

- un'attività economica (ossia "*ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi*" e, in particolare, lo "*sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.[…]*");

- in modo indipendente (è esclusa pertanto la soggettività di chiunque sia vincolato da rapporti giuridici che determinino vincoli di subordinazione relativamente a condizioni di lavoro, retribuzione, responsabilità del datore di lavoro, etc.).

La norma nazionale distingue l'esercizio abituale di arti e professioni (di cui all'art. 5 DPR n. 633/1972) dall'esercizio di imprese (di cui all'art. 4, co. 1, DPR n. 633/1972), che comprende:

- lo svolgimento per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività agricole ai sensi dell'art. 2135 c.c. o commerciali ai sensi dell'art 2195 c.c.;

- lo svolgimento di prestazioni di servizi non compresi nell'art. 2195 c.c. se "*organizzate in forma di impresa*".

È importante inoltre richiamare la presunzione legale assoluta di cui all'art. 4, co. 2, n. 2, DPR n. 633/1972: sono sempre considerate effettuate nell'esercizio delle imprese le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate da "[…] altre organizzazioni senza personalità giuridica […]che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole."[14]

Le reti soggetto rientrano tra queste "*organizzazioni senza personalità giuridica*"[15] e, qualora esercitino un'attività commerciale per oggetto esclusivo o principale in modo indipendente, rientrano tra i soggetti passivi IVA. La rete di imprese dotata di soggettività giuridica, in quanto "*organizzazione senza personalità giuridica avente per oggetto l'esercizio di attività commerciali*", è caratterizzata anche da autonoma soggettività tributaria passiva ai fini IVA[16].

In passato l'Agenzia delle Entrate negava questa possibilità in quanto la rete non era considerato un centro autonomo di imputazione di diritti e obblighi. La circolare n. 20/E/2013, recependo il rinnovato quadro normativo, ha riconosciuto la soggettività IVA delle reti soggetto, superando così l'iniziale interpretazione fornita con la circolare n. 4/E/2011.

4.2 Rete d'imprese come soggetto passivo ai fini delle II.DD.

L'iniziale introduzione della rete nel nostro ordinamento ad opera dell'art. 6-*bis*, co. 1 e 2, DL n. 112/2008 era funzionale, come accennato, all'applicazione delle norme previste in materia di distretti, di cui all'art. 1, commi da 366 a 371-*ter*, L. n. 266/2005, ossia al godimento di semplificazioni fiscali (tra cui gli istituti della "tassazione consolidata distrettuale" e della "tassazione concordata"), amministrative, finanziarie e di incentivo alle attività di ricerca e sviluppo.

L'introduzione del contratto di rete di cui al successivo art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009 ha escluso le reti dall'ambito di applicazione della "tassazione consolidata distrettuale" e della "tassazione concordata"

tuttavia il riconoscimento di autonoma soggettività giuridica rende la rete soggetto un'entità distinta dalle imprese partecipanti, in grado di realizzare autonomamente il presupposto IRES e IRAP[17].

Il presupposto oggettivo dell'imposta è, ai sensi dell'art. 72 TUIR, "*il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*" ossia redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa, diversi.

I soggetti passivi IRES sono individuati al successivo art. 73, co. 1, TUIR e comprendono anche gli enti diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato di cui all'art. 73, co. 1, lett. b[18] e c[19], TUIR, con riferimento ai quali il successivo comma 2 precisa che: "*Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le* ***altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo****. […]*".

La norma ha una funzione di chiusura del sistema, al fine di evitare che siano create figure soggettive atipiche al solo scopo di sottrarsi all'applicazione dell'imposta; sono soggetti all'imposta anche gli enti atipici esercenti un'attività commerciale, purché presentino congiuntamente le seguenti caratteristiche[20]:

1. **organizzazione**: deve trattarsi di un "complesso di persone e/o beni stabilmente strutturato per il raggiungimento di uno scopo";

2. **non appartenenza ad altri soggetti passivi**: l'organizzazione non deve essere un segmento, un'articolazione, una divisione di una più ampia organizzazione sottoposta al tributo, ma essere riconoscibile come una struttura distinta;

3. **unitarietà del presupposto**: gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organizzazione sono imputati alla stessa e non in capo ai singoli partecipanti;

4. **autonomia del presupposto**: l'organizzazione deve esprimere una volontà (e una capacità contributiva) distinta da quella dei partecipanti, derivante dalla capacità di autodeterminarsi in vista del raggiungimento del proprio scopo; in altri termini, l'organizzazione non deve essere un mero strumento asservito agli interessi dei partecipanti ma esprimere un proprio interesse, una propria volontà, una propria capacità contributiva.

Tutto ciò considerato, la rete di imprese priva di autonoma soggettività giuridica non rientra tra i soggetti passivi IRES per mancanza del requisito di unitarietà del presupposto, in quanto tutti gli effetti giuridici degli atti compiuti (compresi quelli fiscali) si realizzano in capo alle imprese aderenti e non in capo alla rete in quanto tale.

Come confermato dalla circolare n. 20/E/2013, invece, la rete dotata di soggettività giuridica è una organizzazione non appartenente ad altri soggetti, nei confronti della quale il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma; poiché sono congiuntamente riscontrate tutte le caratteristiche sopra esposte, la rete soggetto assume autonoma soggettività passiva IRES.

Qualora la rete soggetto:

- eserciti l'attività commerciale in via principale o esclusiva, la stessa rientra tra gli enti commerciali dell'art. 73, co. 1, lett. b), TUIR e si applicano le regole di determinazione del reddito imponibile di cui agli artt. 81 e ss. TUIR;

- non eserciti l'attività commerciale in via principale o esclusiva, la stessa rientra tra gli enti non commerciali del successivo art. 73, co. 1, lett. c), TUIR e trovano applicazione gli artt. 143 e ss. TUIR.

4.3 Rete contratto

Alle reti di imprese prive di soggettività giuridica continuano ad essere applicabili le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate fino alle modifiche normative di cui agli artt. 45, DL n. 83/2012 (conv. con L. n. 134/2012) e 36, DL n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012).

La rete contratto, non assumendo soggettività giuridica civilistica, non assume neppure autonoma soggettività passiva ai fini delle imposte dirette ed indirette: l'organizzazione creata attraverso il contratto di rete rappresenta un mero strumento, a disposizione dei retisti, per lo svolgimento della loro attività.

Gli atti compiuti in esecuzione del programma di rete producono i loro effetti direttamente nella sfera giuridica (e quindi fiscale) dei partecipanti alla rete.

La titolarità di beni, diritti, obblighi rimane individuale dei singoli retisti ed è imputabile, pro-quota, agli stessi; laddove presente, l'organo comune incaricato dell'esecuzione del contratto agisce come mandatario con rappresentanza dei retisti e, pertanto, gli atti che pone in essere producono i propri effetti giuridici direttamente nelle sfere individuali dei singoli partecipanti alla rete contratto.

Come confermato dalla circolare n. 20/E/2013, per semplificare le procedure contrattuali e contabili, resta sempre possibile individuare un mandatario senza rappresentanza nell'impresa capofila, in una delle partecipanti, in un soggetto terzo, i cui atti avranno effetto solamente in capo al mandatario con la possibilità, per quest'ultimo di imputarli ai retisti.

Ai fini fiscali, pertanto, i costi e i ricavi derivanti dall'attività svolta per mezzo della rete contratto si realizzano in capo ai singoli retisti, e sono deducibili o imponibili secondo le ordinarie regole fiscali. A titolo di esempio, gli interessi attivi maturati sul conto corrente della rete contratto e le relative ritenute, vanno attribuiti ai retisti proporzionalmente e figureranno nelle singole dichiarazioni fiscali.

Per beneficiare della deducibilità dei costi sostenuti per l'esecuzione del programma di rete, l'impresa retista deve dare dimostrazione della sussistenza del requisito di inerenza ai sensi ed ai fini dell'art. 109, co. 5, TUIR e, pertanto, il riferimento ad attività o beni propri, da cui siano derivati ricavi o altri proventi che abbiano concorso a formarne il reddito. Qualora l'Agenzia delle Entrate contesti la deducibilità di un costo imputato direttamente al retista (nel caso in cui l'organo comune agisca in veste di mandatario con rappresentanza dei contraenti) o ad esso ribaltato dal mandatario senza rappresentanza, potrebbe non essere sufficiente fornire la prova che il suo sostenimento era previsto dal programma di rete, rendendosi invece necessario dimostrare anche l'effettivo sostenimento di tale costo e, soprattutto, la sua riferibilità all'attività economica svolta dall'impresa retista.

Considerata la dicotomia tra reti contratto e reti soggetto è necessario che gli imprenditori e i professionisti consulenti prestino una particolare attenzione agli effetti fiscali che derivano dalle diverse tipologie di rete e ai comportamenti concreti che saranno messi in atto dai retisti e dall'organo comune, al fine di individuare il modello che consenta di realizzare al meglio il programma comune.

È probabile che nella prima fase sia opportuno che il contratto preveda la costituzione di una rete leggera al fine di verificare la compatibilità dei comportamenti imprenditoriali, la fattibilità e l'utilità economica del progetto; a seguito dell'incremento dell'attività comune e del consolidamento dei rapporti con clienti e fornitori, il contratto stesso può essere modificato facendo evolvere il modello originario verso una rete pesante o addirittura verso una rete soggetto.

---

6) La norma però limita la discrezionalità dei soggetti partecipanti alla rete nel prevedere che il mandato possa esser conferito senza rappresentanza prevedendo una fattispecie di rappresentanza di tipo matrice legale all'art. 3, comma 4-ter, lettera f) del D.L.

n3 5/2009, quando sancisce che "l'organo comune agisce in rappresentanza degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, 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".

7) Cfr. FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario – Parte Generale, Padova 2008, pp. 249-250.

8) Cfr. BEGHIN, M., Diritto tributario – Princìpi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, Padova 2011, p. 75.

9) Cfr. BEGHIN, M., Diritto tributario – Princìpi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, Padova 2011, p. 75.

10) A differenza dell'attribuzione di personalità giuridica che avrebbe determinato invece in capo alla rete anche l'attribuzione di soggettività tributaria.

11) Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E/2011 e risoluzione n. 70/E/2011.

12) Cfr. FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario – Parte Speciale, Padova 2008, p. 678.

13) Cfr. FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario – Parte Speciale, Padova 2008, p. 689.

14) Cfr. FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario – Parte Speciale, Padova 2008, p. 678.

15) Così come vi ricadono, per esempio, le associazioni professionali. MANDÒ, G., MANDÒ, D., Manuale dell'imposta sul valore aggiunto, Milanofiori 2011, p. 91.

16) Sul punto la circolare n. 20/E/2013 non ha riproposto la distinzione tra reti aventi quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole e quelle che non lo hanno, effettuata dalla scrivente sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, nonostante tale dicotomia dovrebbe avere rilievo anche ai fini IVA.
Si segnala, infatti, che l'art. 4, co. 2, n. 2, DPR n. 633/1972, che delinea il presupposto soggettivo del tributo, stabilisce che rientrano nel suo campo di applicazione tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dagli enti commerciali. Con riferimento agli enti non commerciali (ossia quegli enti che non hanno quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole), il comma 4 del medesimo articolo assoggetta al tributo, invece, le sole cessioni e prestazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole svolte per professione abituale.

17) La classificazione della rete soggetto tra i soggetti passivi IRES di cui all'art. 73, co. 1, lett. b), TUIR determina l'attribuzione, in capo alla rete, anche di autonoma soggettività passiva IRAP ai sensi degli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 446/1997.

18) Ossia aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

19) Ossia non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, soggetti ad IRES limitatamente alle attività commerciali.

20) Cfr. FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario – Parte Speciale, Padova 2008, pp. 233 ss..

05 I profili contabili nel contratto di rete

Tra i numerosi interventi contenuti nel DL n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012) alcuni mirano a semplificare la disciplina del contratto di rete (si vedano, per esempio, la riduzione degli adempimenti e dei costi relativi alla costituzione e alla modifica del contratto), altri hanno invece chiarito alcuni elementi che, nella previgente normativa, erano alquanto incerti (*in primis* la soggettività giuridica della rete).

Le modifiche citate hanno inoltre consentito di definire alcuni temi operativi particolarmente rilevanti per le imprese aderenti. La mancanza di soggettività giuridica, infatti, non permetteva alla "rete" di stipulare contratti, di acquistare beni e servizi, assumere personale ed effettuare investimenti autonomamente. I retisti, di conseguenza, avrebbero dovuto individuare l'impresa che avrebbe stipulato questi contratti e le successive modalità di ripartizione, determinando non poche difficoltà nella gestione contabile e fiscale degli investimenti effettuati, delle agevolazioni ricevute, dei costi sostenuti e dei ricavi prodotti.

Tali questioni operative continueranno a presentarsi con riferimento alle reti contratto, nelle quali i costi sostenuti e i contratti stipulati dovranno essere imputati secondo le regole ordinarie in tema di mandato con o senza rappresentanza.

Con le ultime modifiche normative il legislatore distingue le seguenti fattispecie di reti:

- "reti leggere", caratterizzate dai soli contenuti obbligatori, sprovviste di fondo patrimoniale comune e non necessariamente dotate di un organo comune;

- "reti pesanti", dotate di un fondo patrimoniale comune ed eventualmente di un organo comune, le quali a loro volta possono acquisire la soggettività giuridica alle condizioni previste, divenendo così delle "reti soggetto".

Poiché gli imprenditori partecipanti alla rete possono scegliere il modello di rete che più si adatta alle proprie esigenze, è importante sottolineare che l'adozione di un modello piuttosto di un altro orienta il comportamento contabile che deve essere assunto; non essendo stati ancora formulati specifici documenti di prassi riguardanti gli effetti giuridici e contabili della partecipazione ad un contratto di rete sarà necessario fare riferimento ai principi generali e applicare, per analogia, la disciplina prevista per istituti simili.

5.1 Le diverse tipologie del contratto di rete

L'individuazione di alcune categorie di rete consente di identificare il trattamento contabile applicabile a ciascuna di queste; la rappresentazione contabile, infatti, non può prescindere dai fatti giuridici alla stessa sottostanti.

In primo luogo, sulla base dei fabbisogni anche finanziari del programma di rete, è prevista la possibilità di istituire un fondo patrimoniale comune che contribuisce a dare maggiore solidità al programma di rete e consente di distinguere tra "reti leggere" e "reti pesanti" come sopra definite.

Sulla base dell'attribuzione o meno di soggettività giuridica, la normativa attuale suddivide di fatto i contratti di rete nelle due seguenti macro-categorie:

- "reti contratto", ossia contratti di rete senza soggettività giuridica;

- "reti soggetto", con soggettività giuridica[21];

In modo trasversale la normativa attuale prevede poi che, indipendentemente o meno dall'assunzione della soggettività giuridica, alla rete possa essere attribuita anche una autonomia patrimoniale; la limitazione della responsabilità viene in tal caso controbilanciata da specifici obblighi informativi. Per semplicità potremmo definire le reti dotate di autonomia patrimoniale "reti a regime speciale"[22].

