



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

La fiscalità delle reti d'impresa

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando

Matteo Savioli

Matricola 837660

Anno accademico

2016/2017

La fiscalità delle reti d'impresa

Indice

Introduzione

Introduzione..... pag. 5

Capitolo 1

La normativa civilistica del contratto di rete..... pag. 9

Paragrafo 1.1

L'evoluzione normativa..... pag. 10

Paragrafo 1.2

Il profilo soggettivo..... pag. 20

Paragrafo 1.3

Forme e pubblicità del contratto di rete..... pag. 24

Paragrafo 1.4

L'oggetto della rete..... pag. 26

Paragrafo 1.5

Il programma di rete..... pag. 27

Paragrafo 1.6

Il patrimonio della rete..... pag. 27

Paragrafo 1.7

La governance e la rappresentanza..... pag. 30

Paragrafo 1.8

Lo scioglimento del singolo rapporto di rete..... pag. 31

Capitolo 2

La soggettività tributaria della rete..... pag. 35

Capitolo 3

La fiscalità ordinaria della rete.....	pag. 43
<i>Paragrafo 3.1</i>	
La disciplina fiscale delle reti-contratto.....	pag. 43
<i>Paragrafo 3.2</i>	
La disciplina fiscale delle reti-soggetto.....	pag. 47

Capitolo 4

L'agevolazione fiscale concessa per il triennio 2010-2012.....	pag. 55
<i>Paragrafo 4.1</i>	
Dubbi e incertezze sulla norma agevolativa.....	pag. 57
<i>Paragrafo 4.2</i>	
I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.....	pag. 61
<i>Paragrafo 4.3</i>	
Modalità procedurali.....	pag. 67
<i>Paragrafo 4.4</i>	
L'asseverazione del contratto di rete.....	pag. 71
<i>Paragrafo 4.5</i>	
I poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.....	pag. 73

Capitolo 5

Il contratto di rete agricolo e le altre agevolazioni fiscali.....	pag. 75
<i>Paragrafo 5.1</i>	
Il contratto di rete agricolo.....	pag. 75
<i>Paragrafo 5.2</i>	
Le altre agevolazioni fiscali.....	pag. 79

Capitolo 6

Il bilancio della rete.....	pag. 87
-----------------------------	---------

Capitolo 7

Il regime tributario di altre forme di aggregazione.....	pag. 91
<i>Paragrafo 7.1</i>	
Conorzi con attività esterna.....	pag. 91
<i>Paragrafo 7.2</i>	
Le associazioni temporanee di imprese.....	pag. 93
<i>Paragrafo 7.3</i>	
Distretti industriali.....	pag. 95
<i>Paragrafo 7.4</i>	
Gruppi europei di interesse economico.....	pag. 98

Conclusioni

Conclusioni.....	pag. 101
------------------	----------

Bibliografia

Bibliografia.....	pag. 105
Sitografia.....	pag. 113

Introduzione

Per sopravvivere in un mercato sempre più complesso, aspetti quali la liquidità, un'offerta distintiva e la capacità di internazionalizzazione e/o una radicata presenza sul territorio, appaiono sempre più come determinanti per la sopravvivenza e lo sviluppo delle piccole e medie imprese italiane. Tuttavia, la piccola dimensione sovente comprime la capacità di cambiare la strategia ed in generale di fronteggiare le pressioni competitive. In presenza di tali ostacoli alla crescita, il sistema produttivo italiano ha dato vita nel tempo a numerosi distretti industriali, identificanti una rete informale fra imprese territorialmente concentrate che ha permesso di ridurre i vincoli legati alla piccola dimensione. I distretti industriali hanno però manifestato di essere strutturalmente fragili nel nuovo contesto globale, poiché la vicinanza territoriale assume un ruolo ridotto, basti pensare alla funzione delle nuove tecnologie della comunicazione, ed i rapporti distrettuali informali non appaiono rispondere ottimamente alla necessità di relazioni strutturate e di investimenti congiunti, necessari per affrontare il mutato quadro competitivo: occorre così ricercare partner diversi e/o in aree più distanti e nuove modalità di fare impresa, con relative maggiori asimmetrie informative da combattere. In tale quadro, istituzioni pubbliche ed enti privati da tempo sono impegnati nella strutturazione e nella definizione normativa di rapporti contrattuali incardinati nelle reti d'impresa. Le reti sono forme di coordinamento stabili fra imprese, intermedie fra il mercato e la gerarchia, basate su un obiettivo comune; la stabilità distanzia le reti dal puro mercato, dove i rapporti fra le imprese si incentrano sullo scambio, mentre il coordinamento, con cui i partecipanti mantengono di fatto intatta la loro autonomia, le differenzia dall'organizzazione gerarchica di un'impresa.¹

Il presente lavoro analizza l'inquadramento tributario delle reti d'impresa e le relative agevolazioni fiscali che, secondo il pensiero del legislatore, hanno la duplice finalità di incentivare la diffusione del contratto di rete e sostenere la crescita delle piccole e medie imprese. Si tratta di un tema di attualità ma anche di prospettiva dato che il contratto di rete è una figura di recente istituzione.

1 ADDARI A., BELISARIO M., BIMBO M., CAPOZUCCA L., FATI POZZODIVALLE F., GENTILI G., MICOZZI G., NETTI P., PAOLINELLI M., PICCIONI S., SABATINI S., SANTONI G., TOSI V., *Le Reti d'Impresa*, a cura di DIEGO S. e MICOZZI F., 2013, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, pp. 13-14.

Nel primo capitolo è trattata la disciplina civilistica del contratto di rete contenuta nell'art. 3, comma 4-ter, del D. L. 10 febbraio 2009, n. 5 e s.m.i., rivolgendo particolare interesse ai suoi elementi caratterizzanti che consentono di distinguerlo da altri istituti affini; vengono analizzati anche i vari interventi legislativi operati nel corso del tempo aventi lo scopo di avvicinare lo strumento di rete alle esigenze dell'imprenditoria italiana.

Il secondo capitolo esamina un tema cardine al fine di determinare il regime fiscale della rete, ossia l'assunzione della soggettività tributaria in capo alla stessa. Vengono illustrate le tesi affiorate in dottrina che hanno portato al delinearsi di due filoni interpretativi, tra chi sosteneva l'autonoma soggettività dell'ente e chi riteneva che gli effetti fiscali ricadessero sulle imprese retiste; inoltre vengono analizzate le scelte del legislatore che, incoerentemente, in principio ha affermato più volte l'insussistenza della soggettività tributaria in capo alle reti d'impresa, e successivamente ha concesso la facoltà alle imprese di optare per una rete dotata di soggettività autonoma a scapito di un'autonomia contrattuale più limitata.

In virtù di quanto enunciato nel secondo capitolo, le imprese che intendono creare una rete possono scegliere tra due diverse fattispecie: la rete-contratto e la rete-soggetto. Il terzo capitolo ne illustra le implicazioni fiscali sotto il profilo sia delle imposte dirette, sia delle imposte indirette.

Il quarto capitolo fa riferimento all'agevolazione fiscale che era riservata alle imprese che si costituivano in una rete-contratto. Vengono descritte le modalità e i limiti per l'usufruzione. Ad oggi l'agevolazione non è più fruibile in quanto è scaduto il termine previsto dalla norma, ma si segnala l'intenzione del legislatore nel riproporre tale regime agevolativo nel prossimo futuro.

Tra i soggetti che possono aderire ad un contratto di rete ci sono anche le imprese agricole e nel caso in cui la rete sia composta unicamente da queste, la normativa prevede una disciplina *ad hoc* con ripercussioni positive in materia fiscale. Il contratto di rete agricolo è dettagliato nel capitolo cinque insieme ad altre agevolazioni fiscali attuali cui possono fruire anche le imprese retiste o l'ente stesso.

Con la Legge n. 134/2012, il legislatore ha disposto per le reti che si sono dotate di fondo patrimoniale l'obbligo di redigere la situazione patrimoniale, onere poi circoscritto alle sole reti-soggetto dalla successiva Legge n. 154/2016. Il sesto capitolo espone i principi

contabili che regolano la corretta stesura del bilancio d'esercizio della rete da cui si ricava il reddito da sottoporre a tassazione.

Nel settimo e ultimo capitolo si sono presi in esame altri istituti aggregativi con caratteristiche simili alle reti d'impresa delineandone brevemente i relativi regimi tributari allo scopo di stabilire un confronto con l'istituto oggetto di studio.

Capitolo 1

La normativa civilistica del contratto di rete

Il contratto di rete rappresenta l'atto con il quale più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e competitiva sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

Nonostante i vari interventi succedutesi nel corso degli anni, il contratto di rete è sempre rimasto uno strumento elastico che concede ampio spazio all'autonomia privata per permettere agli stipulatori di adattarlo alle proprie esigenze.²

Il dettato normativo si limita a delineare il perimetro attraverso la previsione di un contenuto obbligatorio e di un contenuto facoltativo.

Il contenuto obbligatorio si compone di: indicazione dei soggetti stipulanti; individuazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate con gli stessi per il loro raggiungimento; definizione di un programma comune con l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante; durata del contratto; modalità di adesione di altri imprenditori; regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune, nonché regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.³

Invece, gli elementi che definiscono il contenuto facoltativo sono la costituzione di un fondo patrimoniale comune, la nomina di un organo comune, la previsione di cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo diritto.

2 BERNINI E., BEVILACQUA G., BREDARIOL E., BULLO L., CASALINI C., CLARIZIO G., FIETTA G., TODESCHINI PREMUDA A., TRENTIN D., *Linee Guida per i contratti di rete*, 2012, a cura di RETIMPRESA, [http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide_Libri/Linee Guida per i contratti di rete.pdf](http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide_Libri/Linee_Guida_per_i_contratti_di_rete.pdf), p. V.

3 CISSELLO A., NEGRO M., ZENI A., *La "manovra correttiva" convertita in legge*, in *Il fisco*, 34/2010, pp. 5539-5540.

PUCCI E., SCAPPINI L., *Primi chiarimenti in tema di reti di impresa*, in *Il fisco*, 10/2011, p. 1593.

La possibilità per le reti di acquisire soggettività giuridica permette l'individuazione di due diverse fattispecie: la rete-contratto e la rete-soggetto.⁴

Con riferimento alla rete-contratto sono possibili quattro diverse configurazioni, a seconda degli elementi facoltativi inseriti nel contratto: contratto di rete costituito con i meri elementi caratterizzanti, quindi senza istituzione dell'organo comune e senza costituzione del fondo patrimoniale; contratto di rete dotato di organo comune ma non di fondo patrimoniale; contratto di rete dotato di fondo patrimoniale ma non di organo comune; contratto di rete dotato di organo comune e di fondo patrimoniale.⁵

Viceversa, per potersi configurare una rete-soggetto, le imprese retiste devono adottare obbligatoriamente la configurazione prevista dalla normativa. In pratica, oltre a tutti gli elementi obbligatori, la rete dotata di soggettività presuppone: l'istituzione di un fondo patrimoniale comune; l'istituzione di un organo comune (destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi); l'indicazione, in sede di atto costitutivo, della denominazione e della sede della rete; l'iscrizione della rete nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.⁶

Paragrafo 1.1

L'evoluzione normativa

Il termine "reti di imprese" fa la sua prima apparizione nel panorama legislativo italiano con la Legge n. 133/2008 ("*Manovra Economica*") di conversione del D. L. n. 112/2008 denominato "*Distretti produttivi e reti di impresa*". Questa prima nozione contenuta nell'art. 6-bis, commi 1 e 2, era funzionale all'applicazione delle disposizioni in materia di "*tassazione consolidata distrettuale*" e di "*tassazione concordataria*" 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,*

4 AURILIO A., BELARDI A. M., BREDARIOL E., BRENNI F., D'ALVIA F., DE PIRRO R., DOTTI S., FILÌ F., FOGOLIN S., PRIORE L., TURSI A., ZANENGA P., *Contratto di rete: trasformazione del lavoro e reti d'impresa*, a cura di TREU T., 2015, Wolters Kluwer, Milano, pp. 76-79.

5 *Ivi*, pp. 89-90.

6 *Ivi*, p. 94.

l'integrazione per la filiera, lo scambio e la diffusione delle migliori tecnologie, lo sviluppo di servizi di sostegno e forme di collaborazione tra realtà produttive".⁷

Con la Legge n. 33 del 9 aprile 2009 (recante "Misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi"), di conversione del D. L. n. 5/2009 (cd. *Decreto incentivi*), viene disciplinato il contratto di rete. Da un punto di vista economico le reti continuano ad essere una libera aggregazione di imprese, ma sul piano giuridico è stato formalmente disciplinato il contratto attraverso cui è possibile costituire tali aggregazioni e gli obiettivi che con tale strumento si intendono realizzare.⁸

Nello stesso anno la Legge Sviluppo (Legge n. 99/2009) ha abrogato l'art. 6-bis della "Manovra Economica" (Legge n. 133/2008) e ha introdotto significative correzioni alla disciplina del contratto di rete contenuta nella Legge n. 33/2009. In particolare, con il richiamo alla disciplina dei consorzi, hanno attribuito alla rete autonomia patrimoniale perfetta.⁹ Rimanevano comunque applicabili alle reti le disposizioni concernenti i distretti produttivi.¹⁰

A distanza di nemmeno un anno, l'attività del legislatore è tornata a concentrarsi sul contratto di rete. Con l'art. 42, rubricato "Reti di imprese", del D. L. 31 maggio 2010, n. 78¹¹, è stato riformato e modificato il testo delle disposizioni disciplinanti il contratto di rete e sono state introdotte precise disposizioni di carattere fiscale.¹² Tali disposizioni

7 ANTONELLO L., FERRARO M., MARTINELLI G., MASON L., MURARO F., RANALLI R., SESTINI E., TOSON D., *Le reti di imprese: finalità economiche, evoluzione della normativa, rappresentanza, nuova fisionomia del contratto*, 2014, Il Sole 24 Ore,

http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2014-02-28/reti-imprese-130033.php?refresh_ce=1.