Combinando le varie possibilità sopra esposte possono essere identificate le seguenti tipologie di reti:

1. rete contratto leggera: il contratto di rete (indipendentemente dall'adozione o meno dell'organo comune) non prevede la costituzione di un fondo patrimoniale comune;

2. rete contratto pesante: il contratto di rete prevede la costituzione di un fondo patrimoniale comune ma non ha né i requisiti per acquisire autonomia patrimoniale, né i requisiti per acquisire soggettività giuridica;

3. rete contratto a regime speciale: il contratto di rete prevede la costituzione di un fondo patrimoniale comune e le caratteristiche necessarie per acquisire l'autonomia patrimoniale, ma non acquisisce soggettività giuridica;

4. rete soggetto semplice (non a regime speciale): acquisisce la soggettività giuridica ma non possiede i requisiti per acquisire autonomia patrimoniale;

5. rete soggetto a regime speciale: acquisisce sia la soggettività giuridica, sia l'autonomia patrimoniale.

All'interno delle tipologie di contratto di rete identificate c'è uniformità di trattamento ai fini contabili; esaminiamo gli obblighi contabili e pubblicitari corrispondenti a ciascuna specifica categoria.

5.2 Reti contratto leggere

La rete contratto leggera non è soggetta ad alcun obbligo contabile né di pubblicità; l'eventuale organo comune o l'impresa capofila possono comunque impostare un sistema di rilevazioni contabili facoltativo, più o meno articolato, finalizzato esclusivamente al controllo di gestione del progetto di rete e alla rendicontazione dell'attività complessiva svolta dalla rete ai singoli retisti.

In assenza di soggettività giuridica, infatti, tutti i fatti giuridici derivanti dallo svolgimento del programma di rete sono imputabili, con modalità diverse, esclusivamente ai retisti o all'eventuale mandatario senza rappresentanza[23], chiamato ad agire in nome proprio e per conto proprio e/o dei retisti.

Si possono proporre le seguenti ipotesi di gestione della rete contratto leggera:

a. imputaione diretta ai retisti: tutti i fatti giuridici derivanti dallo svolgimento del programma di rete sono imputati direttamente ai retisti secondo le quote e le modalità previste dal contratto di rete (anche prevedendo un mandatario con rappresentanza che agisca in nome e per conto degli stessi);

b. mandatario senza rappresentanza (imputazione delle singole operazioni): tutti i fatti giuridici derivanti dallo svolgimento del programma di rete sono imputati ad un mandatario senza rappresentanza che agisce in nome proprio e per conto dei retisti e successivamente ribaltati dal mandatario ai retisti secondo le quote e le modalità previste dal contratto di rete; ogni

singola operazione sarà ripartita pro-quota ai retisti;

c. mandatario senza rappresentanza (imputazione del saldo di gestione): tutti i fatti giuridici derivanti dallo svolgimento del programma di rete sono imputati ad un mandatario senza rappresentanza (organo comune, se istituito, impresa capofila, soggetto terzo) che agisce in nome e per conto proprio ma con l'obbligo di ripartire il risultato della gestione (sia esso attivo o passivo) tra i retisti secondo le quote e le modalità previste dal contratto di rete.

Nulla sembra vietare che il contratto di rete possa anche prevedere una combinazione delle tre ipotesi succitate, disponendo per alcune operazioni l'imputazione diretta ai retisti, per altre l'assunzione da parte del mandatario senza rappresentanza con ribaltamento diretto e per le rimanenti l'imputazione in via definitiva al mandatario senza rappresentanza con ripartizione del saldo di gestione.

Il contratto di rete dovrà quindi, nel rispetto della legge e dei principi generali dell'ordinamento giuridico, regolamentare le modalità di ripartizione dei diritti e delle obbligazioni derivanti dal programma della rete tra i diversi soggetti coinvolti (retisti ed eventualmente mandatario)[24].

Dalla specifica modalità di ripartizione dei diritti e delle obbligazioni derivanti dal programma della rete tra i soggetti coinvolti adottata discendono i diritti e le obbligazioni individuali dei singoli retisti, da rappresentare nella contabilità di questi ultimi. Solo la preventiva identificazione del modello di ripartizione prescelto consente, pertanto, la determinazione delle adeguate e corrette modalità di contabilizzazione delle operazioni di rete.

Aspetti civilistici delle diverse tipologie di gestione della rete contratto leggera
Ipotesi a: imputazione diretta ai retisti.
La gestione del programma di rete mediante la ripartizione tra i retisti di diritti e obbligazioni (diretta o mediata dall'intervento di un mandatario con rappresentanza), benché teoricamente possibile, comporta notevoli rischi legati alle incertezze interpretative su responsabilità solidale dei retisti, custodia e disponibilità dei beni, regolamentazione delle comproprietà, etc..

Tale modalità di gestione non sembra adatta a progetti di rete complessi, mentre potrebbe essere adottata quando il progetto di rete preveda unicamente la ripartizione di alcune spese (spese pubblicitarie, spese di ricerca, spese per analisi di mercato, etc.). In tal caso è comunque necessario valutare le problematiche derivanti dalla responsabilità solidale tra i retisti coobbligati[25]. Considerazioni analoghe possono essere fatte in tema di gestione delle comproprietà con la maggiore complessità derivante dal fatto che sia per le immobilizzazioni sia per i beni merce occorrerà regolamentare le responsabilità del soggetto che avrà il possesso dei beni nonché la gestione dell'utilizzo e/o dell'eventuale vendita dei beni posto che in assenza dell'unanimità dei consensi si dovrà ricorrere a quanto previsto in tema di comproprietà dagli artt. 1100 e ss. c.c..

Ipotesi b: mandatario senza rappresentanza (imputazione delle singole operazioni).
La gestione del programma di rete con l'imputazione di diritti e doveri in capo ad un mandatario senza rappresentanza e la successiva imputazione, da parte di quest'ultimo, delle singole operazioni ai retisti ha il vantaggio, rispetto all'ipotesi precedente, di regolare la responsabilità applicando lo schema del mandato senza rappresentanza. Rimane tuttavia inalterata la questione della regolamentazione delle comproprietà qualora fossero trasferiti ai retisti diritti di proprietà su beni indivisibili, siano essi beni strumentali e/o beni merce.

Ipotesi c: mandatario senza rappresentanza (imputazione del saldo di gestione).
Tale soluzione consentirebbe di risolvere i problemi evidenziati nelle ipotesi precedenti in quanto i diritti e le obbligazioni resterebbero in via definitiva in capo al mandatario e la regolamentazione avverrebbe attraverso la quantificazione di un saldo di gestione attivo o passivo da ripartire tra i retisti.

Considerato che in tal caso il rischio dell'iniziativa della rete ricadrà in primis in capo al mandatario senza rappresentanza, quest'ultimo dovrà tutelarsi attraverso idonee garanzie e dovrà altresì essere ben regolata la responsabilità solidale tra i retisti.

Conseguenze contabili delle diverse tipologie di gestione della rete contratto leggera
Gli aspetti contabili delle operazioni poste in essere riguarderanno unicamente i soggetti coinvolti nel contratto di rete (retisti ed eventuale mandatario) ma non la rete in quanto tale (in quanto sprovvista di autonoma soggettività giuridica).

Ipotesi a: imputazione diretta ai retisti.
In caso di ripartizione pro-quota dei costi tra i retisti vi sarà la contabilizzazione nella corrispondente voce di costo, nel rispetto dei consueti principi di competenza ed inerenza. Per i retisti tenuti alla redazione del bilancio, nei conti d'ordine andranno evidenziate e quantificate eventuali responsabilità solidali; analogamente si dovrà procedere in caso di ripartizione pro-quota dei ricavi[26].

L'acquisto pro-quota della proprietà di beni indivisibili, siano essi collocabili tra le immobilizzazioni o tra le rimanenze, si presenta invece più problematica. In tal caso, infatti, si ritiene che la quota di proprietà indivisa dei beni vada comunque rilevata tra le immobilizzazioni e/o tra le rimanenze. Per quanto riguarda le immobilizzazioni, tuttavia, il programma di rete dovrebbe quantomeno prevedere le aliquote di ammortamento che tutti i retisti dovranno applicare, in quanto non sembra ragionevole poter ipotizzare aliquote di ammortamento diverse per quote dello stesso bene. I retisti tenuti alla redazione del bilancio, inoltre, evidenzieranno nei conti d'ordine sia le comproprietà dei beni "di rete" presso l'azienda (da considerare, per la quota parte degli altri retisti, beni di terzi presso l'azienda), sia le comproprietà dei beni "di rete" presso terzi (da considerare, per la quota appartenente al retista, beni propri presso terzi).
Come sopra ricordato, tuttavia, qualora il progetto di rete preveda l'acquisto di beni e lo svolgimento di una attività d'impresa è opportuno valutare la possibilità di ridurre le complessità facendo ricorso allo schema del mandato senza rappresentanza.

Ipotesi b: mandatario senza rappresentanza (imputazione delle singole operazioni).
In questa ipotesi tutti i fatti giuridici derivanti dal contratto di rete trovano imputazione nella contabilità del mandatario, il quale effettuerà le seguenti rilevazioni contabil[27].

VEN	Acquisti Beni / Servizi per conto della rete		X	
VFN		Debiti v/Fornitori		X
Rilevazione di costi (mandatario)				

VFP	Crediti v/Clienti		X	
VEP		Vendite per conto della rete		X
Rilevazione di ricavi (mandatario)				

VFP	Credito v/Retista A		X	
VEP		Riaddebito acquisti Beni / Servizi per conto della rete		X
Imputazione ai retisti dei costi (mandatario)				

VEN	Riaccredito ricavi di vendita per conto della rete		X	
VFN		Debito v/Retista A		X
Imputazione ai retisti dei ricavi (mandatario)				

Alla rilevazione contabile del mandatario corrisponderà una rilevazione contabile da effettuarsi a cura del retista. A titolo esemplificativo:

VFP	Credito v/Mandatario		X	
VEP		Riaccredito ricavi di vendita per conto della rete		X

Imputazione ai retisti dei ricavi (retista)

In dottrina è stato consigliato di utilizzare dei conti di acquisto e vendita transitori in quanto le operazioni effettuate dal mandatario per conto della rete non generano costi e ricavi propri del mandatario.

L'impiego di conti transitori, tuttavia, non consente di evidenziare contabilmente i costi e i ricavi sostenuti per conto della rete; utilizzando specifici conti economici accesi con riferimento al programma di rete, è possibile:

- conservare l'evidenza contabile dei costi e dei ricavi sostenuti dal mandatario senza rappresentanza per conto dei retisti;

- azzerare, qualora lo si ritenga opportuno, le partite di costo e di ricavo in sede di redazione del bilancio del mandatario riclassificando all'interno della stessa voce sia il costo/ricavo, sia il ribaltamento dello stesso ai retisti.

La conservazione da parte del mandatario senza rappresentanza dell'evidenza contabile dei costi e dei ricavi sostenuti per conto della rete potrebbe rivelarsi molto utile nel caso in cui il mandatario sia l'organo comune di una rete contratto a regime speciale e, come tale, sia tenuto alla redazione e deposito della situazione patrimoniale "di rete".

Ipotesi c: mandatario senza rappresentanza (imputazione del saldo di gestione).
Il mandatario dovrà registrare in contabilità tutte le attività, le passività, i costi, i ricavi in appositi conti dedicati, determinare extra-contabilmente il saldo netto complessivo da ripartire tra i retisti secondo le indicazioni stabilite nel contratto di rete e imputare l'eventuale saldo netto tra i costi (voce B.14 del bilancio CE) con la seguente scrittura:

VEN	Saldo attivo della gestione del programma di rete		X	
VFN		Debito v/Retista A		X

Rilevazione del saldo attivo di gestione del programma di rete (mandatario)

oppure tra i ricavi (voce A.5 del bilancio CE) con la seguente scrittura:

VFP	Credito v/Retista A		X	
VEP		Saldo passivo della gestione del programma di rete		X

Rilevazione del saldo passivo di gestione del programma di rete (mandatario)

È comunque opportuno che il mandatario accenda degli appositi conti relativi alla rete di imprese, in modo da tenere separate nella contabilità generale tutte le operazioni attive e passive relative al programma di rete. In questa ipotesi le rilevazioni contabili del mandatario potrebbero essere, per esempio:

VEN	Acquisti merci per conto della rete		X	
VFN		Debiti v/Fornitori		X
Rilevazione di costi per l'acquisto di merci (mandatario)				

VFP	Crediti v/Clienti		X	
VEP		Vendite merci per conto della rete		X
Rilevazione di ricavi per la vendita di merci (mandatario)				

VEN	Consulenze per conto della rete		X	
VFN		Debiti v/Fornitori		X
Rilevazione di costi per servizi (mandatario)				

VEN	Macchinario per la rete		X	
VFN		Debiti v/Fornitori		X
Rilevazione di costi per l'acquisto di macchinari (mandatario)				

Dopo la chiusura dell'esercizio o del diverso periodo previsto dal contratto di rete[28] il mandatario dovrà determinare il saldo di gestione e ripartirlo pro-quota tra i retisti[29], i quali dovranno effettuare le seguenti rilevazioni contabili.

VFP	Credito v/mandatario		X	
VEP		Saldo attivo della gestione del programma di rete		X
Rilevazione del saldo attivo di gestione del programma di rete (retista)				

VEN	Saldo passivo della gestione del programma di rete		X	
VFN		Debito v/mandatario		X
Rilevazione del saldo passivo di gestione del programma di rete (retista)				

Va infine ricordata la necessità, per tutte le società tenute alla redazione del bilancio, di menzionare oltre alla partecipazione alla rete anche l'eventuale assunzione di responsabilità illimitata quantificandone, ove possibile, l'importo del rischio.

5.3 Reti contratto pesanti

Il fondo patrimoniale comune nelle reti contratto pesanti e la contabilizzazione dei conferimenti

Come noto, le reti contratto pesanti si differenziano dalle reti contratto leggere in quanto sono dotate (a differenza di queste ultime) di un fondo patrimoniale comune. La legge, tuttavia, non disciplina il fondo patrimoniale comune limitandosi a richiamare, "*in quanto compatibili*" e nella sola ipotesi delle reti a regime speciale, gli artt. 2614 c.c. e 2615, co. 2, c.c. in tema di consorzi.

Non avendo la rete contratto soggettività giuridica e non potendo quindi essere un centro autonomo di imputazione di diritti ed obbligazioni, per la disciplina del fondo patrimoniale comune si ritiene di poter fare riferimento al fondo patrimoniale previsto dagli artt. 167 e ss. c.c.; tra i due fondi sono infatti

presenti molte similitudini:

- esistenza di beni e denaro;
- destinazione degli stessi ad uno scopo specifico;
- assenza di un soggetto terzo dotato di soggettività giuridica (la famiglia, il contratto di rete).

Così come nel fondo patrimoniale ai sensi degli artt. 167 e ss. c.c. i beni restano di esclusiva proprietà dei coniugi, anche nelle reti contratto pesanti i beni restano di esclusiva proprietà dei retisti, che tuttavia li "destinano" al programma comune oggetto del contratto di rete. Fatte tali premesse, si possono fare le seguenti considerazioni:

- il fondo patrimoniale si realizza mediante l'apposizione di un "vincolo di destinazione" su determinati beni;
- il presupposto per l'esistenza del vincolo è la valida esistenza del contratto di rete redatto secondo le norme di legge;
- l'apposizione del vincolo, così come nel fondo patrimoniale ai sensi degli artt. 167 e ss. c.c., potrà essere fatto valere nei confronti dei terzi per i soli beni caratterizzabili da un regime che renda nota ai terzi l'esistenza del vincolo (beni immobili, beni mobili registrati, titoli di credito, etc.).

Per quanto riguarda il conferimento di denaro si precisa che alla rete contratto, pur essendo priva di soggettività giuridica, può essere attribuito un codice fiscale che le consente di aprire un conto corrente e depositare in banca le somme di denaro apportate dai retisti. Dette somme resteranno di proprietà dei retisti ma saranno destinate al programma comune di rete e gestite dal rappresentante previsto dal contratto di rete stesso; l'intestazione del conto corrente rende nota la destinazione delle somme depositate al fondo comune della rete[30].

Per quanto riguarda gli aspetti contabili del conferimento al fondo patrimoniale comune da parte dei retisti nelle reti contratto pesanti (anche a regime speciale) si ritiene che:

- con riferimento alle dotazioni di denaro, i retisti dovranno contabilizzare le somme destinate al fondo patrimoniale tra le voci dell'attivo circolante[31];
- con riferimento ai beni "vincolati" al fondo, non vi saranno scritture contabili da eseguire (in quanto detti beni restano di proprietà del retista).

In entrambi i casi dovranno essere evidenziati, in nota integrativa, i vincoli di destinazione.

Aspetti civilistici
Sulla base delle considerazioni fatte innanzi, nel silenzio del legislatore, la rete contratto pesante sarebbe soggetta alla seguente disciplina:

- per le obbligazioni contratte in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti sia sul fondo comune sia sui singoli retisti, i quali risponderanno quindi illimitatamente e solidalmente, o meno, secondo le medesime considerazioni fatte per la rete "contratto leggera";
- per le obbligazioni contratte non in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti solo sui singoli retisti, i quali risponderanno quindi illimitatamente e solidalmente, o meno, secondo le medesime considerazioni fatte per la rete "contratto leggera";

- i beni acquistati con i contributi versati dai retisti al fondo dovrebbero rientrare nel fondo. A tale conclusione si giungerebbe in analogia alla linea giurisprudenziale che, trattando del fondo patrimoniale ai sensi dell'art. 167 e ss. c.c., afferma che il vincolo di destinazione già esistente su un bene del fondo, alienato, si trasferisce sulla somma ricavata e su altro bene eventualmente acquistato con il ricavato[32];

- i singoli retisti non possono chiedere la divisione del fondo patrimoniale, salvo diversa previsione del contratto di rete;

- i creditori particolari del singolo retista non possono valersi sui beni facenti parte del fondo medesimo in quanto, ragionando in analogia con la disciplina del fondo patrimoniale ai sensi dell'art. 167 e ss. c.c., l'apposizione del vincolo di destinazione comporta una limitazione alla esecuzione da parte dei terzi, creditori del singolo retista, sui beni vincolati al fondo.

Conseguenze contabili
Per ciò che riguarda invece gli aspetti contabili del contratto di rete, nella rete contratto pesante a regime "non speciale" la legge non prevede l'obbligo di tenuta di scritture contabili né l'obbligo di predisposizione di situazioni patrimoniali.

Con riferimento agli aspetti contabili dei singoli retisti, si rimanda alle considerazioni svolte con riferimento alle reti contratto leggere.

5.4 Reti contratto a regime speciale

Tale tipologia di contratto di rete comporta notevoli difficoltà interpretative legate al fatto che alla rete viene assegnata autonomia patrimoniale in assenza di soggettività giuridica. Si cercherà pertanto, nel limite del possibile, di fornire una interpretazione coerente.

Aspetti civilistici
Qualora la rete contratto pesante, oltre all'istituzione di un fondo patrimoniale comune, preveda la nomina di un organo comune destinato a svolgere attività, anche[33] commerciale, con i terzi, il contratto di rete assume autonomia patrimoniale[34].

In merito va sottolineato che l'assunzione dell'autonomia patrimoniale e il conseguente obbligo di deposito della situazione patrimoniale derivano direttamente dalla previsione contrattuale, indipendentemente dall'effettivo svolgimento dell'attività. I terzi che contraggono con la rete sono portati a conoscenza, grazie alla pubblicità legale del contratto di rete, dell'eventuale regime di autonomia patrimoniale della rete e potranno regolarsi di conseguenza, anche richiedendo garanzie aggiuntive.

Il regime delineato dalle norme ha creato una tipologia contrattuale che tenta di soddisfare due esigenze apparentemente contrapposte tra loro e che sembra non potersi ricondurre, nel sistema legislativo italiano, ad alcuna fattispecie similare. La prima esigenza consiste nell'incentivare i contratti di rete nel rispetto delle limitazioni poste dall'Unione Europea ai fini dell'autorizzazione dell'agevolazione fiscale[35]. La seconda esigenza è quella di fornire uno schermo protettivo ai partecipanti alla rete attraverso la limitazione della responsabilità.

Poiché l'autorizzazione dell'agevolazione da parte dell'Unione Europea è riconosciuta solo se la rete non risulta essere dotata di soggettività giuridica, per poter soddisfare entrambe le esigenze sopra riportate è stato necessario prevedere una fattispecie originale di un "non soggetto" (la rete) dotato di autonomia patrimoniale.

In particolare, la norma prevede che:

- 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;

- si applicano, in quanto compatibili, gli artt. 2614 e 2615, co. 2, c.c. in tema di consorzi:

  - per effetto dell'art. 2614, co. 1, c.c., il fondo patrimoniale risulta costituito sia dai contributi versati dai retisti, sia da tutti i beni che sono stati acquistati con questi contributi;

  - per effetto dell'art. 2614, co. 2, primo periodo, c.c., non è possibile chiedere la divisione del fondo patrimoniale per la durata del contratto di rete;

  - per effetto dell'art. 2614, co. 2, secondo periodo, c.c., i creditori particolari del singolo retista non possono valersi sui beni facenti parte del fondo medesimo[36];

  - per effetto dell'art. 2615, co. 2, primo periodo, c.c., per le obbligazioni assunte dagli organi della rete per conto dei singoli retisti, questi ultimi rispondono solidalmente col fondo patrimoniale;

  - per effetto dell'art. 2615, co. 2, secondo periodo, c.c., in caso di insolvenza nei rapporti fra i retisti il debito dell'insolvente si ripartisce fra tutti in proporzione dei "conferimenti" al fondo.

Da quanto esposto sembrerebbe quindi che siano i terzi contraenti a dover valutare se e come tutelare il proprio credito richiedendo all'organo comune garanzie aggiuntive qualora:

- le obbligazioni siano contratte dall'organo comune;

- le obbligazione siano assunte in relazione al programma comune di rete;

- la rete non abbia soggettività giuridica;

- il fondo patrimoniale comune non risulti manifestamente capiente.

In tal caso, infatti, il terzo contraente non potrà far valere il proprio credito nei confronti del singolo retista, poiché delle obbligazioni assunte risponde il solo fondo patrimoniale e neppure potrà, in caso di cessione di beni, rivalersi sui beni ceduti, in quanto gli stessi saranno di proprietà dello stesso retista non responsabile.

Conseguenze contabili
Con riferimento agli aspetti contabili dei singoli retisti si rimanda a quanto detto per la rete contratto pesante.

Con riferimento invece agli aspetti contabili del contratto di rete a regime speciale, la legge prevede che "*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*".

Essendo la rete priva di soggettività giuridica e non potendo la stessa essere un centro di imputazione di rapporti giuridici attivi e passivi, tale bilancio dovrà rappresentare attività, passività, costi e ricavi che sono giuridicamente imputabili a soggetti diversi dalla rete e che, per tale motivo, devono per forza transitare nella contabilità dei retisti o in quella del mandatario senza rappresentanza.

Nonostante una posizione dottrinale minoritaria faccia derivare dall'obbligo di redazione e deposito della situazione patrimoniale l'obbligo di tenuta delle scritture contabili[37], sia l'art. 2214 c.c., sia l'art. 14 DPR n. 600/1973 presuppongono l'esistenza di un "soggetto imprenditoriale" che, nella fattispecie qui esaminata, non sussiste. La rete contratto nelle sue diverse forme, pertanto, non pare soggetta ad un obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Si ritiene, di conseguenza, che la situazione patrimoniale possa comunque essere redatta dall'organo comune adottando le tecniche contabili utilizzate per la redazione del bilancio consolidato, attingendo dalle contabilità dei retisti o del mandatario senza rappresentanza e consolidando tutte le operazioni effettuate dall'organo comune in relazione al programma di rete, senza necessariamente tenere una ulteriore, distinta, contabilità.

In detto bilancio, inoltre, dovrebbero essere evidenziate esclusivamente le operazioni effettuate dall'organo comune "in relazione" al programma di rete. Eventualmente occorrerà indicare tra i conti d'ordine le obbligazioni assunte dall'organo comune per conto dei singoli consorziati, per le quali risponde in solido il fondo patrimoniale ai sensi dell'art 2615, co. 2, c.c..

La situazione patrimoniale
Come anticipato, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale l'organo comune deve redigere una situazione patrimoniale osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio di esercizio della S.p.A. (art. 2423 e ss. c.c.) e depositarla presso l'ufficio del Registro delle Imprese del luogo ove ha sede la rete[38]. Si applica inoltre, in quanto compatibile, l'art. 2615-*bis*, co. 3, c.c..

L'espressione "situazione patrimoniale" redatta osservando (come per i consorzi) le disposizioni relative al bilancio di esercizio della società per azioni di cui all'art. 2423 e ss. c.c. deve intendersi equivalente a quella di "bilancio delle società" di cui al citato art. 2423 c.c..

L'organo comune è tenuto, pertanto, a depositare una "situazione patrimoniale" (ossia un vero e proprio bilancio) composta dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa; dovranno inoltre essere adottati i criteri di valutazione di cui all'art. 2426 c.c..

Si ritiene che sia possibile applicare anche l'art. 2435-bis c.c., redigendo pertanto la situazione patrimoniale di rete in "forma abbreviata", qualora ne ricorrano i presupposti[39].

La situazione patrimoniale deve essere depositata entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio (e non entro i 30 giorni dalla data di approvazione come previsto per i bilanci delle società); in caso di coincidenza dell'esercizio sociale con l'anno solare, il deposito dovrà quindi essere effettuato entro fine febbraio.

Relativamente alle sanzioni per il ritardo o l'omesso deposito della situazione patrimoniale entro i termini di legge, si fa riferimento all'art. 2630 c.c. (Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi) che prevede una sanzione amministrativa pecuniaria in capo agli amministratori e sindaci da euro 103,00 a euro 1.032,00 per ogni amministratore e sindaco.

Nella comunicazione del Registro delle Imprese di Padova del 19 febbraio 2013, avente ad oggetto la situazione patrimoniale dei consorzi ma applicabile anche alla situazione patrimoniale delle reti, si dispone che "*detta situazione comprende oltre allo stato patrimoniale anche il conto economico e la nota integrativa. L'adempimento non comporta invece il deposito del verbale di approvazione della situazione patrimoniale né dell'elenco dei consorziati*".

Finalità dell'adempimento
Il legislatore ha previsto questo adempimento sia come forma di rendicontazione alle imprese contraenti, sia come forma di tutela dei terzi, considerando che le reti "a regime speciale", per le loro caratteristiche,

svolgono delle attività che possono assumere volumi di affari anche rilevanti. In particolare si segnala che:

- tale adempimento è obbligatorio solo nei casi in cui l'organo comune svolga attività, anche commerciale, vero terzi;
- la norma è collocata nell'ambito delle disposizioni concernenti il regime di responsabilità patrimoniale;
- la redazione della situazione patrimoniale è preordinata al suo deposito per darne pubblicità;
- è prevista l'applicazione dell'art. 2615-bis c.c. concernente la comunicazione degli elementi identificativi della rete negli atti e nella corrispondenza della stessa (sede, ufficio Registro delle Imprese, numero di iscrizione);
- ha l'obiettivo di fornire un'adeguata informazione della consistenza e dell'impiego del fondo patrimoniale;
- consente di riportare tutte le entrate (derivanti dagli apporti dei contraenti e dalle eventuali vendite a favore di terzi) e le spese di competenza dell'anno.

I principi da rispettare
La situazione patrimoniale deve essere redatta rispettando i principi previsti dagli artt. 2423, 2423-*bis*, 2423-*ter* c.c., ossia:

- principio della **chiarezza**: cioè esporre con semplicità le voci che compongono la situazione patrimoniale;
- principio della **rappresentazione veritiera e corretta**: cioè certezza nel tempo e nell'importo dei valori indicati, la possibilità di un loro riscontro, la corretta riepilogazione nel rendiconto;
- principio della **competenza economica**: cioè riportare tutte le entrate e le spese di competenza senza considerare la data dell'incasso o del pagamento.

5.5 Reti soggetto

L'art. 3 comma 4-*quater* del DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i., così come modificato dai DD.LL. n. 83/2012 (conv. con L. n. 134/2012) e n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012), subordina l'acquisizione della soggettività giuridica da parte della rete alla iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.

Detta facoltà può essere esercitata quando "*è prevista la costituzione del fondo comune*" e a condizione che il contratto sia "*stipulato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero per atto firmato digitalmente a norma dell'articolo 25 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82*"[40].

Nonostante il tenore letterale dell'art. 3, co. 4-*quater*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i., una lettura sistematica della norma sembrerebbe ritenere indispensabile, ai fini dell'acquisizione della soggettività giuridica, anche l'istituzione di un organo comune.

Come già chiarito in precedenza, l'acquisizione della soggettività giuridica non è condizione né necessaria né sufficiente per ottenere anche l'autonomia patrimoniale del contratto di rete.

Indipendentemente o meno dalla presenza di autonomia patrimoniale, per alcuni aspetti, gli adempimenti contabili delle reti soggetto risultano uguali. Si ritiene pertanto corretto analizzare in via preliminare tali aspetti comuni.