TRETTEL S., *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, in *Corriere Tributario*, 13/2009, p. 1051.

8 ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., p. 15.

9 *Ibidem*.

10 L'applicazione delle disposizioni previste per i distretti produttivi comporta, per esempio, la possibilità di presentare istanze e avviare procedimenti amministrativi mediante unico procedimento collettivo o la stipula di convenzioni anche di tipo collettivo con istituti di credito.

BANA M., CERATO S., CIGNOLI U., *Reti d'impresa: profili aziendali, civilistici, fiscali, contabili e finanziari*, 2012, Wolters Kluwer, Milano, p. 45.

11 Convertito, con modificazioni, in Legge 30 luglio 2010, n. 122 (c.d. "Manovra d'estate").

12 CISSELLO, NEGRO, ZENI, *La "manovra correttiva" convertita in legge*, cit., p. 5539.

non sono state trasfuse nel testo dell'art. 3 del D. L. 5/2009 e figurano in seno all'art. 42 del D. L. n. 78/2010, e precisamente ai commi da *2-quater* a *2-septies*. Va precisato che nel testo originario non era prevista alcuna specifica misura fiscale agevolativa nei confronti delle imprese aderenti ai contratti di rete, ma esclusivamente la previsione di futuri vantaggi fiscali alle imprese che fossero state riconosciute come appartenenti alla rete.¹³ Sia le modalità di riconoscimento della partecipazione al contratto, che l'individuazione dei vantaggi fiscali erano demandate a provvedimenti normativi secondari. Con la conversione, avvenuta con Legge 30 luglio 2010, n. 122, il legislatore ha stabilito in modo chiaro l'entità e la natura dei vantaggi fiscali connessi alla partecipazione delle imprese ai contratti di rete. Il secondo comma del citato art. 42 ha tuttavia mantenuto la possibilità di individuare, attraverso un regolamento, da approvarsi con Decreto del Ministero delle Finanze, vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari per le imprese appartenenti alle reti.¹⁴

Con il provvedimento n. 22362 del 16 maggio 2011, l'Autorità garante della concorrenza e del mercato (Agcm) si è occupata del contratto di rete di imprese. L'Agcm ha reso noto che le reti di imprese così come delineate dal legislatore *“risultano idonee ad essere qualificate come possibili intese ai sensi dell'art. 2 della L. n. 287/1990 e dell'art. 1010 TFUE”*. Secondo l'Agcm l'istituto soddisfa il requisito soggettivo previsto dalla legislazione nazionale ed è potenzialmente idoneo a soddisfare anche il requisito oggettivo, in quanto costituisce *“una forma di coordinamento delle condotte commerciali delle imprese aderenti, anche mediante lo scambio di informazioni o di prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica”*.¹⁵ Nel caso in cui tali intese avessero come effetto quello di *“impedire, restringere o falsare in maniera consistente il gioco della concorrenza all'interno del mercato nazionale o in una sua parte rilevante”*, potrebbero essere vietate.¹⁶ Il fatto che l'istituto sia rivolto principalmente alle piccole e

13 ALBERTI P., *Manovra correttiva (D. L. n. 78/2010) Chiarimenti ufficiali*, in *Il fisco*, 9/2011, p. 1429.

14 CEDRO M., *Profilo fiscale del contratto di rete*, in *Rassegna Tributaria*, 5/2011, pp. 1165-1166.

15 *“Sono considerati intese gli accordi e/o le pratiche concordate tra imprese nonché le deliberazioni, anche se adottate ai sensi di disposizioni statutarie o regolamentari, di consorzi, associazioni di imprese ed altri organismi similari”*. L. 287/1990, art. 2, comma 1.

16 *“Sono vietate le intese tra imprese che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare in maniera consistente il gioco della concorrenza all'interno del mercato nazionale o in una sua parte rilevante, anche attraverso attività consistenti nel:*

medie imprese “non costituisce una presunzione di conformità alla legge antitrust, specie nel caso di restrizioni particolarmente gravi”. La portata restrittiva del singolo contratto di rete va dunque valutata caso per caso “alla luce delle dimensioni delle imprese interessate, del tipo di condotta posta in essere e delle caratteristiche del mercato di riferimento”. Quindi, secondo l’Agcm “affinché l’istituto del contratto di rete possa essere ritenuto compatibile con i principi e le leggi in materia antitrust, è necessario [...] che l’accordo risulti effettivamente inteso ad accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese aderenti e non costituisca, invece, uno strumento finalizzato a costituire indebite posizioni di vantaggio”. In caso contrario, l’accordo potrebbe violare la normativa antitrust e sarebbe di conseguenza nullo.¹⁷

a) fissare direttamente o indirettamente i prezzi d’acquisto o di vendita ovvero altre condizioni contrattuali;

b) impedire o limitare la produzione, gli sbocchi o gli accessi al mercato, gli investimenti, lo sviluppo tecnico o il progresso tecnologico;

c) ripartire i mercati o le fonti di approvvigionamento;

d) applicare, nei rapporti commerciali con altri contraenti, condizioni oggettivamente diverse per prestazioni equivalenti, così da determinare per essi ingiustificati svantaggi nella concorrenza;

e) subordinare la conclusione di contratti all’accettazione da parte degli altri contraenti di prestazioni supplementari che, per loro natura o secondo gli usi commerciali, non abbiano alcun rapporto con l’oggetto dei contratti stessi”. L. n. 287/1990, art. 2, comma 2.

17 “Le intese vietate sono nulle ad ogni effetto”. L. 287/1990, art. 2, comma 3.

GALLIO F, *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, in *Il fisco*, 11/2012, pp. 1600-1601.

Tabella 1 – La disciplina del contratto di rete pre e post emendamento del D. L. n. 78 del 31 maggio 2010

Art. 3 D. L. n. 5/2009	Art. 3 D. L. n. 78/2010
<p>4-ter. 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. Il contratto è redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, e deve indicare:</p> <p>a) il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale degli aderenti alla rete;</p> <p>b) l'indicazione degli obiettivi strategici e delle attività comuni poste a base della rete che dimostrino il miglioramento della capacità innovativa e della competitività sul mercato;</p> <p>c) l'individuazione di un programma di rete, che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante e le modalità di realizzazione dello scopo comune da perseguirsi attraverso l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, in relazione al quale sono stabiliti i criteri di valutazione dei conferimenti che ciascun contraente si obbliga ad eseguire per la sua costituzione e le relative modalità di gestione, ovvero mediante</p>	<p>4-ter. Con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base un un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa. Il contratto può anche prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. Ai fini degli adempimenti pubblicitari di cui al comma 4-<i>quater</i>, il contratto deve essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e deve indicare:</p> <p>a) il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva;</p>

<p>ricorso alla costituzione da parte di ciascun contraente di un patrimonio destinato all'affare, ai sensi dell'art. 2447-bis, primo comma, lettera a) del codice civile. Al fondo patrimoniale di cui alla presente lettera si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli art. 2614 e 2615 del codice civile;</p> <p>d) la durata del contratto, le modalità di adesione di altre imprese e le relative ipotesi di recesso;</p> <p>e) l'organo comune incaricato di eseguire il contratto di rete, i suoi poteri anche di rappresentanza e le modalità di partecipazione di ogni impresa alla attività dell'organo. Salvo che sia diversamente disposto nel contratto di rete, l'organo agisce in rappresentanza delle imprese, anche individuali, aderenti al contratto medesimo, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito, all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti italiani ed allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione, previsti dall'ordinamento.</p>	<p>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;</p> <p>c) la definizione di un programma di rete, che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante, le modalità di realizzazione dello scopo comune e, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo; se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'art. 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile. Al fondo patrimoniale comune costituito ai sensi della presente lettera si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli art. 2614 e 2615 del codice civile;</p> <p>d) la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo</p>
---	--

	<p>diritto, ferma restando in ogni caso l'applicazione delle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo;</p> <p>e) se il contratto ne prevede l'istituzione, il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso, i poteri di gestione e di rappresentanza conferiti a tale soggetto come mandatario comune nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione durante la vigenza del contratto. Salvo che sia diversamente disposto nel contratto, 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;</p>
--	--

	<p>f) le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientri, quando è stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione conferiti a tale organo, nonché, se il contratto prevede la modificabilità a maggioranza del contratto di rete, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.</p>
<p>4-ter.1. Le disposizioni di attuazione della lettera e) del comma 4-ter per le procedure attinenti alle pubbliche amministrazioni sono adottate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico.</p>	<p>4-ter.1. Le disposizioni di attuazione della lettera e) del comma 4-ter per le procedure attinenti alle pubbliche amministrazioni sono adottate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico. (Invariato)</p>
<p>4-ter.2. Nelle forme previste dal comma 4-ter.1. si procede alla ricognizione di interventi agevolativi previsti dalle vigenti disposizioni applicabili alle imprese aderenti al contratto di rete, interessate dalle procedure di cui al comma 4-ter, lettera e), secondo periodo. Restano ferme le competenze regionali per le procedure di rispettivo interesse.</p>	<p>4-ter.2. Nelle forme previste dal comma 4-ter.1. si procede alla ricognizione di interventi agevolativi previsti dalle vigenti disposizioni applicabili alle imprese aderenti al contratto di rete, interessate dalle procedure di cui al comma 4-ter, lettera e), secondo periodo. Restano ferme le competenze regionali per le procedure di rispettivo interesse. (Invariato)</p>
<p>4-quater. Il contratto di rete è iscritto nel registro delle imprese ove hanno sede le imprese contraenti.</p>	<p>4-quater. Il contratto di rete è soggetto a iscrizione nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante e l'efficacia del contratto inizia a decorrere da quando è eseguita l'ultima</p>

	delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originali.
4-quinquies. Alle reti delle imprese di cui al presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 1, comma 368, lettera b), c) e d), della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, previa autorizzazione rilasciata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, da adottare entro sei mesi dalla relativa richiesta.	4-quinquies. Alle reti delle imprese di cui al presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 1, comma 368, lettera b), c) e d), della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, previa autorizzazione rilasciata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, da adottare entro sei mesi dalla relativa richiesta. (Invariato)

Gli interventi operati sulla normativa del contratto di rete per effetto dell'art. 45 del D. L. n. 83/2012 (c.d. "Decreto Sviluppo") e dell'art. 36, quarto comma, del D. L. n. 179/2012 (c.d. "Decreto Sviluppo-bis")¹⁸ possono essere distinti in due categorie.

La prima riguardava tutta la serie di modifiche volte a semplificare la disciplina del contratto di rete, con lo scopo di incentivare ulteriormente tale strumento: in particolare, la riduzione degli adempimenti e dei costi connessi alla costituzione e alla modificazione del contratto. La seconda categoria di interventi è servita a chiarire uno dei punti più incerti della norma: la soggettività giuridica della rete.¹⁹

¹⁸ Convertiti rispettivamente dalla Legge n. 134/2012 e dalla Legge n. 221/2012.

¹⁹ GALLIO F., PISTOLESI S., *Le ultime novità riguardanti il contratto di rete di imprese: aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, 4/2013, pp. 519-520.

Tabella 2 - Principali novità sulle reti d'impresa introdotte dai "Decreti Crescita"²⁰

<p>Soggettività giuridica della rete</p>	<p>La rete di imprese dotata di fondo patrimoniale comune può operare per l'acquisizione della soggettività giuridica e divenire, quindi, titolare di diritti e doveri e, più in generale, di situazioni giuridiche attive e passive. A tal fine è necessaria l'iscrizione della rete nella sezione ordinaria del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede.</p>
<p>Responsabilità patrimoniale limitata</p>	<p>Se il contratto di rete prevede l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e di un organo comune destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi, 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.</p>
<p>Redazione situazione patrimoniale</p>	<p>Se il contratto prevede l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e di un organo comune destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale l'organo comune ha l'obbligo di redigere una situazione patrimoniale osservando, ove possibile, le disposizioni sul bilancio di esercizio delle società per azioni. Tale situazione va depositata presso il Registro delle imprese del luogo ove ha la sede la rete.</p>

²⁰ ZANNI M., *La nuova disciplina del contratto di rete*, in *Il fisco*, 47/2012, p. 7509.

<p style="text-align: center;">Poteri di rappresentanza dell'organo comune</p>	<p>È stata meglio definita la rappresentanza dell'organo comune, stabilendo che esso agisce in rappresentanza della rete, se questa è dotata di soggettività giuridica, e delle singole imprese aderenti al contratto di rete, se manca la predetta soggettività (salvo patto contrario). La rappresentanza in parola è esercitata 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.</p>
<p style="text-align: center;">Forma del contratto</p>	<p>Il contratto di rete può essere redatto non più soltanto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, ma anche per atto firmato digitalmente, ai sensi degli artt. 24 o 25 del D. Lgs. n. 82/2005, e trasmesso agli uffici del Registro delle imprese utilizzando un modello standard tipizzato.</p>
<p style="text-align: center;">Iscrizione delle modifiche al contratto</p>	<p>In caso di modifiche al contratto di rete, è previsto che la richiesta della loro iscrizione debba essere presentata, a cura dell'impresa indicata nell'atto modificativo, soltanto all'ufficio del Registro delle imprese nel quale è iscritta detta impresa. Sarà poi compito di tale ufficio comunicare le modifiche a tutti gli altri uffici presso i quali sono iscritte le altre imprese aderenti, affinché gli stessi provvedano d'ufficio alle relative annotazioni.</p>

Paragrafo 1.2

Il profilo soggettivo

La normativa fornisce due indicazioni riguardo ai soggetti che possono essere parte di un contratto di rete. Innanzitutto, con riferimento alla nozione di contratto di rete, è stabilito che *“con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere [...]”*; con riferimento alle forme pubblicitarie dispone che *“il contratto di rete è soggetto*

a iscrizione nella sezione del Registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante [...]”.

Dalla disciplina si desume che i requisiti che devono essere soddisfatti affinché un soggetto possa essere parte di un contratto di rete sono due: deve trattarsi di un imprenditore²¹ (requisito sostanziale); la qualità di imprenditore deve risultare dal Registro delle imprese (requisito formale).

Ove un soggetto risulti iscritto presso il Registro delle imprese la sua qualità di imprenditore deve ritenersi senza dubbio attestata. Di conseguenza, qualora siano soddisfatti sia il requisito formale che sostanziale, si può ritenere che un soggetto sia idoneo alla partecipazione ad un contratto di rete, sia esso un imprenditore individuale o una società. Inoltre, non vi sono ragioni per escludere che gruppi di imprenditori partecipino ad una rete mediante un consorzio con attività esterna, dal momento che tale ente soddisfa sia il requisito sostanziale, trattandosi di un'organizzazione comune tra più imprenditori costituita al fine di disciplinare o svolgere determinate fasi delle rispettive imprese, sia il requisito formale, avendo l'obbligo di iscrizione presso il Registro delle imprese.²²

La possibilità di aderire ad un contratto di rete era invece preclusa ai lavoratori autonomi, in quanto non possono essere assimilati agli imprenditori trattandosi di un'attività specificamente disciplinata in un Capo del codice civile (Libro V, Titolo III, Capo I).²³ Solamente dal 14 giugno 2017, con l'entrata in vigore del “*Jobs act del lavoro autonomo*” (L. 22 maggio 2017, n. 81), il legislatore consente di creare reti tra professionisti o di partecipare a reti d'impresa in forma di reti miste.²⁴

21 “È imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi” - Art. 2082 codice civile.

22 BERNINI, BEVILACQUA, BREDARIOL, BULLO, CASALINI, CLARIZIO, FIETTA, TODESCHINI PREMUDA, TRENTIN, *Linee Guida per i contratti di rete*, cit., pp. 7-9.

23 BERTOZZI L., *Il contratto di rete: la partecipazione degli imprenditori e degli altri soggetti*, in *Il fisco*, 3/2016, p. 219.

TASSINARI F., *Reti di imprese e consorzi tra imprenditori: interessi coinvolti e modelli operativi*, I quaderni della fondazione italiana del notariato, 1/2012.

24 PARENTE G., *Malattia, maternità, bandi pubblici: cosa cambia da oggi per le partite Iva*, 2017, Il Sole 24 Ore, <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-06-13/partite-iva-reti-professionisti-e-imprese-225201.shtml?uuid=AEcfp0dB&nml=2707>.

Non possono neppure essere retisti gli enti non commerciali che esercitano solo ed esclusivamente attività istituzionale, oppure attività commerciale occasionale e sussidiaria rispetto a quella istituzionale, proprio per il fatto che non sono imprenditori. Infatti, se è vero che l'attività istituzionale che viene svolta da un'associazione o da una fondazione non è lucrativa anche se economica, è altrettanto vero che la finalità non è quella della produzione o dello scambio di beni e servizi. Per quanto concerne l'attività commerciale sussidiaria ed occasionale, qualora sia svolta, non consente di acquisire la qualifica di imprenditore, visto che non è appunto realizzata professionalmente.²⁵ L'orientamento delle Camere di Commercio ha confermato questa corrente esprimendosi negativamente al momento della registrazione di un contratto di rete stipulato tra enti non profit, ritenendo che tutte le parti del contratto devono già essere iscritte al Registro Imprese per poter partecipare alla rete.²⁶ Tuttavia, con l'introduzione della facoltà per le reti d'impresa di acquisire la personalità giuridica per effetto del D. L. n. 179/2012, parte della dottrina ritiene che il problema possa essere ovviato in quanto la pubblicità legale sarebbe assolta non dai singoli soggetti partecipanti, bensì dalla rete stessa.²⁷

La qualità di imprenditore è altresì esclusa per le pubbliche amministrazioni per le attività svolte nell'esercizio delle proprie funzioni. Invece, qualora si tratti di attività imprenditoriali gestite da enti pubblici, lo stesso ente pubblico dovrebbe essere, almeno per quella attività, considerato imprenditore e quindi soggetto ad iscrizione presso il Registro delle imprese; di conseguenza diventerebbe ammissibile la partecipazione ad una rete.²⁸ L'esclusione di taluni enti pubblici che, pur avendo notevoli risorse in termini

25 BERTOZZI, *Il contratto di rete: la partecipazione degli imprenditori e degli altri soggetti*, cit., p. 219.

26 Una conferma di questo orientamento si trova nella risposta data dal Ministero dello sviluppo economico alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Cagliari, con riferimento ad un contratto di rete che contemplava anche un'associazione, rispetto alla quale il contratto stesso non poteva trovare iscrizione al Registro delle imprese. Il Ministero conferma l'operato della CCIAA, avvertendo che: *"in quanto iscritta (come soggetto) nel REA, l'associazione in questione non è un'impresa e non può (o meglio non poteva) essere parte di un contratto mirante ad essere qualificato quale 'rete di imprese' ai sensi e per gli effetti delle disposizioni in parola"*.

COLOMBO G. M., *Aggregazione di Enti non profit*, in *Corriere Tributario*, 38/2014, pp. 2969-2970.

27 *Ibidem*.

28 BERNINI, BEVILACQUA, BREDARIOL, BULLO, CASALINI, CLARIZIO, FIETTA, TODESCHINI PREMUDA, TRENTIN, *Linee Guida per i contratti di rete*, cit., p. 8.

di know how (università, enti di ricerca scientifica, ecc.), non possono essere organizzati in forma di impresa pubblica, per alcuni autori rappresenta una grave lacuna per un istituto nato con lo scopo di accrescere la capacità innovativa e la competitività delle imprese italiane.²⁹

Si è posto lo stesso problema di ammissibilità alla partecipazione ad una rete per l'imprenditore agricolo individuale o tramite una società semplice, che sembrerebbe consentito per le seguenti ragioni: la normativa sul contratto di rete si limita a richiedere che i partecipanti siano imprenditori, pertanto il requisito sostanziale si ritiene soddisfatto a prescindere dalla natura agricola o commerciale; la stessa normativa dispone che il contratto di rete è soggetto ad iscrizione nella "*sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante*", non distinguendo tra sezioni. Poiché la principale sezione speciale è proprio quella dell'impresa agricola, e purché tale iscrizione sia stata effettivamente eseguita (e quindi rispettando il requisito formale), si ritiene che la partecipazione ad una rete di impresa da parte di società semplici agricole ed imprenditori agricoli individuali sia ammessa dalla legge.³⁰ La conferma è avvenuta con l'introduzione di una innovativa previsione per i contratti di rete in agricoltura stabilita dall'art. 1-bis, comma 3, del D. L. n. 91 del 24 giugno 2014, convertito nella L. n. 116/2014. La norma in questione ha disposto che "*Per le imprese agricole, definite come piccole e medie ai sensi del regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione, del 6 agosto 2008, nei contratti di rete, di cui all'art. 3 comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni, formati da imprese agricole singole ed associate, la produzione agricola derivante dall'esercizio in comune delle attività, secondo il programma comune di rete, può essere divisa fra i contraenti in natura con l'attribuzione a ciascuno, a titolo originario, della quota di prodotto convenuta nel contratto di rete*".³¹

Infine, nessun impedimento sussiste alla stipula di un contratto di rete tra imprese legate da rapporti partecipativi o collegate tra loro.³²

29 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 53-54.

30 BERNINI, BEVILACQUA, BREDARIOL, BULLO, CASALINI, CLARIZIO, FIETTA, TODESCHINI PREMUDA, TRENTIN, *Linee Guida per i contratti di rete*, cit., p. 9.

31 BAGNOLI M., CAPUTO N., *Contratti di rete in agricoltura*, in *Il fisco*, 46/2014, pp. 4522-4523.

32 BALDI G., CASARANO F., GARIMBERTI P. F., TIMPANO V., *Guida pratica al Contratto di Rete d'Impresa*, 2011, a cura di RetImpresa,

Paragrafo 1.3

Forme e pubblicità del contratto di rete

Affinché il contratto di rete assuma validità, deve essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ovvero per atto firmato digitalmente a norma degli artt. 24 o 25 del D. Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, da ciascun imprenditore o legale rappresentante delle imprese aderenti e trasmesso ai competenti uffici del Registro delle imprese attraverso il modello standard tipizzato con decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico. In particolare, il contratto di rete deve riportare le seguenti informazioni:

I) il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva, nonché la denominazione e la sede della rete, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune;

II) l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione ed innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti, e le modalità concordate con gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi;

III) la definizione di un programma di rete, contenente l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante, le modalità di realizzazione dello scopo comune e, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, e le regole di gestione del fondo medesimo. Qualora sia consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato, costituito ai sensi dell'art. 2447-*bis*, comma 1, lett. a), c.c.;

IV) la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo diritto, ferma restando in ogni caso l'applicazione delle regole generali di legge in materia di scioglimento totale o parziale dei contratti plurilaterali con comunione di scopo;

http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/guida_pratica_al_contratto_di_rete_dimpresa.pdf, p. 8.

BERNINI, BEVILACQUA, BREDARIOL, BULLO, CASALINI, CLARIZIO, FIETTA, TODESCHINI PREMUDA, TRENTIN, *Linee Guida per i contratti di rete*, cit., pp. 9-10.

V) se il contratto ne prevede l'istituzione, il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso, i poteri di gestione e rappresentanza conferiti a tale soggetto, nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione durante la vigenza del contratto;

VI) le regole per l'assunzione delle decisioni dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientri, quando è stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione conferiti a tale organo e, se il contratto prevede la modificabilità a maggioranza del programma di rete, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.³³

Il regime pubblicitario è disciplinato dal D. L. n. 78/2010 e dal D. L. n. 83/2012. Il primo decreto, con l'art. 42, comma 2-ter, stabilisce che il contratto di rete è soggetto ad iscrizione nella sezione del Registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante, con effetto a decorrere dall'esecuzione dell'ultima delle iscrizioni poste a carico di tutti coloro i quali ne sono stati sottoscrittori originari. Ne consegue che l'iscrizione ha efficacia costitutiva sia tra gli aderenti che nei confronti dei terzi. In altri termini, il contratto di rete non registrato deve essere considerato come inefficace, con ogni conseguenza di legge, anche nei rapporti interni tra gli aderenti.³⁴

L'art. 45, comma 2, del secondo decreto ha integrato il disposto con i seguenti principi: le modifiche al contratto di rete sono redatte e depositate per l'iscrizione, a cura dell'impresa indicata nell'atto modificativo, presso la propria sezione del Registro delle imprese, che provvede poi a darne comunicazione agli uffici camerali in cui sono iscritti gli altri partecipanti alla rete, per l'esecuzione delle relative annotazioni; qualora sia prevista la costituzione del fondo patrimoniale comune, la rete può iscriversi nella sezione ordinaria del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è fissata la propria sede, acquisendo così soggettività giuridica.³⁵

33 ALBERTI, *Manovra correttiva (D. L. n. 78/2010) Chiarimenti ufficiali*, cit., p. 1429.

GENTILI A., *Il contratto di rete dopo la L. n. 122 del 2010*, in *I Contratti*, 6/2011, p. 617.

34 *Ibidem*.

35 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 51-53.