Gli aspetti contabili comuni nelle reti soggetto
Scritture contabili relative alla costituzione del fondo patrimoniale.
La costituzione del fondo patrimoniale comune in questo caso è rilevata come un vero e proprio conferimento, in primo luogo con l'emersione di un debito in capo a ciascuna impresa retista per l'apporto sottoscritto ma non ancora effettuato e in secondo luogo con l'effettuazione del conferimento vero e proprio.

VEN	Partecipazione alla rete		X	
VFN		Debito v/Fondo Patrimoniale		X
Rilevazione della partecipazione alla rete soggetto (retista)				

VFP	Debito v/Fondo Patrimoniale		X	
VFN		Banca c/c		X
Conferimento in denaro (retista)				

VFP	Debito v/Fondo Patrimoniale		X	
VFP VEN	Passività conferite			
VFN VEP		Attività conferite		X
Conferimento in natura (retista)				

VFN	Retista A c/apporto		X	
VFN		Fondo Patrimoniale		X
Rilevazione della partecipazione alla rete soggetto (rete)				

VFP	Banca c/c		X	
VFN		Retista A c/apporto		X
Conferimento in denaro (rete)				

VFP VEN	Attività conferite		X	
VFN VEP		Passività conferite		
VFN		Retista A c/apporto		X
Conferimento in natura (rete)				

Indipendentemente dall'autonomia patrimoniale o meno della rete soggetto, tutte le operazioni effettuate

in nome e per conto della rete transiteranno esclusivamente nella contabilità della rete e non in quella dei retisti. I retisti rileveranno le scritture contabili solo nelle seguenti ipotesi:

- conferimento al fondo patrimoniale comune (si rimanda a quanto sopra esposto);
- operazioni effettuate in nome della rete e per conto dei retisti (a tale proposito valgono le stesse considerazioni fatte nel caso di rete contratto leggere con mandatario senza rappresentanza);
- ripartizione, anche parziale, degli utili della rete e/o al fondo patrimoniale comune (a tale proposito si possono per analogia applicare le regole previste per la distribuzione utili delle società ed enti commerciali e non).

Infine, come già evidenziato nelle reti contratto leggere, qualora i retisti siano tenuti alla redazione del bilancio, dovranno menzionare oltre alla partecipazione alla rete anche l'eventuale assunzione di responsabilità limitata e/o illimitata quantificando ove possibile l'importo del rischio.

Obbligo di tenuta delle scritture contabili della rete.
A seconda dell'attività esercitata, alla rete soggetto è applicabile la disciplina degli enti commerciali o non commerciali, diversi dalle società, per le quali è comunque richiesto un obbligo di rendicontazione della propria attività.

Per riassumere possiamo distinguere all'interno della categoria delle reti soggetto:

- reti soggetto che non esercitano attività commerciale;
- reti soggetto che non esercitano attività commerciale in via principale o esclusiva;
- reti soggetto che esercitano attività commerciale in via principale o esclusiva.

In relazione alle sotto-categorie individuate possono essere evidenziati precisi obblighi contabili e di rendicontazione.

Va tenuto presente che sia le reti soggetto a regime speciale, sia le reti soggetto semplici (non a regime speciale), possono svolgere sia attività commerciale, sia attività non commerciale, sia attività mista commerciale e non commerciale. Infatti ben potrebbe esistere la rete soggetto che esercita attività commerciale esclusivamente interna e quindi non verso terzi. In tal caso si tratterebbe di soggetto non a regime speciale con attività commerciale.

Reti soggetto che non esercitano attività commerciale
Per tali soggetti non esercitando attività commerciali non sono previste obbligatoriamente le scritture contabili né ai fini civilistici ai sensi dell'art. 2214 c.c. né ai fini fiscali ai sensi dell'art. 13 e seguenti DPR 600/1973.

Reti soggetto che non esercitano attività commerciale in via principale o esclusiva
Per tali soggetti non sono previste obbligatoriamente le scritture contabili ai fini civilistici ai sensi dell'art. 2214 c.c. (in quanto non si tratta di imprenditori) mentre ai fini fiscali ai sensi degli artt. 13 e ss. DPR n. 600/1973 le scritture contabili devono essere tenute limitatamente all'attività commerciale.

Reti soggetto che esercitano attività commerciale in via principale o esclusiva
Per tali soggetti sono previste obbligatoriamente sia le scritture contabili ai fini civilistici ai sensi dell'art. 2214 c.c. sia ai fini fiscali ai sensi degli artt. 13 e seguenti DPR 600/1973.

Le reti soggetto semplici (non a regime speciale)
Tali reti, non godendo di limitazioni di responsabilità ma rispondendo il fondo patrimoniale comune in solido con i retisti, oltre agli obblighi contabili di cui sopra non hanno altre incombenze di pubblicità a tutela dei terzi, ferma restando la necessità di redigere un bilancio ai fini fiscali e ai fini gestionali per la rendicontazione ai retisti dei risultati derivanti dalla attuazione del programma di rete.

Le reti soggetto a regime speciale
Le reti soggetto a regime speciale, godendo di una limitazione di responsabilità, sono soggette sia agli obblighi contabili di cui sopra (con le eccezioni prima evidenziate), sia all'obbligo di redazione e deposito della situazione patrimoniale. A tale proposito si rimanda, per quanto compatibile, a quanto già indicato per le reti contratto a regime speciale.

Riepiloghiamo, in conclusione nel seguente prospetto, le caratteristiche e gli adempimenti delle diverse tipologie di contratto di rete.

Tipologia del contratto / qualificazione o adempimento	Rete contratto leggera	Rete contratto pesante	Rete contratto a regime speciale	Rete soggetto semplice (non a regime speciale)	Rete soggetto a regime speciale *
Fondo patrimoniale	No	Si	Si	Si	Si
Personalità giuridica	No	No	No	No	No
Soggettività giuridica	No	No	No	Si	Si
Soggettività tributaria	No	No	No	Si	Si
Codice Fiscale	Si	Si	Si	Si	Si
Partita IVA	No	No	No	Si	Si
Agevolazioni fiscali	No	Si	Si	No	No
Obblighi contabili	No	No	No	Sì, se svolge anche attività commerciale	Si
Situazione patrimoniale	No	No	Si	No	Si

* Come precedentemente chiarito consideriamo "reti soggetto a regime speciale" le sole reti dotate di soggettività giuridica che prevedano un organo comune che svolga, nei confronti dei terzi, attività commerciale o mista.

---

21) Per semplicità di esposizione si rimanda alle considerazioni svolte sulle reti soggetto nel capitolo 2.

22) PPer semplicità di esposizione si rimanda alla considerazioni svolte sulle reti a regime speciale nel capitolo 2.

23) Il mandatario con o senza rappresentanza potrà essere l'impresa capofila, una delle imprese partecipanti, l'eventuale organo comune o un terzo estraneo alla rete; questi ultimi potrebbe essere o non essere dei soggetti passivi IVA, con i conseguenti effetti sulla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

24) Può essere opportuno che il contratto di rete preveda la possibilità di adottare uno specifico regolamento relativamente al trattamento civilistico e contabile delle operazioni realizzate in attuazione del programma di rete.

25) Solo a titolo di esempio, nei casi in cui il progetto di rete preveda la suddivisione pro-quota di un costo in capo ai retisti, il fornitore esterno emetterà tante fatture quanti sono i retisti, intestandole a ciascuno e suddividendo l'imponibile pro-quota tra gli stessi. Qualora non fosse esplicitamente limitata con il fornitore la responsabilità solidale dei retisti per l'obbligazione assunta per conto della "rete", ciascun singolo retista potrebbe essere obbligato, in caso di inadempimento degli altri, ad adempiere per l'intero importo.

26) Come confermato anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E/2013.

27) Riportiamo la legenda delle sigle utilizzate nelle scritture: VEN è "variazione economica negativa", VEP è "variazione economia positiva", VFP è "variazione finanziaria positiva", VFN è "variazione finanziaria negativa".

28) Nulla sembra vietare ai retisti di prevedere una distribuzione del saldo di gestione anche infrannuale.

29) Con specifico riferimento alla contabilità IVA trovano applicazione le note regole in tema di mandato senza rappresentanza. In particolare ciascuna operazione compiuta dal mandatario senza rappresentanza dovrebbe essere imputata ai retisti: il mandatario senza rappresentanza non potrebbe fatturare il solo saldo di gestione ma dovrebbe ri-fatturare pro-quota ai retisti tutte le operazioni passive; i retisti, invece, dovrebbero addebitare pro-quota al mandatario senza rappresentanza tutte le operazioni attive.
Il saldo di gestione attivo o passivo di competenza del singolo retista emergerebbe quindi nella contabilità di quest'ultimo dalla differenza tra le operazioni attive addebitate al mandatario senza rappresentanza e le operazioni passive da questo rifatturate.

30) Cfr. Linee guida per i contratti di rete – marzo 2012, p. 51.

31) Qualora il conferimento del retista fosse una somma di denaro versata nel conto correte comune di rete, il retista potrebbe rilevare tra le disponibilità liquide l'importo versato. Ciò è coerente con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 20/E/2013, secondo cui "gli interessi attivi sono riferibili pro quota a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai conferimenti effettuati […]" e, analogamente, "le ritenute operate dalla banca sui medesimi interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione".
Altri autori suggeriscono di registrare tutti i conferimenti tra i crediti, sebbene questa modalità di rilevazione presupponga, in capo alla rete contratto, un'autonoma soggettività.

32) Cfr. Arcieri, A., Bernardini, M., Il regime patrimoniale della famiglia, 2009, Maggioli editore, p. 224.

33) In merito all'interpretazione del termine "anche", lo stesso può indicare sia che l'attività verso terzi possa essere anche commerciale, sia che l'attività verso terzi debba essere anche commerciale. Sul punto la tesi prevalente sostiene che l'attività verso terzi prevista nel contratto di rete debba essere anche commerciale. In effetti se così non fosse l'inciso, anche commerciale, sarebbe superfluo. Ciò vale a maggior ragione se pensiamo che nell'art. 2612 c.c. relativo ai consorzi, disciplina che il legislatore dimostra di aver ben presente, quando si parla di "svolgere un'attività con i terzi" è pacifico che la stessa possa essere anche commerciale. D'altra parte, se si considera invece la volontà del legislatore di incentivare i contratti di rete, non si comprendono le ragioni per le quali si sia voluto limitare il beneficio della autonomia patrimoniale alle sole reti per le quali sia prevista nel contratto, anche in misura non prevalente o addirittura residuale, un'attività commerciale. La questione che a prima vista potrebbe sembrare poco rilevante in realtà potrebbe creare dei problemi interpretativi qualora il contratto di rete preveda un organo comune destinato a svolgere attività con i terzi. In tal caso dalla diversa interpretazione della norma la rete sarebbe o meno dotata di autonomia patrimoniale con tutte le relative conseguenze in tema di responsabilità.

34) La nomina dell'organo comune in presenza del fondo patrimoniale obbliga anche alla redazione della situazione patrimoniale (si veda oltre) e ad indicare negli atti e nella corrispondenza la sede della Rete, l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è iscritta e il numero di iscrizione.

35) Rinviamo alle considerazioni presentate nel capitolo 7 sugli "Ulteriori aspetti fiscali relativi alla gestione del contratto di rete".

36) Questo, a differenza di quanto si è scritto nel precedente paragrafo relativo al regime "non speciale", pare essere una caratteristica generale del fondo patrimoniale della rete contratto a regime "speciale", indipendentemente dal tipo di bene presente nel fondo stesso e dalla presenza di un regime di pubblicità legale che lo caratterizzi.

37) Cfr. Di Diego, S., Micozzi, F., Le reti di impresa, 2013, Maggioli Editore, p. 200, nota 14, che riporta "Qualora l'attività svolta dalla rete abbia per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale, sorgono n capo alla rete tutti gli obblighi civilistici e contabili…".

38) Come chiarito dal Consiglio Nazionale del Notariato, Le pubblicità del contratto di rete: questioni applicative, 2013, p.8, disponibile su ‹‹http://www.notariato.it/it/primo-piano/studi-materiali/studi-materiali/contratto-di-rete/5-13-i.pdf›› [ultimo accesso: 25/11/2013], tale norma è da interpretare nel senso che, in caso di reti contratto a regime speciale, la situazione patrimoniale non può che essere pubblicizzata presso le sezioni dei Registri delle Imprese in cui sono iscritte le singole imprese partecipanti.
Sembra applicabile inoltre la semplificazione relativa alle modifiche del contratto, la quale prevede che la pubblicità nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritta l'impresa capofila sia recepita da tutti gli altri uffici delle imprese presso cui sono iscritti i retisti.

39) Il bilancio d'esercizio può essere redatto in forma abbreviata quando, per due esercizi consecutivi, l'ente non abbia superato due dei seguenti limiti: attivo dello stato patrimoniale non superiore a 4.400.000 euro, ricavi delle vendite e delle prestazioni non superiori a 8.800.000 euro, media dei dipendenti occupati durante l'esercizio non superiore a 50.

40) Non è quindi ammesso l'acquisto della soggettività giuridica per contratti di rete che siano redatti per atto firmato digitalmente a norma dell'art. 24 D.Lgs. n. 82/2005, ossia tramite firma digitale non autenticata.

06 Elementi obbligatori ed elementi facoltativi del contratto di rete

L'art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i. ha disciplinato i contenuti dei contratti di rete prevedendone, per alcuni l'obbligatorietà, per altri l'inserimento solo eventuale, a mera discrezione dei soggetti contraenti.

In sintesi, gli elementi che devono essere presenti nel contratto di rete sono i seguenti:

a. il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva; inoltre, qualora il contratto preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune dovranno essere specificate la denominazione e la sede della rete, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi, le regole di gestione del fondo stesso;

b. l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi;

c. la definizione di un programma di rete, il quale deve contenere l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante, nonché le modalità di realizzazione dello scopo comune;

d. la durata del contratto;

e. le modalità di adesione di altri imprenditori;

f. le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientri, quando sia stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione a questo conferiti nonché, qualora il contratto preveda la modificabilità a maggioranza del programma di rete, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.

Gli elementi che il legislatore ha invece previsto espressamente come potenzialmente presenti nel contratto di rete (elementi facoltativi) sono, in sintesi, i seguenti:

a. l'istituzione di un fondo patrimoniale comune: in tal caso nel contratto di rete dovranno essere specificati anche gli elementi sopra anticipati;

b. l'istituzione di un organo comune, incaricato di gestire l'esecuzione del contratto o di una o più parti dello stesso: qualora sia prevista l'istituzione di detto organo, dovranno essere indicati il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del/dei soggetti prescelti per svolgere il relativo ufficio;

c. la previsione di cause facoltative di recesso anticipato e delle condizioni per l'esercizio del relativo diritto.