Paragrafo 1.4

L'oggetto della rete

Il vigente testo della norma, sotto il profilo dell'oggetto del contratto, effettua una tripartizione di tipologie: una forma semplice di rete diretta allo scambio di informazioni o prestazioni; una forma più intensa avente ad oggetto la collaborazione tra gli imprenditori coinvolti; una forma che si riferisce all'esercizio in comune di attività da parte delle imprese partecipanti alla rete.³⁶

La forma leggera di contratto di rete ha come oggetto lo scambio di informazioni e, più in generale, il know-how, ovvero, in aggiunta, uno scambio di prestazioni. Il contratto si presta quindi ad essere utilizzato per diversi scopi: dalla condivisione di una o più informazioni da acquisirsi mediante l'attività di uno o più soggetti aderenti alla rete, allo scambio di informazioni già possedute dai singoli aderenti per accrescere le rispettive conoscenze e/o portare anche al semplice scambio di informazioni commerciali per la potenziale clientela.³⁷

Il contratto di rete per la collaborazione tra gli aderenti si pone su un piano diverso da quello dello scambio. La collaborazione deve portare ad un coordinamento tra attività complementari per giungere ad un risultato finale unitario come la produzione di uno o più beni o servizi. La formula del contratto di collaborazione va presumibilmente impiegata nelle ipotesi in cui il contenuto delle prestazioni dei partecipanti alla rete non sia *ex ante* perfettamente definibile, perché per esempio le parti devono collaborare per definire le caratteristiche di un nuovo prodotto o servizio da immettere sul mercato o di un nuovo processo che possa conferire loro maggiore competitività.³⁸

Qualora la rete abbia come oggetto l'attività in comune da parte degli aderenti, vi sono caratteristiche contrattuali molto affini a quelle previste dal codice civile per le società. L'interpretazione della locuzione "*esercizio in comune dell'attività*" deve avere un'estensione maggiore di quella generalmente attribuita all'espressione in ambito societario, comprendendo forme miste di coordinamento e svolgimento in comune di

36 CAFAGGI F., *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, in I Contratti, 12/2010, p. 1145 e ss.

GENTILI, *Il contratto di rete dopo la L. n. 122 del 2010*, cit., p. 617.

37 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp 57-58.

38 CAFAGGI, *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, cit., p. 1145 e ss.

attività complementari, come la ricerca o la gestione in comune di logistica o di reti telematiche.³⁹

Paragrafo 1.5

Il programma di rete

Il programma di rete è un'altra condizione essenziale per la validità del contratto di rete, prevista a pena di nullità. L'art. 3, comma 4-ter della Legge n. 33/2009 indica alcune prescrizioni negoziali ed, in particolare, prevede che debbano essere indicate “*le modalità di realizzazione dello scopo comune*” e lo statuto regolante i diritti e le obbligazioni che gli aderenti si impegnano a rispettare. Il contenuto del programma di rete, oltre ad identificare quale delle tre tipologie di attività si intende svolgere in concreto (attività di scambio, di collaborazione o di esercizio in comune di attività), deve essere sufficientemente articolato in modo da individuare i vari passaggi operativi che ne caratterizzano l'operatività e gli obblighi specifici dei partecipanti alla rete stessa funzionali a consentire il perseguimento dello scopo contrattuale. Non è ritenuta essenziale l'indicazione dei diritti dei partecipanti, essendo questi di rilevanza meramente interna.⁴⁰ Qualora il contratto costitutivo preveda l'istituzione di un fondo patrimoniale comune deve essere indicata “*la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo*”.⁴¹

Paragrafo 1.6

Il patrimonio della rete

L'attuale assetto della disciplina prevede che l'istituzione di un fondo patrimoniale comune sia facoltativa per le reti-contratto e obbligatoria per le reti che vogliono assumere soggettività giuridica.

39 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., p. 58.

40 *Ivi*, pp. 59-60.

41 Art. 3, comma 4-ter, lett. c), D. L. 78/2010.

PESSINA A., PESSINA C., *Le reti di imprese Sintesi della disciplina e agevolazioni fiscali*, in *Il fisco*, 30/2011, p. 4823.

Nel caso delle reti-contratto la previsione della presenza del fondo patrimoniale comune è motivata dalla necessità operativa di avere un capitale comune per la realizzazione del programma o anche, fino al 2012, di poter beneficiare dell'agevolazione fiscale.

La legge, all'insegna della flessibilità, consente:

- di conferire direttamente, oppure anche di apportare, laddove consentito, un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'art. 2447-*bis*, comma 1, lett. a), c.c..⁴²

La disciplina dei patrimoni separati ha espressi vincoli soggettivi ed oggettivi: sotto il primo profilo è prevista solo per le società per azioni, quanto invece al profilo oggettivo, non possono essere costituiti per un ammontare superiore al 10% del patrimonio netto della società;

- di poter apportare al fondo non solo denaro, ma anche beni in natura, anche immateriali, quali marchi, brevetti, od anche rapporti giuridici (per esempio diritti di prelazione, contratti commerciali), opere e servizi. Per i conferimenti diversi da quelli in denaro, il contratto di rete deve stabilire la misura e i criteri di valutazione da indicare all'interno del programma di rete. I criteri adottati sono stabiliti dal contratto nella sua autonomia pattizia e non si tratta di metodologie previste dalla legge;
- di poter stabilire autonomamente le relative modalità di esecuzione degli apporti;
- di stabilire le regole di gestione del fondo da parte del contratto di rete;
- di inserire una clausola che obblighi i contraenti ad ulteriori conferimenti successivi. La ratio di questa eventualità deriva dal fatto che il capitale della rete è un fondo vincolato alla realizzazione del programma di rete, diverso per ciascun contratto ma uguale nelle finalità: l'aumento della competitività e dell'innovazione. Nel caso in cui non fosse possibile raggiungere gli obiettivi previsti dal programma di rete per mancanza di risorse, si renderebbe necessaria una nuova iniezione di mezzi e di liquidità e la clausola lo consentirebbe.

La legge dispone poi che in caso di istituzione del fondo patrimoniale, l'organo comune della rete deve redigere, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, una situazione patrimoniale osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al

42 *“La società può: a) costituire uno o più patrimoni ciascuno dei quali destinato in via esclusiva ad uno specifico affare;...”*

bilancio di esercizio della società per azioni e depositarla presso l'Ufficio del Registro delle imprese del luogo ove ha la sede.

Il fondo ha una funzione produttiva ma anche di garanzia. La norma assimila il fondo patrimoniale a quello consortile ed, in particolare, dei consorzi con attività esterna, rimandando alle caratteristiche previste dagli artt. 2614⁴³ e 2615⁴⁴ c.c.: il fondo è costituito dai conferimenti iniziali e dai beni acquistati con questi apporti ed inoltre, per la durata del contratto, i retisti non possono chiedere la divisione del fondo e i loro creditori particolari non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo. Questa separazione fra il capitale del contratto e quello dei singoli sottoscrittori è una garanzia per il contratto di rete, che non corre il rischio di non poter realizzare il programma a causa di un'aggressione patrimoniale non dovuta alla rete in sé, ma alla morosità di uno dei suoi partecipanti per affari del tutto non inerenti alla rete.⁴⁵

Differente è il caso invece in cui l'organo comune agisca nell'interesse delle singole imprese aderenti alla rete: in questa circostanza, l'eventuale inadempimento rende responsabili anche le singole imprese in solido con il fondo patrimoniale.

Tuttavia, il fondo consortile e il fondo della rete presentano delle differenze. La stessa norma che regola il contratto di rete rimanda alle disposizioni relative al fondo consortile *"in quanto compatibili"*⁴⁶. Questo induce l'interprete a dover analizzare la configurazione della rete per verificarne la compatibilità con il dettato normativo previsto per i consorzi. La prima differenza riguarda gli obiettivi: benché si tratti di sempre di aggregazione tra imprese, l'obiettivo del consorzio è solidaristico, mentre quello del contratto di rete è competitivo, pertanto, anche lo scopo dei fondi è diverso:

43 *"I contributi dei consorziati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo consortile. Per la durata del consorzio i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo, e i creditori particolari dei consorziati non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo."*

44 *"Per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile."*

Per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi solidalmente con il fondo consortile. In caso di insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote."

45 GENTILI, *Il contratto di rete dopo la L. n. 122 del 2010*, cit., p. 617.

46 Art. 3, comma 4-ter, lett. c), D. L. 78/2010.

nel consorzio il fondo ha la funzione di tutelare i terzi per le obbligazioni dello stesso, mentre nel contratto di rete ha lo scopo di consentire la realizzazione del programma.⁴⁷

Paragrafo 1.7

La governance e la rappresentanza

L'organo comune ha la funzione "di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso". Agisce perciò in rappresentanza della rete e, salvo che sia disposto diversamente nel contratto di rete, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti all'accordo. Questo organo, la cui obbligatorietà è prevista solo nel caso della rete-soggetto, svolge funzioni assimilabili a quelle dell'amministratore o del consiglio di amministrazione all'interno delle società. Nessun vincolo viene posto rispetto al numero dei componenti e nemmeno alla loro tipologia: possono essere dunque nominati uno o più membri, persone fisiche che siano o meno lavoratori autonomi, o imprenditori, ma anche fondazioni, associazioni o anche banche ed enti pubblici.

I poteri di gestione conferiti all'organo comune sono variabili e suscettibili di modifiche, a seconda della volontà dei sottoscrittori e seguono le regole del mandato di cui all'art. 1703 c.c.⁴⁸. L'organo comune può dunque svolgere solo quegli atti per i quali è stato conferito il potere, oltre a quelli necessari per portarli a compimento. L'incarico può inoltre avere un termine determinato.

I poteri di gestione e di rappresentanza conferiti all'organo comune devono essere indicati nel contratto di rete per poter essere opponibili ai terzi.⁴⁹

47 BERTOZZI L., *Organo comune e fondo patrimoniale del contratto di rete: problematiche civilistiche e fiscali*, in *Il fisco*, 7/2016, pp. 630-633.

48 "Il mandato è il contratto col quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra."

49 BERTOZZI, *Organo comune e fondo patrimoniale del contratto di rete*, cit., pp. 634-635.

Nel contratto di rete senza organo comune, invece, sono ritenute applicabili le norme dettate in materia di società semplice, ed in particolare gli artt. 2257⁵⁰ e 2266⁵¹ del codice civile, con la conseguenza che spetterà a ciascun aderente alla rete ed in modo disgiunto l'amministrazione e la rappresentanza della rete per tutti gli atti che rientrano nella sfera di sua pertinenza.⁵²

Paragrafo 1.8

Lo scioglimento del singolo rapporto di rete

Il programma di rete può contenere anche disposizioni contrattuali concernenti il diritto di recesso degli aderenti e, nonostante il silenzio normativo, la dottrina ritiene che siano consentite anche le previsioni di esclusione del singolo aderente della rete.

Con riferimento alle cause di recesso, la dottrina ha ritenuto ammissibile l'introduzione della possibilità di recesso *ad nutum*⁵³: la sua applicabilità è legittimata qualora la durata del contratto di rete sia a tempo indeterminato (*ex art. 2285 c.c.*⁵⁴) e sia subordinata al rispetto dei principi di correttezza e buona fede contrattuale. Altre forme ritenute ammissibili sono la previsione di un recesso collegato alla sopravvenienza di una situazione specificamente determinata (recesso vincolato) e il recesso collegato al verificarsi di un evento non predeterminato ma individuabile attraverso un parametro di valutazione indicato nel contratto (recesso per giusta causa). Oltre ai casi di recesso, risultano fondamentali anche le modalità delle loro comunicazioni, i destinatari delle

50 *“Salvo diversa pattuizione, l'amministrazione della società spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri. Se l'amministrazione spetta disgiuntamente a più soci, ciascun socio amministratore ha diritto di opporsi all'operazione che un altro voglia compiere, prima che sia compiuta. La maggioranza dei soci, determinata secondo la parte attribuita a ciascun socio negli utili, decide sull'opposizione.”*

51 *“La società acquista diritti e assume obbligazioni per mezzo dei soci che ne hanno la rappresentanza e sta in giudizio nella persona dei medesimi. In mancanza di diversa disposizione del contratto, la rappresentanza spetta a ciascun socio amministratore e si estende a tutti gli atti che rientrano nell'oggetto sociale. Le modificazioni e l'estinzione dei poteri di rappresentanza sono regolate dall'articolo 1396.”*

52 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., p. 64-65.

53 Potere spettante alle parti di recedere unilateralmente dal contratto a propria scelta e a proprio piacimento.

54 *“Ogni socio può recedere dalla società quando questa è contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci.”*

stesse e gli spazi temporali che l'aderente ha per esercitare il proprio diritto qualora lo stesso dipenda da eventi specifici.

Riguardo alle cause di esclusione, il riferimento generale è l'art. 2286 c.c.⁵⁵ che tratta dell'esclusione del socio nelle società di persone. L'autonomia contrattuale, riconosciuta anche in questo caso, non può tuttavia introdurre casi di esclusione privi di giustificazione. Il contratto di rete può quindi rimettere all'assemblea di tutti gli aderenti la decisione con deliberazione collegiale a maggioranza o all'unanimità, rinviando la comunicazione all'organo comune. Se poi l'organo comune fosse ampiamente rappresentativo di tutte le istanze di partecipazione alla rete, allora è prevedibile che sia investito direttamente della decisione di esclusione.