È evidente che il legislatore ha voluto prevedere che il contratto di rete possa assumere una struttura organizzativa semplificata (la c.d. "rete leggera") o una struttura più complessa e articolata (c.d. "rete pesante"). Tale scelta appare condivisibile, essendo orientata a facilitare l'approccio degli imprenditori al contratto di rete.

Esaminiamo brevemente gli elementi obbligatori e facoltativi del contratto di rete.

6.1 Gli elementi obbligatori

Si tratta di elementi la cui assenza potrebbe comportare la nullità del contratto di rete, per cui è opportuno riservare una particolare attenzione alla loro previsione nel testo contrattuale.

Il nome, la ditta, la ragione o la denominazione di ogni partecipante, sia a titolo originario, sia per adesione successiva

È evidente la finalità del legislatore di assicurare una precisa identificazione delle parti contraenti, in relazione al regime di pubblicità del contratto che la legge prevede mediante la sua iscrizione nel Registro delle Imprese. Poiché il legislatore ha previsto tale obbligo di iscrizione anche per i contraenti che abbiano aderito successivamente alla rete, è da ritenersi che l'adesione debba essere formulata nel contratto redatto ex-novo oppure, più semplicemente, con una sorta di appendice del contratto originario, nella quale dovranno essere indicate tutte la parti contraenti (originarie e successive) e che dovrà essere da queste debitamente sottoscritta.

L'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi

La definizione di obiettivi strategici caratterizza e diversifica il contratto di rete da altre forme di aggregazioni occasionali, quali ad esempio le ATI (associazioni temporanee di imprese).
La necessaria indicazione degli obiettivi strategici, che le parti contraenti si sono prefissati di raggiungere attraverso l'esecuzione del contratto di rete, deve essere accompagnata dall'indicazione delle modalità con cui le parti misureranno, durante l'esecuzione del contratto di rete, il rispettivo avanzamento verso i suddetti obiettivi. Si tratta di meccanismi di non facile definizione e che hanno lo scopo di consentire una verifica, nel corso del tempo, circa l'idoneità del contratto di rete a dare soddisfazione a tutte le parti contraenti[41].

La definizione di un programma di rete, il quale contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante, nonché le modalità specifiche di realizzazione dello scopo comune

Esso serve a regolamentare le imprese sia nell'attività di rete sia durante le attività effettuate singolarmente dalle stesse.

Attività quali l'utilizzo del marchio comune, la diffusione delle conoscenze maturate all'interno della rete, la creazione di momenti di formazione, sono alcuni degli elementi/obiettivi specifici che vanno regolamentati nel contratto di rete. A questi se ne possono affiancare molti altri, quali:

- l'ampliamento della gamma di prodotti/servizi;
- l'aumento della competitività delle singole imprese partecipanti;
- l'accesso a nuovi mercati;
- la condivisione di costi e risorse;

- la predisposizione di piani di marketing di rete;
- la partecipazione/organizzazione di eventi e manifestazioni in comune;
- l'accesso a bandi e finanziamenti;
- la crescita tramite l'innovazione.

La definizione del programma di rete effettuata dalle parti contraenti in sede di stipula del contratto non impedisce che i medesimi contraenti possano, in seguito, decidere di modificare il programma stesso.

Tale modifica potrà essere certamente realizzata con il consenso unanime di tutti i contraenti, ma è altresì possibile che il contratto di rete preveda che la modifica del programma sia approvata con decisione assunta a maggioranza.

In tale ultima ipotesi sarebbe opportuno prevedere la facoltà di recesso da parte dei contraenti dissenzienti, nei casi in cui la modifica riguardi elementi essenziali e/o qualificanti del programma di rete.

La durata del contratto
Il contratto di rete non può essere stipulato a tempo indeterminato, in quanto la legge ha reso obbligatorio prevederne una specifica durata la quale, ragionevolmente, dovrà essere compatibile con i tempi previsti come necessari per il perseguimento degli obiettivi strategici del contratto di rete.

Questo non impedisce, tuttavia, che le parti possano procedere alla sua rinnovazione, anche prevedendone il rinnovo tacito in assenza di comunicazione di disdetta da parte di chi non intenda mantenere il vincolo del contratto di rete. In tal caso, qualora la disdetta sia comunicata da una o più parti senza che ciò faccia venir meno la pluralità delle parti contraenti, il contratto rinnovato continuerà a produrre i suoi effetti tra le parti che abbiano aderito al rinnovo tacito.

Le modalità di adesione di altri imprenditori
Il contratto di rete, così come inteso dal legislatore, appare un contratto aperto, che deve però prevedere regole ben chiare per la successiva adesione di nuovi imprenditori, le quali dovranno essere definite in via preventiva dagli originari contraenti. Per esempio, il contratto di rete potrà prevedere elementi quali la forma sociale dell'aspirante, i requisiti dimensionali, i documenti con cui corredare la richiesta, l'organo al quale l'aspirante dovrà inviare la richiesta, le modalità attraverso le quali gli originari contraenti esprimeranno il loro consenso all'adesione del nuovo soggetto.

Le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientrino, quando è previsto un organo comune, nei poteri di gestione conferiti allo stesso
Nel contratto di rete deve essere definito il meccanismo attraverso il quale verranno assunte le decisioni inerenti materie o aspetti di interesse comune. Deve essere anche effettuata un'accurata ripartizione del lavoro/compito/contributo di ciascuno degli aderenti alla rete al progetto comune.

6.2 Gli elementi facoltativi

Si tratta di quei contenuti che le parti possono decidere di inserire nel contratto a loro discrezione, secondo scelte di opportunità.

Il fondo patrimoniale comune
Il fondo patrimoniale comune della rete è un elemento non obbligatorio ma sicuramente utile per il

perseguimento degli obiettivi del contratto di rete. Esso, quando sia stato istituito, ha un preciso vincolo di destinazione, essendo finalizzato all'attuazione del programma di rete ovvero al perseguimento degli obiettivi strategici (crescita della capacità innovativa e della competitività).
Quando si procede alla sua istituzione, devono essere obbligatoriamente previsti dal contratto di rete la denominazione e la sede della rete, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo comune, oltre alle regole di gestione del fondo medesimo.

Nel programma di rete può essere consentito che il conferimento possa avvenire anche mediante la costituzione di un patrimonio destinato, costituito ai sensi dell'art. 2447-*bis*, co. 1, lett. a), c.c.[42]. Quest'ultima soluzione, tuttavia, risulta possibile solo in caso di imprese partecipanti che siano costituite nella forma della società per azioni, posto che la disciplina della norma ora citata è dettata specificatamente per tale tipologia di soggetti.

Quando la rete è soggetta al regime speciale, al fondo patrimoniale comune si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 2614 e 2615, co. 2, c.c. in materia di consorzi. In applicazione dell'art. 2614 c.c., il fondo patrimoniale comune risulta costituito sia dai contributi versati dalle parti che hanno stipulato il contratto di rete, sia da tutti i beni che sono stati acquistati con tali contributi.

In ogni caso, nella sua attuale formulazione, l'art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i. dispone che per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, quando la rete è soggetta al regime speciale, i terzi possano far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune, proprio in virtù del richiamo operato all'art. 2615, co. 2, c.c..

In virtù del richiamo operato all'art. 2614 c.c., invece, le parti contraenti non hanno facoltà di chiedere la divisione del fondo della rete a regime speciale per tutta la durata del contratto di rete e i creditori particolari delle singole imprese partecipanti alla rete non possono far valere i loro diritti sul fondo patrimoniale comune.

L'organo comune di rete
Il legislatore ha previsto la facoltà, per i contraenti, di nominare un organo comune incaricato di gestire l'esecuzione del contratto di rete o di sue singole parti.
Qualora il contratto preveda l'istituzione di tale organo, si dovrà necessariamente indicare:

- il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del/dei soggetti che andranno a comporre l'organo in questione;
- la durata dell'incarico;
- le maggioranze richieste per le sue decisioni (salvo, ovviamente, il caso in cui esso sia un organo monocratico);
- i poteri di gestione e di rappresentanza conferiti, come esaminati nel precedente capitolo 3;
- le regole relative alla sua eventuale revoca o sostituzione.

La previsione di cause facoltative di recesso anticipato e delle condizioni per l'esercizio del relativo diritto
Il legislatore, nella lett. d) del più volte citato art. art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i., fa riferimento esplicito alla sola possibilità che il contratto di rete preveda delle cause facoltative di recesso anticipato da parte del singolo contraente e le condizioni di esercizio del relativo diritto, tenendo conto degli effetti negativi che possono generarsi ai fini della realizzazione del programma di rete.

Si ritiene, comunque, non solo possibile ma anche opportuno che il contratto preveda e disciplini, inoltre, l'esclusione (prevista, solitamente, nei casi di fallimento, di grave violazione degli obblighi contrattuali, di intervenuta cessazione dell'attività dell'impresa aderente, etc.) e il subentro nel contratto (per esempio, in caso di cessione d'azienda, di fusione o di altra operazione straordinaria), senza tralasciare la puntuale regolamentazione delle rispettive condizioni e modalità.

Tornando all'eventuale previsione contrattuale della facoltà di recesso si precisa che, pur in assenza di un'espressa previsione normativa, in applicazione dei principi generali deve ammettersi la facoltà di recesso per giusta causa, la quale può dirsi integrata, per esempio, in caso di modifica degli elementi essenziali del contratto.

Si ritiene inoltre possibile prevedere anche il c.d. recesso ad nutum, quindi esercitabile in qualsiasi momento sulla base di una scelta discrezionale e insindacabile, senza necessità di fornire giustificazioni, con conseguente uscita dell'impresa dalla rete in via anticipata rispetto all'ordinaria scadenza del contratto.

Va ricordato che il recesso comporta lo scioglimento del vincolo contrattuale limitatamente all'impresa aderente che lo esercita.

Indipendentemente dalle pattuizioni contrattuali trovano comunque applicazione, secondo quanto voluto dal legislatore, le regole dettate dal codice civile in tema di risoluzione del contratto plurilaterale con comunione di scopo (figura giuridica sotto la quale ricade il contratto di rete).

Ne consegue che, in caso di inadempimento da parte di un'impresa partecipante degli obblighi su di essa gravanti in ragione dell'appartenenza alla rete, le altre imprese potranno chiedere la risoluzione del contratto di rete limitatamente all'impresa inadempiente (e, quindi, la sua c.d. esclusione). Qualora la prestazione rimasta inadempiuta fosse però da considerarsi essenziale nell'economia complessiva del programma di rete, la risoluzione investirà l'intero contratto, determinandone lo scioglimento nei confronti di tutte le imprese partecipanti alla rete, a norma dell'art. 1459 c.c.[43].

Similmente, in caso di impossibilità sopravvenuta della prestazione dovuta da una delle imprese partecipanti, si potrà addivenire alla risoluzione del contratto con scioglimento del rapporto nei confronti di tutte le imprese partecipanti o limitatamente all'impresa la cui prestazione è divenuta impossibile, a seconda che detta prestazione debba o meno considerarsi essenziale[44].

Altri elementi facoltativi
Oltre agli elementi facoltativi espressamente previsti dal legislatore, esposti nei punti precedenti, nei contratti di rete ve ne possono essere molti altri; fra i più diffusi si possono citare:

- l'indicazione di chi si occuperà dell'elaborazione del progetto o servizio di rete;
- la previsione di un business plan, con i relativi tempi e modalità di realizzazione;
- la previsione delle modalità di riaddebito dei costi alle imprese aderenti;
- l'indicazione di chi e come coordinerà i membri della rete nella realizzazione del progetto;
- i parametri di misurazione della redditività del progetto o servizio;
- le eventuali sanzioni nel caso in cui il singolo membro della rete non raggiunga gli obiettivi che gli dovessero essere stati assegnati;

- le modalità, contenziose e non, di risoluzione di possibili conflitti tra i membri della rete, con l'indicazione dei tipi di arbitrato ammessi;

- la previsione di un organo di controllo.

---

41) Può trattarsi, a mero titolo di esempio, di obiettivi strategici quali la realizzazione di economie di scala, lo sviluppo di nuovi prodotti conseguente all'attività di ricerca e sviluppo, il miglioramento e l'ottimizzazione dell'accesso al credito, etc.. Gli stessi possono essere misurati con indici e margini economico-finanziari (ROE, ROI, etc.) o altri indicatori quali, per esempio, il numero di clienti e distributori, l'indice di saturazione della capacità produttiva, il break-even point, l'indicizzazione del marchio sui principali motori di ricerca, etc..

42) Tale norma dispone che "La società può: a) costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare […]".

43) Articolo rubricato "Risoluzione nel contratto plurilaterale", il quale dispone che nei contratti indicati dall'art. 1420 c.c. (cioè nei contratti con più di due parti, in cui le prestazioni di ciascuna sono dirette al conseguimento di uno scopo comune), "l'inadempimento di una delle parti non importa la risoluzione del contratto rispetto alle altre, salvo che la prestazione mancata debba, secondo le circostanze, considerarsi essenziale".

44) Cfr. art. 1466 c.c. (Impossibilità nel contratto plurilaterale), il quale dispone che "Nei contratti indicati dall'art. 1420 l'impossibilità della prestazione di una delle parti non importa scioglimento del contratto rispetto alle altre, salvo che la prestazione mancante debba, secondo le circostanze, considerarsi essenziale".

07 Ulteriori aspetti fiscali relativi alla gestione del contratto di rete

7.1 Il quadro attuale

In relazione agli aspetti fiscali connessi alla gestione del contratto di rete l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata con interventi non sistematici che solo di recente sono stati coordinati con l'emanazione della circolare n. 20/E/2013, con cui l'Amministrazione Finanziaria ha preso atto delle modifiche al testo normativo originario ad opera dei DD.LL. n. 83/2012 (conv. con L. n. 134/2012) e n. 179/2012 (conv. con L. n. 221/2012) e ha sciolto definitivamente la riserva sul riconoscimento della soggettività tributaria alla rete soggetto, con le rilevanti conseguenze fiscali già esaminate in precedenza.

Richiamiamo i principali interventi di prassi che si sono succeduti.

- **Circolare n. 4/E/2011**, con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito gli aspetti relativi al contratto di rete e l'inquadramento tributario dello stesso, escludendo in un primo momento la soggettività tributaria della rete in quanto "*le singole imprese partecipanti non perdono la propria soggettività tributaria passiva*". Il perfezionamento dell'atto comune non comporta per l'Agenzia delle Entrate l'attribuzione, in capo alla rete contratto, dell'autonoma qualifica di soggetto passivo d'imposta. Tale impostazione permane ora per le sole reti contratto (circolare n. 20/E/2013) mentre per le reti soggetto, rispettate le condizioni previste dalla norma, è possibile conseguire la piena soggettività tributaria con notevole semplificazione delle procedure interne contabili, fiscali e amministrative. Sul punto si rinvia a quanto già esaminato nei paragrafi 4.1. e 4.2.