Una conseguente problematica che il contratto di rete deve risolvere, in seguito al recesso o all'esclusione dell'aderente, è la ripetibilità o meno dei contributi offerti alla rete e allo sfruttamento dei risultati conseguiti dalla rete. Il contratto di rete deve perciò formulare un accordo formale che regoli le condotte delle parti successive allo scioglimento e delle singole obbligazioni derivanti dal contratto ma aventi effetto a partire dallo scioglimento dello stesso. In ogni caso, qualunque sia la causa di scioglimento del rapporto individuale, l'aderente receduto o escluso può vantare una pretesa al rimborso della propria partecipazione. Tuttavia, se il contratto non prevede diversamente, il richiamo ai consorzi produce la regola generale della mancata possibilità per il soggetto receduto o escluso di richiedere la divisione del fondo patrimoniale se istituito. Nel caso in cui invece manchi il fondo patrimoniale e la prestazione risulti non ripetibile, allora il rimborso del soggetto ha luogo solo in seguito dello scioglimento della rete. Infine, nel programma di rete può essere previsto un obbligo a carico dell'aderente recedente di portare a termine le commesse, opere, ricerche iniziate ed ottenute in forza della rete con la conseguente permanenza in vita di

55 *“L'esclusione di un socio può aver luogo per gravi inadempienze delle obbligazioni che derivano dalla legge o dal contratto sociale, nonché per l'interdizione, l'inabilitazione del socio o per la sua condanna ad una pena che importa l'interdizione anche temporanea, dai pubblici uffici. Il socio che ha conferito nella società la propria opera o il godimento di una cosa può altresì essere escluso per la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'opera conferita o per il perimento della cosa dovuto a causa non imputabile agli amministratori. Parimenti può essere escluso il socio che si è obbligato con il conferimento a trasferire la proprietà di una cosa, se questa è perita prima che la proprietà sia acquistata alla società.”*

rapporti giuridici tra la rete e l'aderente anche successivamente allo scioglimento dello stesso rapporto.⁵⁶

56 BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 64-66.

BERNINI, BEVILACQUA, BREDARIOL, BULLO, CASALINI, CLARIZIO, FIETTA, TODESCHINI PREMUDA, TRENTIN, *Linee Guida per i contratti di rete*, cit., pp. 85-88.

Capitolo 2

La soggettività tributaria della rete

L'introduzione del contratto di rete nell'ordinamento giuridico italiano è avvenuta senza la previsione di uno specifico regime impositivo, rendendo quindi necessaria un'opera di interpretazione per capire se la rete fosse un autonomo soggetto giuridico e quali fossero i rapporti con i partecipanti.

Se si fosse ritenuto che, attraverso la conclusione del contratto e la partecipazione al programma, le parti avessero dato vita ad un soggetto di diritto, così come accade quando si costituisce una società o un ente, sarebbe stato inevitabile attribuire alcuni adempimenti, quali l'apertura di una posizione Iva, l'effettuazione di ritenute alla fonte, interrogandosi in quale misura si fossero coordinati i redditi della rete con quelli degli associati. Conseguentemente, si sarebbe dovuto valutare se gli atti posti in essere dall'organo comune in esecuzione del programma di rete fossero in grado di realizzare fattispecie impositive imputabili alla rete, e allo stesso modo si sarebbe dovuto dire dei beni che costituivano il fondo comune. I redditi prodotti, secondo questa interpretazione, sarebbero dovuti essere tassati ai fini Ires con l'aliquota ordinaria e le operazioni attive e passive sarebbero state normali operazioni rilevanti ai fini Iva. Per quanto attiene ai rapporti tra la rete ed i partecipanti, gli stessi sarebbero dovuti essere considerati alla stregua di partecipazioni, analogamente a quanto accade per i soci o partecipanti di società ed enti, con un regime fiscale analogo ai conferimenti per quanto riguarda gli apporti al fondo comune, un valore fiscale della partecipazione in grado di rilevare in ipotesi di scioglimento del vincolo, la tassazione degli utili distribuiti (o la deduzione delle perdite ripartite). Inoltre, il contratto di rete sarebbe soggetto ad imposta di registro fissa, al pari dell'atto di costituzione di società ed enti commerciali.

Se invece si fosse ritenuto che la conclusione del contratto di rete non sarebbe stata in grado di far nascere un soggetto giuridico, ne sarebbe derivato che gli atti, i beni, i diritti e gli obblighi nascenti dal contratto sarebbero riferibili, quota parte, ai singoli partecipanti; che la titolarità delle situazioni giuridiche rimarrebbe sempre individuale,

benché vi potesse essere una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi da parte dell'organo comune, secondo le regole del mandato.⁵⁷

Un altro filone interpretativo richiedeva che per ogni contratto si dovesse verificare la sussistenza della soggettività passiva ai fini dell'Ires in capo agli enti commerciali, ai sensi del II comma dell'art. 73 del D.P.R. 917/86⁵⁸, qualora il presupposto si verificasse in modo "*unitario ed autonomo*". In pratica, se dal contratto fosse emersa la presenza di un organo di gestione dotato di poteri particolarmente rilevanti nonché di un patrimonio comune ed altresì che la rete, e non le singole imprese che ne fanno parte, potesse svolgere attività autonome nei confronti dei terzi, allora si sarebbe potuto ipotizzare che essa costituisse un ente commerciale ai sensi dell'art. 73, comma I, lettera b) del Tuir^{59,60}. Peraltro la stessa amministrazione finanziaria, allo scopo di stabilire la soggettività tributaria di associazioni locali facenti capo ad una associazione nazionale, nonché di due aziende speciali istituite presso le Camere di commercio, aveva reputato indispensabile analizzare le rispettive previsioni statutarie.⁶¹

57 GIOVANARDI A., LUPI R., TASSANI T., *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dialoghi Tributarî*, 6/2011, pp. 603-604.

TASSANI T., *Il contratto di rete: il punto sulla soggettività tributaria*, in *I quaderni della fondazione italiana del notariato*, 1/2012.

58 "2. 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. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali."

59 "...

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
..."

60 CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., p. 1172.

GALLIO F., PISTOLESI S., *L'autonoma soggettività tributaria della c.d. "rete-soggetto"*, in *Bollettino Tributario*, 2/2014, p.105.

61 Il riferimento è alla Risoluzione 20 novembre 2002, n. 363/E, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato il principio secondo il quale "*occorre provvedere all'esame delle singole fattispecie al fine di*

Queste interpretazioni portavano a delineare due regimi impositivi profondamente differenti che corrispondevano alla netta alternativa tra valutazione fiscale di un unico soggetto e tassazione di un'unica capacità contributiva, e considerazione fiscale di un insieme coordinato di attività individuali, imputabili a distinti soggetti, pur se rappresentati unitariamente.

In dottrina si ritiene che vi sia una tendenziale coincidenza tra soggettività tributaria e soggettività civilistica, essendo necessaria l'attitudine ad una autonoma titolarità dei rapporti sostanziali. In questo senso, il requisito residuale del citato art. 73, secondo comma, corrisponderebbe, in quanto interpretato come condizione della non appartenenza a terzi dell'organizzazione, a quello assunto in sede civilistica quale requisito minimo di esistenza di un soggetto di diritto. In termini generali, sembra possibile affermare che, tanto nel diritto civile, quanto in quello tributario, il processo di soggettivazione presuppone l'individuazione di un'attività comune quale organizzazione di un'attività, diventando allora necessaria l'individuazione di uno scopo comune, la programmazione negoziale di detta attività, la predisposizione di regole di azione nei confronti dei terzi, di organi e di fondi comuni.

Il legislatore, inserendo all'interno della disciplina il rimando alle regole generali di legge previste in materia di contratti plurilaterali con comunione di scopo, ha inteso avvalorare la tesi contraria alla soggettivazione della rete, in quanto questa tipologia di modello contrattuale non comporta l'assunzione di una autonoma soggettività giuridica e neppure fiscale.⁶²

L'Agenzia delle Entrate è giunta alla stessa conclusione seguendo un altro percorso, ovvero analizzando il rapporto di mandato che si configura all'interno della rete e mettendo a confronto la stessa con l'istituto dell'associazione temporanea di imprese, altra forma di aggregazione tra imprese. In particolare, l'amministrazione finanziaria ha

individuare la sussistenza della soggettività tributaria comportante l'autonomo assolvimento degli obblighi fiscali, in quanto non sussiste un'univoca soluzione valida per tutti i casi che possono in concreto verificarsi", e alla Risoluzione 23 marzo 2005, n. 37/E.

Ivi, p. 106.

62 BERTOLASO P., *Qualificazione giuridica e fiscale dei contratti di rete*, in *Dialoghi tributari*, 5/2011, p. 514.

GIOVANARDI, LUPI, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, cit., pp. 604-605.

fatto riferimento alla Risoluzione n. 445923 dell'11 novembre 1991 in cui è stato chiarito che il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione fra le diverse imprese raggruppate, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali. Tale orientamento è stato affermato anche dalla giurisprudenza con la sentenza di Cassazione del 20 marzo 2009, n. 6791, per la quale l'Ati non è mai soggetto autonomo di imposta.

Il contratto di rete tuttavia si differenzia dall'associazione temporanea di impresa in quanto queste ultime sono contratte in vista della realizzazione di un affare o appalto, a differenza del contratto di rete che può perseguire obiettivi strategici di più ampio respiro. In merito, la decisione C(2010)8939 def. della Commissione europea del 26 gennaio 2011 precisa che *“mentre altre figure giuridiche di cooperazione strutturata, come le associazioni temporanee di imprese, raggruppano per un certo periodo di tempo società che intendono svolgere una determinata operazione, nella rete di imprese, istituita dalla misura in oggetto, il contratto definisce il programma comune (come un programma industriale) con il quale le società partecipanti mirano ad accrescere, individualmente o collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato. Il contratto istituisce quindi la forma più flessibile e generale di associazione tra imprese, fissando un numero limitato di norme al solo scopo di assicurare la trasparenza e la stabilità delle relazioni contrattuali”*.

Nonostante ciò, dalla lettura della decisione della Commissione europea del 26 gennaio 2011 si confermava che la rete non costituisse entità distinta nemmeno quando fosse prevista l'istituzione di un fondo. All'interno del documento si precisa infatti che *“le autorità italiane hanno chiarito che la rete di impresa non avrà personalità giuridica autonoma. Gli aspetti finanziari delle reti di imprese possono essere gestiti attraverso una dotazione speciale destinata alla realizzazione degli obiettivi comuni o attraverso un semplice accantonamento di risorse gestito, per esempio, su mandato, da un rappresentante o da un organo. Le risorse sono accantonate soltanto per ragioni pratiche, cioè per la disponibilità dei fondi per le operazioni correnti comuni, e vengono messe in comune esclusivamente per realizzare le attività comuni indicate nel contratto, per le quali però ciascuna impresa partecipante mantiene la piena responsabilità. Per queste ragioni, le reti non possono essere considerate entità distinte”*.

Sulla base di tali presupposti, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 ha chiarito che *“l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso”*. Successivamente il concetto viene ribadito con la Risoluzione n. 70/E del 30 giugno 2011 che, pur negando la soggettività tributaria della rete, ha ammesso la possibilità di attribuire il codice fiscale alla rete, in base all'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.⁶³

L'attribuzione del codice fiscale tuttavia è parsa una soluzione controversa in quanto il codice fiscale è sintomatico dell'esistenza di un soggetto titolare di obblighi in materia tributaria. In conclusione, non appare corretto sostenere, così come fatto dall'Agenzia delle Entrate nei documenti di prassi citati, che in capo alle reti di impresa non potesse mai riconoscersi una soggettività tributaria. Questa scelta dell'amministrazione finanziaria ha determinato l'avvalorarsi delle tesi di chi sosteneva che solamente dall'esame dell'atto costitutivo della rete fosse possibile stabilire in che modo l'autonomia gestionale demandata all'organo comune potesse integrare i requisiti richiesti dall'art. 73 del Tuir, e quindi se si sarebbe stati in presenza di un autonomo soggetto passivo Ires. Questa indagine, al fine di stabilire se sorgesse un nuovo soggetto passivo, sarebbe dovuta essere condotta caso per caso. Così facendo competerebbe alle imprese partecipanti stabilire la scelta tra un modello di rete “leggera” rispetto ad altri modelli più strutturati.⁶⁴

Con l'emanazione del D. L. n. 179/2012 (Decreto Sviluppo-bis), il legislatore ha aperto le porte alla possibilità per le reti di impresa di poter ottenere la soggettivazione. L'art. 36 del citato decreto infatti prevede che la rete acquisisca la soggettività giuridica non in via “automatica”, ma solo su base “opzionale”. Il legislatore è giunto a questa soluzione dato che l'acquisizione automatica della soggettività della rete di imprese avrebbe potuto paralizzare il processo di diffusione dei contratti di rete a causa delle incertezze nell'impianto normativo.⁶⁵ In seguito, con la Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013

63 GIANNONE A., *Il contratto di rete: il punto sulla soggettività tributaria*, in I quaderni della fondazione italiana del notariato, 1/2012.

64 CEDRO, *Profilo fiscale del contratto di rete*, cit., pp. 1173-1174.

65 SACRESTANO A., *Reti d'impresa: dalla semplificazione della procedura di costituzione all'attribuzione della soggettività*, in Corriere Tributario, 42/2012, p. 3290.

l'Agenzia delle Entrate ha affermato inequivocabilmente che, nel caso in cui la rete acquisisca soggettività giuridica, la stessa diviene automaticamente un autonomo soggetto passivo anche ai fini tributari. Con l'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese, infatti, *“la rete-soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti, esprime una propria forza economica ed è in grado di realizzare, in modo unitario ed autonomo, il presupposto d'imposta”*.⁶⁶

L'assunzione della soggettività giuridica è perciò facoltativa ma condizionata: alla costituzione di un fondo patrimoniale comune; alla stipulazione del contratto per atto pubblico, scrittura privata autenticata o con atto con firma digitale; all'indicazione, in sede di atto costitutivo, della denominazione e della sede della rete; all'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro delle imprese nella cui circoscrizione ha sede la rete stessa.

La scelta legislativa di attribuire la soggettività in modo quasi del tutto indipendente da elementi oggettivo-strutturali si presenta come originale anche nel diritto civile. Nel diritto tributario, se si afferma lo stretto rapporto tra fattispecie impositive ed effetti giuridici, ne deriva il pieno riconoscimento fiscale delle scelte di autonomia negoziale, in quanto in grado di determinare quelle modificazioni della realtà giuridica rilevanti ai fini della tassazione.⁶⁷

Secondo T. Tassani⁶⁸ la negazione della soggettività tributaria non deriva solo dalla chiara alternativa posta dalla disciplina legislativa ma dall'esame dei caratteri propri della separazione patrimoniale. Per un verso perché l'impostazione teorica che ha portato a definire i concetti di “destinazione patrimoniale” e di “vincolo di destinazione” si basa su un'idea di patrimonio non più fondato sull'elemento aggregante del soggetto, ma qualificato essenzialmente dal criterio della funzione e della destinazione impressa ai beni. In tale prospettiva, non può non evidenziarsi come i patrimoni separati, se si distaccano dal patrimonio generale del soggetto per effetto del vincolo di destinazione, sono tuttavia pur sempre appartenenti ad un soggetto e, quindi, secondo il paradigma dell'art. 73, comma 2, Tuir, ad *“altri soggetti passivi”*, il che escluderebbe una autonoma

66 GALLIO, PISTOLESI, *L'autonoma soggettività tributaria della c.d. “rete-soggetto”*, cit., p.106.

67 TASSANI T., *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in *Rivista di diritto tributario*, 6/2013.

68 *Ibidem*.

soggettività di diritto tributario. Per altro verso, è importante sottolineare la distinzione esistente tra il fenomeno di separazione patrimoniale del contratto di rete e le ipotesi di segregazione in senso stretto, in particolare di quella che ha portato il legislatore fiscale ad individuare nel trust una nuova figura di soggetto passivo Ires. Quando, come nel trust, il vincolo di destinazione prodotto dalla segregazione si realizzi in modo tale che il patrimonio segregato non possa ritenersi, secondo i parametri costituzionali, validamente riferibile a nessun altro soggetto, si può giustificare la soggettivazione tributaria dello stesso e, quindi, l'autonoma imputazione e tassazione della ricchezza prodotta nella singola fattispecie impositive.

Simili tratti non si ripetono invece nella fattispecie di separazione patrimoniale del contratto di rete, non potendo allora giustificare né la costruzione di un autonoma soggettività tributaria né la teorizzazione di forme di imposizione senza soggetto.⁶⁹

⁶⁹ *Ibidem.*

Capitolo 3

La fiscalità ordinaria della rete

Paragrafo 3.1

La disciplina fiscale delle reti-contratto

Come precedentemente esposto, il legislatore ha demandato all'amministrazione finanziaria il compito di disciplinare il trattamento fiscale del contratto di rete e i rapporti con i soggetti partecipanti. L'Agenzia delle Entrate è intervenuta attraverso la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 e la Risoluzione n. 70/E del 30 giugno 2011, con cui ha rispettivamente chiarito che *“l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione, né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo in questione, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso”* e che, pur essendo possibile l'attribuzione alla rete di un codice fiscale resta ferma *“l'esclusione di soggettività tributaria in capo alla rete di imprese”*. Successivamente, nella Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, l'Agenzia nello disciplinare il trattamento fiscale delle nuove reti-soggetto ha ribadito che per quanto riguarda le reti di impresa che non acquistano soggettività giuridica (reti-contratto) sono ancora valide le indicazioni fornite dalla Circolare e dalla Risoluzione citate.

La mancanza di un'autonoma soggettività giuridica della rete comporta che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete realizzano fattispecie impositive imputabili, non ad un nuovo soggetto che non viene ad esistere, ma alle imprese partecipanti alla rete medesima. Se nella rete-soggetto le utilità rivenienti dallo stare in rete sono riferibili alla rete stessa e quindi assoggettate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap a questo livello di aggregazione, nella rete-contratto invece le utilità si rinvergono nella sfera giuridica e tributaria delle singole imprese contraenti e sono assoggettate a tassazione in capo ad esse. In proposito, l'ultima Circolare conferma che *“nella rete-contratto la titolarità di beni, diritti, obblighi ed atti è riferibile, quota parte, alle singole imprese partecipanti; in generale, la titolarità delle situazioni giuridiche rimane individuale dei singoli partecipanti, sebbene l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi.”*

Le modalità con cui ciò avviene dipende da come le imprese aderenti eseguono il programma di rete. In riferimento ai casi in cui l'esecuzione del programma di rete

richiede lo svolgimento di un'attività verso i terzi, possono essere schematizzati due macro modelli. Nei casi in cui invece lo stare in rete si risolve in un'attività svolta solo tra le imprese contraenti, non si vengono a creare problematiche operative particolari, poiché le diverse attività sono regolate tra le imprese in modo autonomo secondo le regole ordinarie.

Il primo dei due macro modelli riguarda il caso in cui l'esecuzione del programma di rete richiede lo svolgimento di un'attività verso terzi che può essere frazionata e ricondotta quota-parte alle singole imprese contraenti. In tale ipotesi, le imprese svolgono ognuna per proprio conto la parte di attività necessaria ad eseguire il programma di rete. Nonostante vi sia un coordinamento dell'attività svolta da tutte le imprese, ciascuna di esse regola il rapporto con il terzo in modo autonomo, fatturando la propria prestazione separatamente. I proventi così realizzati sono imputati a ciascuna impresa, senza bisogno di ulteriori passaggi, come avviene per le associazioni tra imprese per opere o forniture divisibili ove l'opera è eseguita autonomamente da ciascuna delle imprese associate e a ciascuna impresa è imputato il reddito, nonché i ricavi e i costi per la frazione di pertinenza.

Il secondo modello invece riguarda i casi in cui, per l'esecuzione del contratto di rete, le imprese svolgono in modo indistinto un'attività verso i terzi (ad esempio l'attività di ricerca svolta in comune). In tale ipotesi, l'Agenzia delle Entrate precisa che si configurano due possibilità: quella del mandato con rappresentanza e quella del mandato senza rappresentanza.⁷⁰

La prima ipotesi riguarda le imprese che hanno stabilito in contratto di regolare i loro rapporti secondo le regole del mandato con rappresentanza, conferendo all'organo comune il potere di agire in nome e per loro conto. Conseguentemente, se in esecuzione del programma di rete l'organo comune effettua un acquisto in nome e per conto delle imprese aderenti, con riguardo ai profili fiscali, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il fornitore deve emettere tante fatture quante sono le imprese interessate con la relativa intestazione e con l'indicazione della parte di prezzo ad esse imputabili. Ciò significa che se in esecuzione del contratto di rete, l'organo comune provvede ad acquistare un bene strumentale ammortizzabile, il fornitore deve emettere una pluralità di fatture intestate

70 MARIOTTI F., *Aspetti fiscali e rappresentazione contabile dell'attività delle reti d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 34/2013, pp. 2711-2712.

alle imprese aderenti alla rete. In tale evenienza, le imprese aderenti al contratto di rete diventano proprietarie pro-quota del bene in ragione della loro partecipazione all'acquisto, e devono procedere ad ammortizzare il bene per la quota parte di loro spettanza con i coefficienti di ammortamento loro applicabili, in ragione del settore produttivo di loro appartenenza. Specularmente, in caso di vendita a terzi, ciascuna impresa deve emettere una fattura a favore del cliente per la quota parte del prezzo a sé imputabile, ancorché il contratto di vendita sia stato stipulato dall'organo comune in nome e per conto delle imprese aderenti al contratto di rete.

La seconda ipotesi riguarda il caso in cui l'organo comune agisce per conto delle imprese aderenti al contratto ma in nome proprio, ossia secondo le regole del mandato senza rappresentanza. In tale situazione, qualora in esecuzione del programma comune di rete si proceda all'acquisto di un bene, il fornitore deve emettere una sola fattura a nome del soggetto che svolge la funzione dell'organo comune. Per attribuire il costo alle imprese contraenti, l'organo comune deve successivamente emettere fatture intestate alle altre imprese, con l'indicazione della quota parte del prezzo riferibile a ciascuna di esse. Specularmente, in caso di vendita, l'organo comune emette una fattura al cliente per l'intera prestazione provvedendo successivamente a ribaltare i ricavi spettanti alle singole imprese aderenti al contratto di rete, acquisendo da loro fatture per la quota parte di prezzo riferibile a queste ultime. Questa modalità operativa è spesso utilizzata nelle reti di imprese a struttura verticale, ove l'esercizio dell'organo comune è assunto da un'impresa capofila che ha il compito di regolare la fatturazione e il ribaltamento di costi e ricavi.⁷¹

Per le reti-contratto che, pur non essendovi obbligate, hanno comunque istituito un fondo patrimoniale, sia per comodità che per poter beneficiare dell'agevolazione fiscale per i soggetti partecipanti ai contratti di rete introdotta dall'art. 42 del D. L. n. 78/2010, si pone il problema delle implicazioni fiscali relative ai conferimenti. Nella citata Circolare n. 20/E, si dispone che *“relativamente alle reti-contratto si rende applicabile, in linea generale, l'imposta di registro fissa prevista dall'art. 11 della Tariffa, parte prima, [...] per gli atti pubblici o scritture private autenticate non aventi ad oggetto atti a contenuto patrimoniale.”* Inoltre, vengono richiamati i principi espressi con la Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 in cui è stato chiarito che la costituzione di vincoli non traslativi non è

71 MARIOTTI F, *La fiscalità delle reti d'impresa*, in I Contratti, 8/2013.

soggetta all'imposta sulle successioni o donazioni di cui al D. L. 31 ottobre 1990, n. 346, e che sconti l'imposta di registro in misura fissa, ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale.⁷² Con questo l'Agenzia ha esplicitato che l'apporto al fondo patrimoniale delle "reti-contratto" non dà luogo ad una partecipazione, poiché in queste tipologie di reti non si dà vita ad un soggetto distinto dalle imprese contraenti. Sebbene la norma parli di "conferimento", l'utilizzo di questo termine deve ritenersi improprio, poiché non vi è un soggetto conferitario presso il quale trasferire la proprietà dei beni conferiti in cambio di quote.⁷³ L'assenza di una vicenda propriamente traslativa si collega alla non alterazione dei meccanismi di imputazione soggettiva dei beni del fondo eventualmente costituito, nel senso che il bene, pur se con un vincolo di destinazione, sarà ancora soggettivamente riferibile al singolo imprenditore partecipante alla rete.

Salvo diverse previsioni negoziali, eventuali cessioni dei singoli beni, compiute dall'imprenditore oppure dall'organo comune ma su mandato individuale di quest'ultimo, saranno in grado di generare fattispecie impositive nelle diverse imposte in capo al singolo, in relazione alla sua specifica attività di impresa. Analogamente dovrà dirsi per quanto attiene i redditi derivanti dai beni su cui grava il vincolo di destinazione, che saranno imputabili individualmente agli imprenditori proprietari.

Sembra a questo fine necessario distinguere tra fattispecie impositive attinenti alla titolarità dei singoli beni costituenti il fondo e fattispecie impositive derivanti da atti o attività di esecuzione del programma di rete, posti in essere utilizzando il fondo patrimoniale comune. L'imputazione di questa seconda tipologia di fattispecie non potrà che avvenire pro quota in capo ai singoli imprenditori partecipanti, secondo le indicazioni contenute nel contratto di rete.⁷⁴

Con riferimento al tributo successorio, tuttavia, il quadro delineato rischia di essere compromesso per effetto di un orientamento emerso di recente nella giurisprudenza di

72 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, cit..

TASSANI T., *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, in *Il fisco*, 20/2015, pp. 1958-1959.