- **Circolare n. 15/E/2011**, relativa alle condizioni per fruire, per gli esercizi 2010, 2011 e 2012, della sospensione dall'imposizione IRES ed IRPEF per la quota di utili accantonati ad apposita riserva in sede di approvazione del bilancio di esercizio (2010, 2011 e 2012) e finalizzati a futuri investimenti da attuarsi sulla base del programma di rete da parte delle singole imprese retiste.

- **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2011, prot. 31139/2011**, di approvazione del modello RETI (e delle relative istruzioni), per accedere annualmente al *plafond* di detassazione.

- **Risoluzione n. 70/E/2011**, con cui l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per il rilascio del codice fiscale mediante modello AA5/6 e le relative istruzioni, indicando il codice attività ATECO 2007 94.99.90 (Attività di altre organizzazioni associative n.c.a.) ed individuando uno specifico codice relativo al soggetto rete (codice 59). Lo stesso codice dovrà essere indicato per l'attribuzione di partita IVA (cfr. circolare n. 20/E/2013).

- **Circolare n. 20/E/2013**, con cui l'Amministrazione Finanziaria ha affrontato in modo sistematico il nuovo istituto del contratto di rete e ha esplicitato gli effetti fiscali della diversa configurazione della rete come rete soggetto o rete contratto.

7.2 Il bonus fiscale e l'alternatività fra reti soggetto e reti contratto

Nelle reti contratto (prive di soggettività passiva autonoma e che, pertanto, non presentano un'autonoma "dichiarazione della rete"), ciascuna delle imprese aderenti alla rete, essendo direttamente obbligata alla

realizzazione di una quota del programma comune, espone in modo autonomo nei confronti dell'Erario le somme accantonate al fondo comune della rete e fruisce direttamente dell'agevolazione spettante (mediante presentazione di proprio modello RETI e successivo modello UNICO). A questi fini è stato previsto, nel modello UNICO 2012, il nuovo prospetto "Incentivo fiscale - Art. 42, c. 2-*quater* e ss., D.L. n. 78/2010 (Reti d'impresa)", contenuto nel quadro RS 105 del modello UNICO SC (analoghi prospetti sono stati predisposti nei dichiarativi delle società di persone e delle persone fisiche). L'agevolazione della sospensione da imposizione degli utili accantonati al fondo comune è, in ogni caso, strettamente connessa agli investimenti ovvero alla realizzazione della quota del programma di spettanza della singola impresa retista.

Alla luce del riconoscimento della soggettività tributaria passiva alla reti soggetto l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 20/E/2013 ha negato la possibilità per le imprese aderenti a tale tipo di rete di fruire della sospensione dalla tassazione sugli utili accantonati, in quanto la realizzazione degli investimenti non è direttamente ricollegabile ai retisti ma si configura invece come attività della rete quale soggetto autonomo e distinto dalle imprese partecipanti.

Tale esclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate, è necessaria per rispettare il divieto di "aiuti di stato" previsto dalla normativa europea[45].

7.3 L'agevolazione fiscale

Il legislatore ha voluto incentivare l'aggregazione e la collaborazione fra operatori economici prevedendo, all'art. 42, co. 2–*quater*, DL n. 78/2010 (conv. con L. n. 122/2010), la sospensione dall'imposta (IRES, IRPEF e addizionali) sulla quota di utili dell'esercizio accantonati dal retista in apposita riserva e destinata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete. Trattasi di un'agevolazione di carattere straordinario concessa per i periodi d'imposta 2010, 2011 e 2012 e, pertanto, UNICO 2013 è stata l'ultima dichiarazione in cui è stato possibile fruire dell'agevolazione in parola. Il bonus fiscale ha valenza solo ai fini IRES ed IRPEF e non ai fini IRAP e IVA.

La detassazione è ammessa alle seguenti condizioni:

- sottoscrizione del contratto secondo i requisiti richiesti dall'art. 3, co. 4-*ter*, DL n. 5/2009 (conv. con L. n. 33/2009) e s.m.i. ed iscrizione dello stesso nel Registro delle Imprese;

- previsione nel contratto di rete e costituzione del fondo patrimoniale comune della rete. Nonostante il legislatore abbia previsto anche l'accantonamento a patrimoni destinati in bilancio (in caso di impresa costituita come S.p.A.) l'Agenzia delle Entrate ha precisato (circolare n. 15/E/2011) che l'agevolazione compete solo se il contratto di rete prevede il fondo patrimoniale comune, a maggior garanzia dell'obbligatorietà e terzietà della destinazione degli utili ai futuri investimenti previsti dal programma di rete. In questo caso il contratto dovrà prevedere entità e criteri dei conferimenti, iniziali e successivi, che alimentano il fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo;

- asseverazione preventiva del programma di rete da parte degli Organismi abilitati espressione dell'associazionismo di cui al DM del 25 febbraio 2011 (pubblicato in G.U. n. 74 del 31 marzo 2011), con obbligo di ulteriore e successiva asseverazione qualora vengano modificati gli apporti previsti inizialmente o mutino gli stessi soggetti partecipanti al contratto di rete (si veda la circolare n. 20/E/2013). Il rilascio dell'asseverazione rappresenta condizione necessaria affinché le imprese partecipanti alla rete possano beneficiare dell'agevolazione; tale asseverazione, come anzidetto, deve essere già stata rilasciata al momento della fruizione dell'agevolazione, ossia al momento del pagamento del saldo ovvero, se non vi è imposta a debito, alla presentazione del modello UNICO;

- invio telematico preliminare del modello RETI (annualmente licenziato da uno specifico

provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate) nel termine del 25 maggio di ogni anno, con esposizione dell'importo degli utili accantonati ad apposita riserva di bilancio;

- fruizione dell'agevolazione nel modello UNICO relativo al periodo d'imposta dell'esercizio a cui si riferiscono gli utili così deliberati in accantonamento al fondo patrimoniale comune della rete;

- realizzazione ed esecuzione degli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato in capo alle singole imprese retiste entro il 31 dicembre dell'esercizio successivo a quello di accantonamento degli utili.

7.4 Calcolo e fruizione della detassazione

La detassazione concessa è pari alla percentuale che l'Agenzia delle Entrate comunica con Provvedimento Direttoriale (come previsto dall'art. 42, co. 2, DL n. 78/2010, conv. L. n. 122/2010, e dal successivo Provvedimento Direttoriale protocollo n. 2011/31139), ed è determinata tenendo conto dell'entità delle richieste pervenute con i modelli RETI preventivamente inviati dalle imprese aderenti ai contratti di rete sul territorio nazionale. Per l'anno 2012, con il Provvedimento direttoriale del 14 giugno 2013, n. 2013/72980, l'Agenzia delle Entrate ha fissato al 83,04% la percentuale di agevolazione sugli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2012 ed accantonati all'apposita riserva (tale percentuale è stata il 75,33% per il periodo d'imposta 2010 e 86,50% per il 2011). La quota di utili accantonabili non può superare l'importo di euro 1.000.000 e, secondo l'Agenzia delle Entrate, tale limite si applica a ciascuna impresa (anche se stipula più contratti di rete) e a ciascun periodo d'imposta. In nota integrativa, laddove prevista dalla normativa civilistica, deve essere fornita apposita informativa relativa alla riserva così costituita in bilancio, con indicazione specifica della legge dispositiva e separata dalle altre riserve. Per le società di persone e le imprese individuali è prevista invece la redazione di apposito prospetto che tenga conto dell'accantonamento a riserva e delle variazioni della stessa.

In via interpretativa per le imprese in perdita civilistica che, in assenza di utili da accantonare a riserva, resterebbero escluse dall'agevolazione, la sospensione da imposta potrebbe essere riconosciuta vincolando al regime sospensivo previsto dall'art. 42, co. 2-*quater*, DL n. 78/2010 (conv. con L. n. 122/2010) una riserva di utili disponibile già esistente entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi del periodo d'imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione. Il punto non è stato affrontato dalle circolari n. 15/E/2011 e n. 20/E/2013 per cui sarebbero opportuni specifici chiarimenti, attesa la finalità incentivante di tutta la normativa relativa alle reti d'impresa.

La detassazione opera mediante specifica variazione in diminuzione dal reddito imponibile dell'esercizio in cui si sono formati gli utili accantonati e quindi anche prima dell'effettivo realizzo degli investimenti. La circolare n. 20/E/2013 ha infatti affermato che gli investimenti possono essere realizzati a decorrere dal 1 gennaio del periodo d'imposta in cui è assunta la delibera di accantonamento al fondo patrimoniale comune oppure dalla successiva data di iscrizione del contratto di rete neo-stipulato.

Detta variazione in diminuzione del reddito imponibile (da indicare nel modello UNICO SC 2012 q. RF 50) potrà generare una perdita fiscale che rileverà secondo le ordinarie regole del TUIR senza applicazione, per la quota di utili sospesa, dei limiti di riporto delle perdite di cui all'art. 84, co. 1, TUIR, previsti per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione degli utili (cfr. circolare n. 20/E/2013 al paragrafo 5.3).

L'agevolazione può essere fatta valere esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi (giugno 2013 per il saldo dell'esercizio 2012) e non anche ai fini del calcolo degli acconti per l'esercizio in corso, è pertanto necessario rideterminare l'imposta del periodo precedente senza tenere conto dell'ammontare detassato ed effettuare il ricalcolo degli acconti per l'anno 2013.

Gli investimenti previsti dal programma comune di rete dovranno essere realizzati entro il termine dell'esercizio successivo alla delibera di accantonamento degli utili, senza tuttavia obbligo di completa realizzazione dei medesimi nello stesso esercizio (la circolare n. 15/E/2011, infatti, non afferma che gli stessi debbano essere anche conclusi). Pertanto "ciò che rileva ai fini dell'agevolazione è la verifica che gli utili accantonati in sospensione da imposta siano effettivamente impiegati entro il citato termine nella realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete".

7.5 Investimenti agevolabili

Non sussistendo nella normativa una definizione specifica di investimento e/o costo del medesimo, la circolare n. 20/E/2013 conferma che per investimenti agevolabili si intendono tutti gli acquisti di beni (strumentali e non) nonché di servizi, compreso l'utilizzo del personale, ricompresi nel programma di rete sia acquisiti da terze economie, sia forniti e messi a disposizione delle stesse imprese retiste, purché riconducibili al programma di rete. In questo particolare caso, peraltro abbastanza comune nell'operatività della gestione della rete, ai fini della determinazione del costo degli investimenti rileva il costo figurativo relativo all'effettivo impiego di tali beni, servizi e/o personale[46].

Il costo dell'investimento sarà individuato sulla base dell'art. 110, co. 1, TUIR e rileverà per intero nell'esercizio di realizzo degli investimenti sulla base dell'art. 109, co. 1 e 2, TUIR secondo i principi di competenza ed inerenza, con gli opportuni limiti di deducibilità, indipendentemente dall'effettiva regolazione finanziaria dello stesso, secondo le consuete e note regole tributarie:

- per i costi relativi a beni e servizi acquisiti da terzi rileva il costo di acquisizione;
- per i costi relativi all'utilizzo di fattori produttivi interni (es. personale, immobili etc.) la quota di concorso al reddito determinata sulla base di schede tecniche interne o del controllo di gestione.

In ogni caso è indispensabile predisporre e poter opporre adeguata documentazione contabile probatoria a supporto del fatto che tali costi sono stati effettivamente sostenuti per la realizzazione degli investimenti previsti e individuati nel programma comune di rete e non per altri programmi aziendali.

Il termine per l'effettuazione degli investimenti e loro completamento, come già evidenziato, è fissato nell'esercizio successivo a quello in cui è stata assunta la delibera di accantonamento degli utili. A titolo di esempio, se si intende beneficiare dell'agevolazione per l'esercizio 2012, con accantonamento degli utili nell'assemblea di approvazione del bilancio 2012 tenutasi nel 2013, il termine per il sostenimento dei costi relativi è fissato al 31 dicembre 2014.

La circolare n. 20/E/2013 specifica tuttavia che, in caso di parziale impiego degli utili già oggetto della sospensione da imposta, l'impresa decade dal beneficio per l'intero importo degli utili sospesi, salvo il verificarsi di circostanze e cause di forza maggiore che abbiano impedito la realizzazione degli investimenti previsti. In questo caso, in deroga al principio della decadenza totale, "*sarà possibile la rideterminazione dell'agevolazione fruita per cui la quota di utili non impiegata concorrerà al reddito d'impresa del periodo successivo a quello di accantonamento*"[47].

7.6 Perdita del beneficio e tassazione degli utili accantonati alla riserva in sospensione

Secondo l'art. 42, co. 2-*quater*, DL n. 78/2010 (conv. con L. n. 122/2010), gli utili accantonati a riserva concorrono alla formazione del reddito delle singole imprese retiste nei seguenti casi:

- nell'esercizio in cui la riserva stessa è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite, comprese le distribuzioni di utili, anche in sede di liquidazione;

- nell'esercizio in cui viene meno l'adesione al contratto di rete da parte delle singola impresa retista.

Come affermato nella circolare n. 15/E/2011 gli effetti legati al comportamento delle singole imprese non si estendono alle altre imprese aderenti, ma si realizzano in modo autonomo per ciascuna di esse.

Il recesso dal contratto di rete ovvero il venir meno dell'adesione alla rete comportano, secondo l'Agenzia delle Entrate, la cessazione della sospensione d'imposta della riserva e la sua ripresa a tassazione per l'intero importo accantonato solamente nel caso di mancato completamento del programma di rete (come sopra evidenziato per la quota a carico della singola impresa retista).

Ciò avviene, ad esempio:

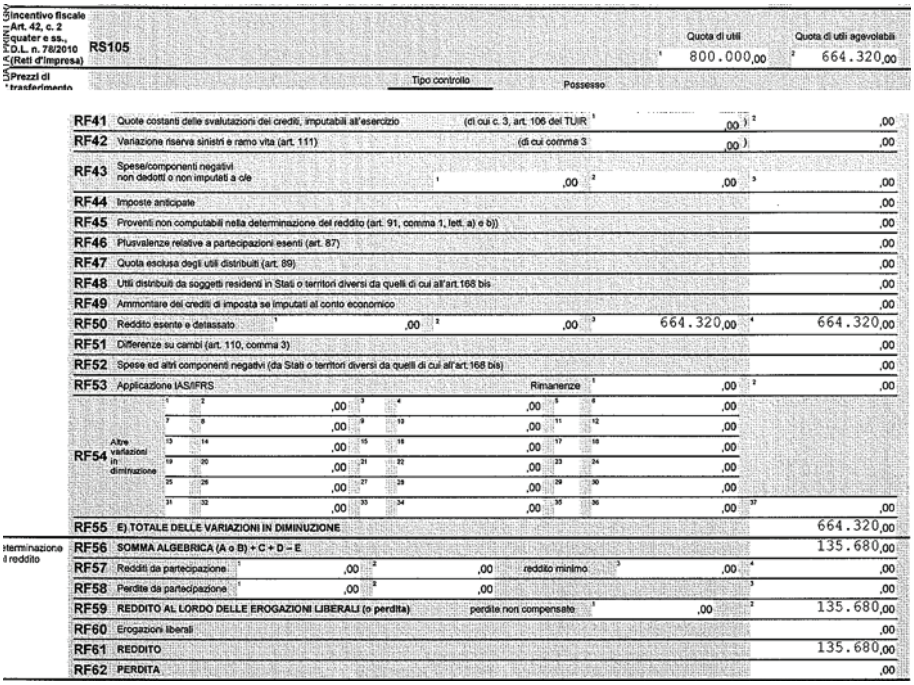
- se una società recede anticipatamente dalla rete in mancanza del completamento del programma comune per la quota di sua spettanza, ma senza conseguenze sulla prosecuzione del contratto per le altre imprese;

- se tutte le imprese retiste vengono meno al contratto (con effetto, quindi, per tutte le imprese) senza aver ultimato il programma comune.