73 BERTOZZI, *Organo comune e fondo patrimoniale del contratto di rete*, cit., p. 634.

MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

74 TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, cit..

legittimità. Con alcune ordinanze del 2015⁷⁵, infatti, la Corte di Cassazione ha inopinatamente ribaltato l'impostazione maggioritaria, ed ha ritenuto applicabile l'imposta in questione anche alla semplice costituzione di vincoli di destinazione, ancorché non caratterizzati da alcun effetto traslativo. Stando a questo orientamento, in sostanza, l'ambito oggettivo di applicazione del tributo successorio dovrebbe essere esteso ad ogni fattispecie di costituzione di patrimoni separati, autonomi o segregati, anche a quelli che al momento della costituzione o nel successivo sviluppo delle vicende negoziali non sono suscettibili di determinare il trasferimento a terzi del patrimonio destinato. La soluzione fornita dalla corte di cassazione si fonda sulla tesi che, con il D. L. n. 262/2006, il legislatore abbia introdotto un'"imposta nuova", ossia "l'imposta sulla costituzione di vincoli di destinazione".⁷⁶

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, qualora gli apporti in denaro siano raccolti in un conto corrente di rete, acceso con il codice fiscale della rete, gli interessi attivi sono riferibili pro-quota a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai conferimenti effettuati o secondo il diverso criterio indicato nel contratto. Conseguentemente, le ritenute di imposta operate sugli interessi attivi maturati sono di competenza delle singole imprese aderenti al contratto.⁷⁷

Paragrafo 3.2

La disciplina fiscale delle reti-soggetto

In base a quanto prevede l'art. 3, comma 4-*quater*, del D. L. n. 5/2009, attraverso l'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede della rete, la rete acquista soggettività giuridica divenendo un autonomo soggetto di diritto, distinto dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto. Secondo l'Agenzia delle Entrate, questo nuovo soggetto acquista rilevanza

75 Ordinanze n. 3735/3737/3886 del 4 febbraio 2015 della Sezione VI.

76 MARINELLO A., *Il contratto di rete e la "rete-soggetto": profili tributari*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2016, p. 910.

TASSANI, *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, cit., p. 1957-1958.

77 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

UNGARO S., *Rete-soggetto: alla soggettività giuridica di affianca quella tributaria*, in *Il fisco*, 27/2013, p. 4205.

anche ai fini fiscali, poiché esprime una propria forza economica, autonoma rispetto a quella delle imprese contraenti, che è in grado di realizzare fattispecie impositive indipendenti.⁷⁸

L'assunzione di un'autonoma capacità tributaria comporta, in capo alla rete-soggetto, le titolarità di tutti gli obblighi che, ai fini dell'assolvimento delle imposte dirette e indirette, l'ordinamento italiano prevede in capo ai soggetti passivi. In particolare, la rete di imprese è soggetta all'imposta sul reddito delle società (Ires), prevista nel Testo Unico anche in capo agli enti diversi dalle società poiché, come specificato nella Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, costituiscono organizzazioni, non appartenenti ad altri soggetti, nei confronti delle quali il presupposto di imposta si verifica in modo unitario ed autonomo. A seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale od esclusiva, la rete-soggetto può inoltre qualificarsi fiscalmente come ente commerciale o come ente non commerciale. Ne consegue che le utilità prodotte dalla rete-soggetto sono assoggettate all'imposta sul reddito delle società.

La qualificazione fiscale di una rete-soggetto come commerciale o non commerciale, con le conseguenze connesse ai differenti adempimenti in materia di imposizione diretta ed indiretta ed agli obblighi di natura contabile, dipende dalla natura dell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati nel contratto di rete.

Qualora la rete-soggetto eserciti attività commerciale in via principale o esclusiva, alla stregua dei criteri stabiliti dal Legislatore⁷⁹, l'Agenzia delle Entrate precisa che la

78 MARIOTTI, *Aspetti fiscali e rappresentazione contabile dell'attività delle reti d'impresa*, cit., p. 2710.

TASSANI, *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, cit..

79 "1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

determinazione della base imponibile Ires avviene secondo le regole definite dal Tuir per le società e gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato. Più in particolare, ai fini Ires, occorre riferirsi alla disciplina delineata dagli artt. 81 ss. Tuir, ossia al complesso di disposizioni che disciplinano la determinazione del reddito imponibile che, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.⁸⁰

Nel caso in cui invece la rete-soggetto non svolga attività commerciale in via prevalente (come ad esempio le reti costituite per l'esercizio di attività funzionali e connesse alle attività svolte dalle imprese aderenti), il reddito imponibile ai fini Ires è formato dalla somma dei redditi fondiari, dei redditi di capitale, degli eventuali redditi di impresa conseguiti per la produzione di beni e servizi, per attività di commercio o intermediazione svolte in via marginale, e infine dei redditi diversi, determinati secondo le regole stabilite per ciascuna categoria.⁸¹

Anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive vale la distinzione tra reti-soggetto commerciali e reti-soggetto non commerciali. Nel paragrafo 2 della Circolare n. 20/E, è stato precisato che, qualora le reti-soggetto rientrino tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del Tuir⁸², si rendono applicabili le disposizioni recate dall'art. 10 del D. L. n. 446 del 1997. Ciò significa che quando la rete-soggetto non svolge attività commerciale, la base imponibile Irap è determinata secondo il cosiddetto metodo retributivo, ossia dall'ammontare: delle retribuzioni spettanti al personale dipendente; dei compensi per il personale assimilati al reddito di lavoro dipendente; dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative; dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo occasionale.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.” Art. 55 del Tuir.

80 AURILIO, BELARDI, BREDARIOL, BRENNI, D'ALVIA, DE PIRRO, DOTTI, FILÌ, FOGOLIN, PRIORE, TURSI, ZANENGA, *Contratto di rete*, cit., pp. 165-168.

UNGARO, *Rete-soggetto: alla soggettività giuridica di affianca quella tributaria*, cit., p. 4204.

81 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

82 “1. sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

...

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

...”

Dall'altra parte, nei casi in cui la rete-soggetto rientri tra gli enti commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. b) del Tuir⁸³, l'Agenzia delle Entrate precisa che *“si rendono applicabili le disposizioni di cui all'art. 5 del D. L. n. 446 del 1997”*. Si tratta delle regole previste per le imprese industriali.

Nell'ipotesi in cui una rete-soggetto non commerciale eserciti in via marginale attività commerciale, allora il valore della produzione deve essere determinato con riferimento al cosiddetto metodo misto che richiede di identificare distintamente l'attività commerciale e l'attività istituzionale.

Un'osservazione che viene fatta in dottrina concerne il richiamo esclusivo all'art. 5 D. Lgs. n. 446 del 1997 operato dall'Agenzia delle Entrate, riguardante la determinazione del valore della produzione per le società di capitali che svolgono attività commerciale o industriale. Questa osservazione avvalorata la tesi secondo cui, qualsiasi sia il settore di appartenenza delle imprese contraenti la rete-soggetto, la base imponibile Irap è sempre determinata secondo le regole vevoli per le imprese industriali.⁸⁴

83 *“1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:*

...

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

...”

84 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

UNGARO, *Rete-soggetto: alla soggettività giuridica di affianca quella tributaria*, cit., p. 4204.

Tabella 3: Reti-soggetto: Ires ed Irap⁸⁵

Rete-soggetto	IRES	IRAP
Esercita un'attività commerciale prevalente	Disciplina delle società ed enti commerciali residenti (art. 73, comma 1, lett. b, D.P.R. n. 917/1986) Determinazione della base imponibile ai sensi degli artt. 81 ss. Tuir	Determinazione della base imponibile Irap secondo le regole dettate per le società di capitali e gli enti commerciali residenti (art. 5, D. Lgs. n. 446/1997)
Non esercita un'attività commerciale prevalente	Disciplina degli enti non commerciali residenti (art. 73, comma 1, lett. c, D.P.R. n. 917/1986) Determinazione della base imponibile ai sensi degli artt. 143 ss. Tuir	Determinazione della base imponibile Irap secondo le regole dettate per gli enti non commerciali residenti (art. 10, D. Lgs. n. 446/1997)

Con riguardo all'Iva, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che la rete-soggetto rientra tra i soggetti nei cui confronti ricorre il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 D.P.R. n. 633/72, fermo restando che l'applicabilità della stessa imposta dipende anche dal verificarsi degli altri due presupposti: il presupposto oggettivo e quello territoriale. La rete-soggetto deve pertanto acquisire un numero di partita Iva proprio ed adempiere a tutti gli specifici obblighi contabili e dichiarativi previsti per questa imposta.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate nella sua circolare non ha riproposto la dicotomia rete-soggetto commerciale e rete-soggetto non commerciale. Ciò nonostante dovrebbero trovare applicazione le regole ordinarie secondo cui gli enti non commerciali sono soggetti passivi di imposta ai fini Iva solo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Inoltre, laddove le reti-soggetto non commerciali non svolgano neppure sporadicamente alcuna attività

85 AURILIO, BELARDI, BREDARIOL, BRENNIA, D'ALVIA, DE PIRRO, DOTTI, FILÌ, FOGOLIN, PRIORE, TURSI, ZANENGA, *Contratto di rete*, cit., p. 169.

commerciale, non hanno l'obbligo di richiedere un numero di partita Iva, anche se devono dotarsi di un codice fiscale.⁸⁶

Ai fini dell'attribuzione della partita Iva, la rete-soggetto deve utilizzare il modello AA7/10 inserendo nel campo della natura giuridica il codice "59-rete di imprese".⁸⁷

Per quanto riguarda la natura dei conferimenti nelle reti-soggetto, sia la disciplina giuridica che quella fiscale considerano le quote del fondo come vere e proprie partecipazioni. Dunque nel caso in cui un partecipante alla rete intenda uscire dal contratto si configura non una restituzione di utili come nel caso delle reti-contratto, ma una cessione di partecipazione o recesso analogo a quello societario.

In quest'ultimo caso, per le s.r.l. si configura in molti casi una fattispecie impositiva, visto che ai sensi dell'art. 2473 c.c. la liquidazione della quota non va fatta a valori contabili, ma a valori correnti di mercato e quindi, generalmente, emerge una plusvalenza. Dal momento che non vi sono norme di valutazione della quota recedente per il contratto di rete, tale aspetto è lasciato alla libertà pattizia delle parti e quindi potrebbe essere stabilita una valutazione a valori contabili che non comporti implicazioni fiscali né per il contratto di rete, né per il retista uscente.

Se invece il contratto prevede una diversa valutazione e venga corrisposta al recedente una somma superiore al valore contabile del conferimento:

- per il contratto di rete si tratta di una riduzione del patrimonio netto e l'eventuale plusvalore pagato al recedente è analogo alla distribuzione di utili, pertanto indeducibile, senza alcun impatto fiscale;
- per il retista uscente persona fisica o società di persone, l'eventuale plusvalenza conseguita va trattata fiscalmente quale quota di utile conseguito dal possesso di una partecipazione⁸⁸ e quindi vale la norma stabilita dall'art. 59 Tuir⁸⁹;

86 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

UNGARO, *Rete-soggetto: alla soggettività giuridica di affianca quella tributaria*, cit., p. 4204.

87 MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

88 "Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate." Art. 47, comma 7, Tuir.

89 "Gli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti di cui all'art. 73. [...] concorrono alla formazione del reddito complessivo, nella misura del 49,72 per cento del loro

- per il retista uscente soggetto Ires, la tassazione della plusvalenza dipende dalla fonte da cui sono state attinte le somme per liquidarlo. Nell'ipotesi di utilizzo di riserva di utili, la tassazione è quella della distribuzione di utili, ex art. 89, comma 2, Tuir⁹⁰, e quindi con partecipazione al reddito nella misura del 5%. Se invece sono state utilizzate riserve di capitale⁹¹, ai sensi dell'art. 86, comma 5-bis, Tuir⁹², la plusvalenza è soggetta ad imposizione integrale o per il 5% nel caso sia applicabile la Pex.⁹³

Anche per l'applicazione dell'imposta di registro si rende necessario il distinguo tra rete-soggetto commerciali e non. In particolare, in relazione ai conferimenti al fondo patrimoniale comune: nel caso di svolgimento di attività commerciale o agricola in via esclusiva o principale si rende applicabile l'art. 4, lettera a), della Tariffa, parte prima, secondo cui sono soggetti all'imposta la costituzione e l'aumento del capitale o patrimonio "*delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*". Di conseguenza, a titolo esemplificativo, in relazione agli apporti di denaro o di beni o di beni mobili è dovuta l'imposta in misura fissa, mentre in relazione ai conferimenti di proprietà o diritti reali di godimento su beni immobili, l'imposta è dovuta nelle misure indicate nell'art. 1 della medesima Tariffa; qualora la rete-soggetto non svolga attività commerciale o agricola in via principale o esclusiva, trovano applicazione le disposizioni dettate dagli articoli della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. In via residuale, trova applicazione l'art. 9 secondo cui

ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti."

90 "Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, [...] non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare."

91 Sono riserve di capitali: la riserva sovrapprezzo di emissione delle azioni o quote, riserva da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, riserva da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale, riserva da saldi di rivalutazione monetaria.

BERTOZZI, *Organo comune e fondo patrimoniale del contratto di rete*, cit., p. 634.

92 "Nell'ipotesi dell'art. 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto alle partecipazioni."

93 *Ibidem*.

l'imposta di registro è dovuta nella misura del 3% *“per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*.⁹⁴

94 Circolare Agenzia delle Entrate 18/06/2013, n. 20/E.

Capitolo 4

L'agevolazione fiscale concessa per il triennio 2010-2012

Il D. L. n. 78/2010 aveva introdotto una misura di agevolazione fiscale destinata alle imprese che sottoscrivevano o aderivano ad un contratto di rete conforme alle previsioni del legislatore. L'art. 42 del citato decreto subordinava la sua entrata in vigore all'emanazione di tre ulteriori provvedimenti:

I) un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che individuasse gli organismi abilitati ad asseverare il programma comune di rete. Tale decreto fu emanato in data 25 febbraio 2011 e venne pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 31 marzo 2011. In data 14 aprile 2011, il direttore dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento prot. n. 2011/34839, forniva le istruzioni per l'invio della comunicazione del possesso dei requisiti per il rilascio dell'asseverazione del programma di rete da parte degli organi deputati;⁹⁵

II) l'autorizzazione della Commissione europea con le procedure previste dall'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che attestasse la compatibilità della misura agevolativa con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato: con la decisione C(2010)8939 del 26 gennaio 2011, la Commissione europea ha ritenuto che *“la misura notificata [...] non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del TFUE”*;⁹⁶

III) un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, nel quale fossero stabiliti criteri e modalità di attuazione dell'agevolazione. In attuazione di tale previsione, il 14 aprile 2011 il direttore dell'Agenzia approvò: il provvedimento prot. n. 2011/31139 che conteneva le istruzioni per la compilazione e l'invio della comunicazione al fine di usufruire del vantaggio fiscale in oggetto; il provvedimento prot. n. 2011/54949 che disciplinava la trasmissione dei dati relativi all'asseverazione del programma di rete.⁹⁷

95 GALLIO, *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, cit., p. 1596.

96 CAFAGGI F., *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni.*, in *I Contratti*, 5/2011.

CISSELLO, NEGRO, ZENI, *La “manovra correttiva” convertita in legge*, cit., p. 5540.

GIOVANARDI, LUPI, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, cit., pp. 610-611.

97 CISSELLO, NEGRO, ZENI, *La “manovra correttiva” convertita in legge*, cit., p. 5540.

GALLIO, *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, cit., p. 1596.

L'agevolazione consisteva nell'opportunità, concessa fino al periodo di imposta del 31 dicembre 2012, di detassare una quota degli utili dell'esercizio non superiore a un milione di euro relativi alle imprese che sottoscrivevano o aderivano ad un contratto di rete, laddove si verificassero le seguenti condizioni: le imprese della rete decidevano di destinare tali quote di utili al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare; tali quote destinate al fondo dovevano essere impiegate entro l'esercizio successivo al fine di realizzare taluni investimenti previsti dal programma comune di rete. Le quote di utili dovevano essere vincolate alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete; il programma comune di rete doveva essere preventivamente asseverato da organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ovvero, in via sussidiaria, da organismi pubblici individuati con il medesimo decreto; l'asseverazione doveva essere rilasciata previo riscontro della sussistenza nel caso specifico degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo avevano sottoscritto; gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare andavano inseriti in bilancio in una corrispondente riserva di patrimonio netto, di cui doveva essere data informazione in nota integrativa. La riserva non può essere impiegata per scopi diversi dalla copertura perdite: in tal caso il regime di sospensione d'imposta cessa nell'esercizio in cui la riserva è stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite. Il vincolo di indistribuibilità della riserva per scopi diversi dalla copertura delle perdite interessa soltanto la quota di utili detassata. Inoltre, la riserva può essere liberata per un valore pari all'ammontare degli investimenti previsti dal programma di rete, man mano che questi vengono realizzati.

L'art. 42 precisa altresì che l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi dei poteri di cui al titolo IV del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, deve vigilare sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici indebitamente fruiti.

Infine, il comma 2-*quinquies* dell'art. 42 ha previsto che l'agevolazione in questione, per il 2011, potesse essere fruita nel limite complessivo di 20 milioni di euro, contro i 14 milioni di euro previsti per gli anni 2012 e 2013. La fruizione dell'agevolazione poteva avvenire esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute

per il periodo d'imposta relativo all'esercizio a cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare. Per il periodo d'imposta successivo, l'acconto delle imposte dirette doveva essere calcolato assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata ordinariamente, in assenza delle disposizioni di cui al comma 2-*quater*.⁹⁸

Nel documento di economia e finanza 2014, il governo Renzi aveva programmato l'estensione del regime agevolativo alle reti d'impresa con lo stanziamento di un fondo pari a duecento milioni e aumentando il limite degli utili accantonabili. Tuttavia, la misura in questione non ebbe seguito.⁹⁹

Paragrafo 4.1

Dubbi e incertezze sulla norma agevolativa

La norma in questione aveva lasciato aperti alcuni spazi di incertezza interpretativa con riguardo ai vincoli posti sulla riserva di patrimonio in cui dovevano essere evidenziati gli utili destinati al fondo patrimoniale comune e alle cause di revoca all'agevolazione. Infatti, dalla lettura delle disposizioni contenute nel comma 2-*quater* dell'art. 42 del D. L. n. 78/2010, emergerebbe che l'accantonamento in apposita riserva degli utili destinati al fondo patrimoniale comune fosse una facoltà per l'impresa e non invece un obbligo come si evince più correttamente dall'ultimo periodo dello stesso comma.¹⁰⁰ Analogamente, anche la natura stessa del beneficio, ossia la non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa imponibile degli utili destinati al fondo patrimoniale comune, non veniva

98 ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., pp. 172-174.

GIOVANARDI, LUPI, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, cit., pp. 611-612.

MARIOTTI F., *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 12/2011, pp. 951-953.

PESSINA, PESSINA, *Le reti di imprese Sintesi della disciplina e agevolazioni fiscali*, cit., pp. 4823-4827.

99 NETTI E., *Duecento milioni per le reti d'impresa*, in *Il Sole 24 Ore*, 14/04/2014.

100 Il comma 2-*quater* prevede inizialmente che gli utili dell'esercizio destinati alle imprese al fondo patrimoniale comune, "se accantonati ad apposita riserva", concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata, lasciando intendere che l'accantonamento a riserva sia una facoltà.

enunciato immediatamente dalla norma bensì veniva desunto dalle disposizioni che sanciscono la concorrenza alla formazione del reddito in caso di utilizzo della riserva.¹⁰¹

Il legislatore aveva poi previsto dei vincoli sugli utili detassati al fine di evitare che fossero utilizzati per scopi diversi da quelli per i quali erano stati destinati e che giustificavano il riconoscimento dell'agevolazione ed, inoltre, per evitare che la stipula di un contratto di rete fosse esclusivamente finalizzata all'ottenimento del beneficio fiscale, mancando all'impresa non solo la volontà di darne concreta attuazione, ma anche quella di rimanerne legata. L'utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura delle perdite e la mancata adesione al contratto di rete rappresentavano dunque cause di revoca del beneficio volte a contrastare abusi nell'utilizzo dell'agevolazione del contratto di rete.¹⁰²

Secondo F. Mariotti era da scartare la tesi per cui la misura consisteva in una mera sospensione d'imposta e che la tassazione fosse solo rinviata, nelle migliori delle ipotesi, al momento della scadenza del contratto. La misura avrebbe avuto l'obiettivo di fornire alle imprese un sostegno meramente finanziario. Logica conseguenza di tale impostazione era che il beneficio fiscale fosse rappresentato dal vantaggio finanziario ottenuto e non dal risparmio d'imposta che sarebbe stato solo temporaneo.¹⁰³

Relativamente alle cause di revoca dell'agevolazione, sono individuabili 3 diverse fattispecie.

I) La mancata realizzazione degli investimenti: la norma prevedeva che gli investimenti dovevano essere realizzati entro l'esercizio successivo. Tale termine non sarebbe dovuto essere perentorio ma, se diverso e superiore, doveva far fede quello che le parti avevano indicato o quello che la realizzazione del programma richiedeva. Se così non fosse stato, si sarebbero penalizzati i progetti di rete la cui esecuzione avrebbe richiesto tempi superiori ad un anno. Inoltre, la norma non precisava quali fossero le conseguenze derivanti dalla mancata realizzazione, in tutto o in parte, degli investimenti previsti dal programma. In tale circostanza, si riteneva che gli utili destinati al fondo patrimoniale dovessero essere ripresi a tassazione, ma non era chiaro il periodo di imposta in cui ciò sarebbe dovuto avvenire.

101 "[...] concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete."

102 MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., pp. 953-954.

103 *Ivi*, p. 954.

II) L'utilizzo della perdita per scopi diversi dalla copertura di perdite dell'esercizio: si trattava, generalmente, dei casi di utilizzo per aumento gratuito del capitale sociale o di distribuzione ai soci. Anche in questo caso, il recupero del vantaggio fiscale inizialmente concesso dipendeva dall'utilizzo dell'utile detassato per scopi diversi rispetto a quelli per i quali era stato vincolato.

III) Il venire meno dell'adesione al contratto di rete: le cause che potevano determinare lo scioglimento del vincolo contrattuale erano molte e, sostanzialmente, potevano essere ricondotte a due categorie: ipotesi in cui il rapporto si estingueva con effetto nei confronti di tutti i contraenti e cause di scioglimento unilaterale del contratto. La dottrina riteneva plausibile che il legislatore con l'espressione "*viene meno l'adesione al contratto di rete*" avesse voluto riferirsi ai soli casi di cessazione degli effetti del contratto di rete limitatamente ad una delle parti contraenti (recesso, risoluzione unilaterale). In tal senso deponeva la formulazione della norma che, riferendosi "*all'adesione al contratto di rete*", rivolgeva l'attenzione alla singola posizione soggettiva dell'impresa partecipante e non già a quella del contratto nel suo complesso. Se il ragionamento della dottrina fosse stato confermato, allora la revoca dell'agevolazione non sarebbe dovuta scattare in tutte le ipotesi in cui, ferma restando la realizzazione degli investimenti previsti dal programma, lo scioglimento del vincolo contrattuale avesse prodotto effetto nei confronti di tutte le imprese contraenti e non solo nei confronti di una di esse. L'agevolazione non sarebbe dovuta essere recuperata nei casi in cui il contratto fosse giunto a scadenza naturale e gli investimenti programmati fossero stati eseguiti. Invece, nell'ipotesi di scioglimento totale del vincolo per mancata esecuzione di una prestazione essenziale prevista nel contratto, la revoca del beneficio avrebbe dovuto riguardare solo la parte di utili che non era stata ancora impiegata nel compimento del progetto di rete, rimanendo acquisita per la parte connessa agli investimenti realizzati. Diversamente, secondo altre tesi, l'agevolazione sarebbe dovuta rimanere acquisita all'impresa ogni volta che gli investimenti previsti dal programma di rete fossero stati compiutamente eseguiti o quando la realizzazione del programma di rete fosse divenuta impossibile per cause non imputabili all'impresa medesima.¹⁰⁴

104 GIOVANARDI, LUPI, TASSANI, *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, cit., pp. 615-616.

Nei casi in cui si fossero verificate le condizioni per invocare la revoca dell'agevolazione (ipotesi di scioglimento unilaterale del contratto e recesso), la ripresa a tassazione degli utili originariamente detassati sarebbe dovuta avvenire nel periodo di imposta in cui l'impresa fosse ritornata nella disponibilità dei suoi contributi. Tuttavia, la norma specificava che gli utili concorrevano alla formazione del reddito nell'esercizio in cui si realizzava l'evento, sicché era verosimile che il periodo di recupero dell'agevolazione prescindesse dal ritorno nella disponibilità dei contributi da parte dell'impresa.¹⁰⁵

Infine, l'ultima questione sollevata dalla dottrina riguardava gli utili da accantonare a riserva. Difatti, la norma non precisava se gli utili che beneficiavano della detassazione fossero gli utili netti o lordi. Il quesito non era di poco conto dato che, nel caso in cui si fossero dovuti considerare gli utili lordi, si sarebbe potuto destinare al fondo patrimoniale comune un ammontare di utili superiore a quelli che sarebbero residuati dopo l'accantonamento delle imposte di periodo.

Ad esempio, si supponga una società che:

- avesse conseguito un utile al lordo dello stanziamento Ires pari a 500.000;
- apportava variazioni in aumento per costi indeducibili pari a 600.000;
- intendeva destinare a fondo patrimoniale di rete 300.000.¹⁰⁶

MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., pp. 953-954.

105ALBERTI, *Manovra correttiva (D.L. n. 78/2010). Chiarimenti ufficiali*, cit., pp. 1429-1430.

MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., pp. 953-956.

106MARIOTTI, *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, cit., pp. 953-956.

Tabella 4 – Calcolo dell'Ires da stanziare in bilancio¹⁰⁷

Utile di bilancio	500.000
Variazioni in aumento per costi indeducibili	600.000
Variazione in diminuzione per destinazione a rete	300.000
Imponibile Ires stimato	800.000
Ires da stanziare in bilancio (