Da quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate si deduce che una volta completato il programma comune il recupero a tassazione del beneficio può avere luogo solo e unicamente in caso di utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura delle perdite (per esempio perché distribuita ai soci, anche in sede di liquidazione). La ripresa a tassazione degli utili accantonati ovvero il recupero del beneficio fiscale avverrà nell'esercizio in cui si verifica uno dei due eventi richiamati in precedenza per cui in quel caso le imprese retiste dovranno far concorrere l'utile accantonato a riserva alla formazione del reddito d'impresa ai fini IRES ed IRPEF (ma non anche alla formazione della base imponibile IRAP).

7.7 Modello UNICO ed indicazione delle somme agevolate

Come evidenziato in precedenza la detassazione opera come variazione in diminuzione nel modello UNICO. Nel caso in cui l'impresa retista sia una società di capitali l'esposizione in UNICO SC sarà pertanto la seguente.



Incentivo fiscale Art. 42, c. 2 quater e ss., D.L. n. 78/2010 (Reti d'impresa)	RS105				Quota di utili	Quota di utili agevolabili
					1 800.000,00	2 664.320,00
Prezzi di trasferimento		Tipo controllo		Possesso		
RF41	Quote costanti delle svalutazioni dei crediti, imputabili all'esercizio		(di cui c. 3, art. 106 del TUIR		1 ,00)	2 ,00
RF42	Variazione riserva sinistri e ramo vita (art. 111)		(di cui comma 3		,00)	,00
RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a cle		1 ,00	2 ,00	3	,00
RF44	Imposte anticipate					,00
RF45	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))					,00
RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)					,00
RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)					,00
RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'art.168 bis					,00
RF49	Ammontare dei crediti di imposta se imputati al conto economico					,00
RF50	Reddito esente e detassato		1 ,00	2 ,00	3 664.320,00	4 664.320,00
RF51	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					,00
RF52	Spese ed altri componenti negativi (da Stati o territori diversi da quelli di cui all'art.168 bis)					,00
RF53	Applicazione IAS/IFRS			Rimanenze	1 ,00	2 ,00
RF54	Altre variazioni in diminuzione	1 2 ,00	3 4 ,00	5 6 ,00		
		7 8 ,00	9 10 ,00	11 12 ,00		
		13 14 ,00	15 16 ,00	17 18 ,00		
		19 20 ,00	21 22 ,00	23 24 ,00		
		25 26 ,00	27 28 ,00	29 30 ,00		
		31 32 ,00	33 34 ,00	35 36 ,00		37 ,00
RF55	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE					664.320,00
Determinazione del reddito RF56	SOMMA ALGEBRICA (A o B) + C + D – E					135.680,00
RF57	Redditi da partecipazione	1 ,00	2 ,00	reddito minimo	3 ,00	4 ,00
RF58	Perdite da partecipazione	1 ,00	2 ,00			3 ,00
RF59	REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)			perdite non compensate	1 ,00	2 135.680,00
RF60	Erogazioni liberali					,00
RF61	REDDITO					135.680,00
RF62	PERDITA					,00

Esempio
L'impresa retista delibera di accantonare utili per euro 800.000 con indicazione nel modello UNICO, q. RS 105, dell'importo esposto nel modello RETI e a cui corrisponderebbe un risparmio d'imposta pari al 27,5% ossia a euro 220.000. Premesso che per il 2012 la percentuale agevolabile e fruibile stabilita dall'Agenzia delle Entrate è pari al 83,04% dell'importo richiesto, l'entità materialmente detassata (ossia la variazione in diminuzione nel rigo RF50 del modello UNICO SC 2013) sarebbe pari a euro 800.000 X 83.04%, ossia pari a euro 664.320 (come riportato nel quadro RS, rigo 105, col. 2) in modo da conseguire un risparmio IRES di imposta pari a euro 182.688 (220.000 X 83,04%).

Ipotizzando un utile dell'esercizio di euro 800.00, in assenza di altre riprese in aumento o in diminuzione oltre alla ripresa relativa alla sospensione d'imposta per le reti d'impresa, il reddito fiscale ammonterebbe a euro 135.680.

La circolare n. 15/E/2011 conferma inoltre, nel caso in cui gli utili effettivamente accantonati siano di importo inferiore a quello indicato nel precedente modello RETI, che la percentuale di risparmio d'imposta spettante deve essere applicata agli utili effettivamente accantonati. In questa ipotesi, le imprese sono tenute a presentare un ulteriore modello RETI in diminuzione, a rettifica di quello inviato, con indicazione del nuovo minore importo degli utili accantonati e del relativo risparmio d'imposta[48].

---

43) Articolo rubricato "Risoluzione nel contratto plurilaterale", il quale dispone che nei contratti indicati dall'art. 1420 c.c. (cioè nei contratti con più di due parti, in cui le prestazioni di ciascuna sono dirette al conseguimento di uno scopo comune), "l'inadempimento di una delle parti non importa la risoluzione del contratto rispetto alle altre, salvo che la prestazione mancata debba, secondo le circostanze, considerarsi essenziale".

44) Cfr. art. 1466 c.c. (Impossibilità nel contratto plurilaterale), il quale dispone che "Nei contratti indicati dall'art. 1420 l'impossibilità della prestazione di una delle parti non importa scioglimento del contratto rispetto alle altre, salvo che la prestazione mancante debba, secondo le circostanze, considerarsi essenziale".

45) Come infatti espresso nei paragrafi da 21 a 25 della decisione della Commissione Europea del 26 gennaio 2011, relativa alla causa n. C(2010)8939, il bonus fiscale non è settoriale "perché è destinata a tutte le imprese a prescindere dal loro ambito di attività", non è territoriale "poiché possono usufruirne tutte le imprese che operano in Italia", non prevede limiti dimensionali e non ci sono limitazioni relative al numero di società partecipanti all'aggregazione, né un limite di tempo.

46) Per approfondire il tema dell'utilizzo di personale dipendente nella realizzazione del programma comune di rete, con particolare riferimento alle novità introdotte dal recente DL n. 76/2013 (conv. con L. n. 99/2013) ed alla nozione di codatorialità si rinvia al capitolo 9.

47) Cfr. circolare n. 20/E/2013, paragrafo 5.5.

48) Cfr. Cerato, S., Bana, M., Cignoli, U., Reti d'impresa, IPSOA 2012; Mastroberti, A., "Mod. UNICO12 Detassazione per le imprese in rete", in Riv. Pratica Fiscale e Professionale, n. 31/2012; Odetto, G., "Agevolazioni fiscali per le reti d'impresa: chiarimenti delle Entrate in Unico 2011", in Eutekne Schede di Aggiornamento, n. 5/2011.

08 Economicita' del progetto di rete e scelta del modello di governance

Come ampiamente discusso nei precedenti paragrafi, l'aggregazione delle imprese in forma di rete è finalizzata ad accrescere la capacità innovativa e la competitività sul mercato italiano ed estero delle imprese italiane. Il legislatore, collegando detti obiettivi alla aggregazione delle imprese, sembra implicitamente sposare l'idea che il sistema imprenditoriale italiano, formato in gran parte da piccole e medie imprese, debba essere riformato per poter affrontare la sfida dei mercati globalizzati. Vi è, in particolare, un tentativo di riformare il tessuto imprenditoriale italiano favorendo *ex lege* l'aggregazione. La peculiarità tutta italiana delle piccole e medie imprese, che ha rappresentato per anni un modello vincente, viene ora considerata non più adeguata per fronteggiare le nuove sfide di mercato.

Per tale motivo si cerca di unire le forze di tante piccole realtà imprenditoriali al fine di raggiungere obiettivi comuni, che difficilmente potrebbero essere raggiunti dalle singole imprese. Solo a titolo di esempio, le aree in cui l'aggregazione appare vantaggiosa potrebbero essere la penetrazione in nuovi mercati esteri, la ricerca e lo sviluppo di tecnologie avanzate, la crescita dimensionale con il conseguente sfruttamento delle economie di scala.

Occorre tuttavia evidenziare come il fattore vincente che ha contraddistinto lo sviluppo del tessuto imprenditoriale italiano, ossia l'individualismo, sia lo stesso che oggi sembra frenare l'aggregazione auspicata dal legislatore.

Per tale motivo potrebbe essere prudente, dal punto di vista aziendale, risolvere le due seguenti problematiche prima di definire il contenuto del contratto di rete:

- l'economicità del progetto per tutti i partecipanti;
- l'adozione di un sistema di *governance* efficace e condiviso.

La mancata soluzione anche di una sola delle problematiche sopra evidenziate metterebbe seriamente a rischio tutto il progetto, indipendentemente da come sarebbero affrontati i successivi e molteplici aspetti giuridici, economici ed amministrativi del contratto stesso.

Per quanto riguarda l'economicità del progetto, occorre redigere un progetto economico finanziario condiviso dal quale risultino chiaramente per ogni partecipante i costi e i benefici dell'adesione al progetto stesso. La stesura di tale progetto risulta nella realtà molto difficoltosa e difficilmente realizzabile senza l'ausilio di un esperto aziendalista, soggetto terzo e indipendente che si interfacci con le varie aziende. I benefici e i costi della partecipazione alla rete, infatti, non sempre risultano economicamente quantificabili e spesso non risultano neppure inizialmente visibili per gli stessi retisti (si pensi ad esempio a tutte le problematiche connesse al finanziamento del progetto da parte delle banche e alle responsabilità solidali tra i singoli retisti).

Per quanto riguarda la definizione del modello di *governance*, la stessa appare di più facile soluzione qualora partecipino alla rete soggetti che già abbiano metabolizzato al proprio interno un modello di *governance* condiviso. Viceversa, qualora partecipino soggetti con modelli di *governance* monocratica o a base familiare, la ricerca di una soluzione condivisa appare più difficile. In ogni caso, per quanto attiene ai modelli di *governance* e ai potenziali conflitti di interessi tra i partecipanti alla rete si rinvia a quanto riportato nel paragrafo successivo.

Una altra soluzione meno prudente, ma forse più pratica, che contraddistingue il contratto di rete rispetto alle altre forme organizzative sopra citate, consiste invece nel procedere per tentativi partendo da un contratto semplice che sia poco più che una manifestazione di interessi per poi modificarlo *in itinere*.

Tale soluzione consente di minimizzare i costi iniziali e di far metabolizzare nel tempo, ai singoli retisti, la rinuncia ad una parte della propria indipendenza a favore della rete. Oltre a ciò, il procedere per gradi consente ai retisti stessi di visualizzare meglio il singolo rapporto costi/benefici e l'eventuale modello di *governance* più adeguato.

L'aspetto negativo di tale soluzione è, ovviamente, l'elevata possibilità che il progetto abbozzato non giunga al termine proprio per la mancata soluzione preliminare delle problematiche di fondo sopra evidenziate.

8.1 Governance e conflitto di interessi

La rete sorge per rispondere ad esigenze che le singole imprese difficilmente potrebbero soddisfare individualmente: si cerca con questa formula contrattuale di far emergere un interesse collettivo che spesso trascende quello dei singoli partecipanti. In linea generale, questo interesse coesiste con quello individuale dei singoli ma può accadere che tutti o alcuni partecipanti debbano sacrificare propri interessi particolari a favore della rete.

Le reti e la loro *governance*, dunque, sono "*caratterizzate dalla presenza di conflitti di interesse che richiedono un attento disegno contrattuale*"[49] al fine di contemperare sia le esigenze del singolo sia quelle della rete. Il conflitto d'interessi è dunque alla base di sfide rilevanti che devono essere affrontate nella definizione del disegno contrattuale e del modello di *governance*.

Nelle reti più semplici, al fine di contenere i costi, la *governance* potrebbe essere attribuita direttamente ai retisti (congiuntamente o disgiuntamente). Tale soluzione se, da un lato, consente di snellire le procedure e contenere i costi potrebbe tuttavia acuire i conflitti di interesse e, di conseguenza, i contrasti tra i singoli partecipanti alla rete.

Si ritiene pertanto consigliabile ricorrere all'organo comune ogniqualvolta gli interessi in gioco ed il progetto di rete assumano contorni rilevanti.

Qualora la fase di attuazione della rete sia affidata ad un organo comune, lo stesso sarà chiamato a svolgere la doppia funzione di coordinamento tra le imprese partecipanti e di mandatario con o senza rappresentanza nei rapporti con i terzi. L'organo comune alla rete dovrà perseguire l'esecuzione di un unico ed indivisibile contratto in cui l'interesse individuale di ciascun mandante non può trovare soddisfazione se non attraverso la realizzazione del programma di rete condiviso.

Parimenti non si può escludere la possibilità che i singoli partecipanti alla rete affidino all'organo comune, sempre all'interno del programma di rete, incarichi individuali o mandati plurimi e, di conseguenza, l'attuazione del programma potrà essere la risultante anche della combinazione di una serie di mandati individuali inerenti all'oggetto della rete stessa. L'organo comune potrebbe essere contraddistinto da una struttura monocratica o collegiale; nel secondo caso, qualora l'organo collegiale sia composto da soggetti designati individualmente dai singoli retisti, potrebbero riproporsi i problemi legati al conflitto di interessi all'interno dell'organo comune. Anche la soluzione dell'organo monocratico potrebbe tuttavia creare problemi qualora lo stesso non risulti dotato delle necessarie terzietà ed indipendenza.

Da quanto appena illustrato, il problema più evidente che discende dalla disciplina della governance è "*la gestione dei conflitti d'interesse che necessariamente sottendono ad un contratto di tal genere e che non possono essere evitati ma solo disciplinati avendo cura di costruire strutture che non creino*

asimmetrie informative tra i partecipanti e non sviluppino rapporti di dipendenza economica tra di loro tali da far sì che alcuni si possano trovare in posizione contrattualmente e/o economicamente svantaggiata"[50].

Di qui, andando ad interrogarsi sull'organizzazione interna più appropriata, spesso l'iniziativa del contratto di rete si arena proprio in un frangente particolarmente delicato quale quello della distribuzione del peso e del potere decisionale. Non a caso, infatti, si possono distinguere casi di distribuzione simmetrica o asimmetrica del potere. Nel primo caso, solitamente, "*la rete si delinea con un'impresa leader ed altre piccole imprese satellite, in cui si palesa il rischio di una direzione dispotica della prima a discapito dell'autonomia negoziale delle seconde cui dovrebbe corrispondere un notevole squilibrio delle responsabilità tale da mettere in dubbio l'esistenza della stessa rete*"[51]. All'estremo opposto, nel caso in cui all'interno del *network* della rete siano presenti imprese con potere decisionale troppo equivalente si potrebbe configurare una certa lentezza decisionale che sicuramente ridurrebbe o annullerebbe i vantaggi della rete stessa. In questi frangenti ipotizzare la presenza necessaria di un organo arbitrale predeterminato e riconosciuto da tutti come soggetto neutrale potrebbe quindi rappresentare una soluzione interessante.

Nell'individuazione di due possibili estremi di *governance* (ossia quella "gerarchica" da una parte e quella "assembleare" dall'altra) vi sono pertanto molte ipotesi intermedie modulabili a piacimento ma "*in tutte l'obiettivo dovrà essere quello di delegare all'organo comune l'attuazione facendo in modo che le decisioni rispettino l'interesse di tutti i contraenti*"[52]. Tale *governance* dovrà coniugare efficienza ed equità per assicurare la permanenza di incentivi alla cooperazione nel corso del tempo e, indipendentemente dalla propria configurazione, "*il rapporto tra i vari componenti dell'organo comune dovrà essere ispirato a principi di cooperazione e di lealtà che avranno come corollari l'adempimento di obblighi di trasparenza, informazione e rendicontazione dell'operato*"[53].

Secondo Francesco Cirianni, si potrebbe addirittura ipotizzare la creazione di due organi "*[…] un organo che rappresenti l'insieme dei contraenti e che abbia capacità di decidere sulle questioni strategiche e più rilevanti (anche sotto il profilo patrimoniale). Detto organo si concretizzerà in un'assemblea degli aderenti al contratto le cui decisioni potranno essere adottate sia a maggioranza che all'unanimità a seconda della previsione contrattuale e con le forme più o meno libere che i partecipanti riterranno idonee ad un corretto svolgimento dei loro rapporti (mutuandole magari da quelle dettate in tema di s.r.l.), fermo restando che una qualche forma di verbalizzazione sarà comunque indispensabile*". L'altro organo più propriamente esecutivo "*potrà essere sia unipersonale che collegiale*". Lo stesso Cirianni, poi, "*non esclude che nelle strutture più piccole si possa avere un unico organo che riunisca le due funzioni, ferma restando la necessità di ben individuare a chi spetta la rappresentanza della rete, anche e soprattutto ai fini delle relazioni con i terzi nell'ambito del traffico giuridico*".

In sostanza, riprendendo e condividendo un ulteriore passaggio di Cirianni "*a seconda del numero e dell'eterogeneità dei partecipanti, si potranno avere vari gradi di complessità della struttura dalla più semplice alla più complessa e ciò senza limitazioni di disciplina che non siano quelle che liberamente i partecipanti decidano di darsi,... l'importante è che le norme di disciplina contenute nel contratto siano quanto più possibile chiare ed esaustive... essendo difficile, in caso di lacune o incertezze, indicare a priori quali saranno le norme e/o i principi cui fare riferimento per l'interpretazione del contratto di rete: se quelli delle associazioni, o quelli dei consorzi ovvero delle società e tra queste ultime se quelli delle società di persone, di capitali, o cooperative*".

È evidente che solo lo sviluppo del fenomeno ed il suo concretizzarsi in forme più o meno strutturate potrà offrire indicazioni sulle linee e sulla disciplina di riferimento.

Di tutt'altra opinione, o forse tentando di sviluppare un filone complementare che possa in qualche modo trovare riscontro nella realtà e non fermarsi a mera teoria, Cafaggi solleva l'interrogativo

se nella definizione della struttura della governance non si debba correlare il piano dell'attività con quello dell'organizzazione della rete immaginando che "*a ciascuna causa e/o classe di attività possa corrispondere uno specifico modello organizzativo*"[54]. Secondo Cafaggi questa correlazione non deve essere interpretata come un vincolo, ma come un possibile orientamento che le parti coinvolte possono abbracciare, in quanto l'impianto normativo esistente, benché "rimaneggiato" in più occasioni, continua a consentire la massima libertà nella scelta dei modelli organizzativi. Non a caso, infatti, nel contratto di rete la presenza dell'organo comune è facoltativa e, laddove previsto, l'unico riferimento normativo di massima è dato dal mandato con rappresentanza.

La scelta del modello caratterizzato dalla presenza dell'organo comune "*pare più in linea con lo spirito di collaborazione interaziendale che dovrebbe animare le reti*..."; ovviamente "*nulla impedisce che i contratto possa prevedere anche una sub articolazione interna dello stesso organo comune stabilendo organi delegati o comitati esecutivi disciplinandone composizione e modalità di funzionamento*"[55].

Ancora una volta, riprendendo quanto precedentemente anticipato circa la creazione di organi assembleari e gestori, appare opportuno che nel contratto di rete ci si doti di "*modelli di organizzazione interna di tipo corporativo per modulare e distribuire con maggiore efficacia tra i diversi poteri le diverse funzioni sottese alla rete e le relative attribuzioni gestorie e decisionali*"[56].

---

49) Così Cafaggi, F., "Il contratto di rete e il diritto dei contratti", in I Contratti, n. 10/2009, pp. 915 e ss..

50) In tal senso Cirianni, F., "Il contratto di Rete", in Notariato, n. 4/2010, pp. 442 e ss..

51) Così Manzi, P., in Profili Antitrust e contratto di rete, par. 1.3.1.

52) Così Cafaggi, F., "Il contratto di rete e il diritto dei contratti", in I Contratti, n. 10/2009, pp. 915 e ss. nel riprendere Gilson, R., Sabel, C., Scott, R., in Contracting for innovation: vertical disintegration and interfirm collaboration, pp. 431 e ss., part. 457-8.

53) Sul tema si veda Cafaggi-Iamiceli, "Contratto di rete. Inizia una nuova stagione di riforme?", in Obbligazioni e Contratti, n. 7/2009, pp. 595 e ss..

54) Sul punto Cafaggi, F., "Il nuovo contratto di Rete: Learning by doing'", in I Contratti, n. 12/2010, pp. 1150 e ss..

55) Così in Linee guida per i contratti di Rete – Marzo 2012, p. 62.

56) Così in Linee guida per i contratti di Rete – Marzo 2012, p. 66.

09 Il distacco dei dipendenti e codatorialita' nelle reti di imprese

Il tema dei rapporti di lavoro nelle reti di imprese è stato recentemente disciplinato dal DL n. 76/2013 (conv. con L. n. 99/2013) che, introducendo il comma 4-*bis* all'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003, ha trattato le fattispecie del "distacco" del personale dipendente e della "codatorialità" tra imprese retiste.

In deroga a quanto stabilito dall'art. 30, co. 1, D.Lgs. n. 276/2003, il successivo quarto comma prevede che l'interesse del distaccante al distacco del lavoratore dipendente sussista automaticamente in forza dell'operare della rete. In altre parole, in presenza di un contratto di rete non sarà necessario dover dimostrare la sussistenza dell'interesse al distacco. Il Ministero del Lavoro, recepite le novità, ha conseguentemente precisato nella recente circolare n. 35/2013 che "*ai fini della verifica dei presupposti di legittimità del distacco, il personale ispettivo si limiterà a verificare l'esistenza di un contratto di rete tra distaccante e distaccatario*".

È tuttavia opportuno precisare che l'interesse è solo uno dei requisiti di legittimità previsti dall'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003. La temporaneità (il lavoratore presta la propria attività lavorativa a favore del ricevente o distaccatario per un periodo di tempo limitato), i limiti alla mobilità professionale (il distacco che prevede il mutamento delle mansioni assegnate al dipendente deve essere avallato dallo stesso) e la territorialità (se la destinazione del lavoratore dista oltre 50 chilometri dall'unità produttiva presso la quale il lavoratore svolge abitualmente la propria attività lavorativa, è necessario dimostrare l'esistenza di comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive), continuano a costituire, anche per le imprese retiste, presupposti indispensabili di legittimità del distacco.

Oltre al distacco in forma "agevolata", il novellato art. 30 D.Lgs. n. 276/2003 ammette ora anche la titolarità congiunta del rapporto di lavoro tra imprese retiste (c.d. codatorialità tra datori di lavoro appartenenti alla stessa rete) e demanda al contratto di rete la regolamentazione della gestione dei rapporti stessi. Anche in tal caso il Ministero del Lavoro ha recepito le novità ed ha precisato, nella circolare n. 35/2013, che "*sul piano di eventuali responsabilità penali, civili e amministrative – e quindi sul piano della sanzionabilità di eventuali illeciti – occorrerà quindi rifarsi ai contenuti del contratto di rete, senza pertanto configurare "automaticamente" una solidarietà tra tutti i partecipanti al contratto*".

Per facilità di consultazione si riporta in nota l'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003, così come modificato dal DL n. 76/2013 (conv. con L. n. 99/2013)[57].

---

57) Art. 30 D.Lgs 276/2003 (così come modificato dal D.L. 76/2013) – Distacco:

1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

3. Il distacco che comporti un mutamento di mansioni deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato. Quando comporti un trasferimento a una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive.

4. Resta ferma la disciplina prevista dall'articolo 8, comma 3, del decreto-legge 20 maggio 1993, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 236.

4-bis. Quando il distacco avvenga in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2.

4-ter. Qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa che abbia validità ai sensi del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso.

10 Conclusioni: alcuni dati sulle reti imprese

Il monitoraggio Infocamere evidenzia che a fine luglio 2013 sono stati siglati 995 contratti di rete, con quasi 5.000 soggetti coinvolti. Domina la Lombardia con 1.308 aderenti, seguita da Emilia Romagna con 714 aderenti e Toscana con 579 aderenti[58]. Le imprese partecipanti ai contratti sono prevalentemente società di capitali (67%). Oltre i due terzi dei contratti di rete coinvolge un numero che varia da tre a nove imprese. Il contratto di rete è diffuso prevalentemente tra le imprese manifatturiere e del terziario: all'industria appartengono 1.846 soggetti, pari al 37,5% delle imprese che hanno sottoscritto un contratto di rete, ai servizi appartengono il 23,3%. delle imprese.

Generalmente le forme di collaborazione perseguite riguardano:

- l'ottimizzazione dei processi produttivi e la realizzazione di progetti di R&S comuni, in particolare lo sviluppo di tecnologie o prodotti il cui costo risulta troppo elevato per i singoli imprenditori;
- la gestione di piattaforme tecnologiche comuni, spesso nell'area del commercio elettronico e nella gestione delle infrastrutture gestionali ed operative;
- la creazione di gruppi di acquisto, per raggiungere adeguate economie di scala;
- la creazione di gruppi di vendita, per avere un maggiore impatto sui mercati esteri;
- la gestione della logistica in comune, per migliorare l'assortimento, i tempi di evasione ed il contenimento dei costi;
- la promozione di beni o marchi comuni, in particolar modo sui mercati esteri.

I principali motivi di aggregazione che portano alla costituzione delle reti di imprese, secondo Confindustria – Retimpresa, si dividono equamente tra le due finalità perseguite dalle reti di imprese: il miglioramento della capacità competitiva sui mercati (53%) ed il miglioramento della capacità innovativa delle imprese (47%). I progetti di rete fanno infatti riferimento a:

- 31% sinergie organizzative e di marketing;
- 22% crescita sui mercati esteri;
- 21% ricerca e sviluppo;
- 16% ottimizzazione dei processi e sviluppo del know-how;
- 10% innovazione tecnologia.

Analizziamo i settori maggiormente coinvolti nella costituzione di reti di imprese.

Il settore **agro-alimentare** offre ottime opportunità per le aggregazioni: presenta una miriade di

piccole e medie imprese che detengono un *know-how* elevato in un campo in cui l'Italia eccelle e viene universalmente riconosciuta; imprese che portano avanti una tradizione alimentare millenaria che nessun paese al mondo può eguagliare; imprese che spesso utilizzano marchi registrati e riconosciuti a livello mondiale (anche se non sufficientemente protetti) la cui percezione sta crescendo nella scala dei valori dei consumatori nel mondo.

Il **settore casa** è un campo di eccellenza del *Made in Italy* dove il gusto e la qualità sono immediatamente valorizzati dai clienti di tutti il mondo. Le aziende sono mediamente troppo piccole per competere efficacemente su tutti i mercati, e non hanno la capacità di investimento necessaria. Hanno goduto inoltre di dieci anni di espansione continua del mercato interno, nel quale hanno trovato gli spazi di crescita auspicati. Oggi si trovano nella situazione opposta, con un mercato interno quasi bloccato, con pessime prospettive future, e con la necessità di trovare all'estero uno sbocco stabile ad una capacità produttiva sotto-utilizzata.

Il **settore meccanico** è caratterizzato in Italia dalla presenza di distretti altamente specializzati ed integrati che garantiscono ottimi livelli di qualità, ampia flessibilità progettuale o produttiva ed elevata dinamicità. Le imprese di questo settore sono in grado di offrire a prezzi competitivi ed in tempi brevi prodotti sofisticati e possono eseguire progetti complessi rispettando scadenze molto brevi. Quello che le singole imprese spesso non possono offrire sono i grandi volumi e la garanzia che derivano da una ampia capacità produttiva e finanziaria. Non a caso le reti di impresa che si creano in questo settore spesso nascono come emersione di relazioni di filiera che comunque sussistono ma che non si è in grado di valorizzare nelle trattative con i committenti esteri.

Il **settore moda** è un "classico" del *Made in Italy* ma rappresenta attualmente un settore fortemente competitivo ed in evoluzione. I marchi che hanno sfondato a livello internazionale dispongono di reti di vendita affermate, mentre moltissime imprese, spesso fornitori o sub-fornitori dei grandi marchi, si ritrovano con grande capacità creativa e produttiva e scarsa presenza commerciale. Queste imprese sono oggi schiacciate dalla morsa della concorrenza di lavoratori ed operatori asiatici ma trovano nell'aggregazione con altre imprese la strada per recuperare marginalità e per presentarsi direttamente sui mercati internazionali.

---

58) Come pubblicato su Il Sole 24 Ore del 16 dicembre 2013, inoltre, il numero di contratti è salito a oltre 1.200, con più di 6.000 imprese coinvolte e un incremento del 117% su base annua.

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova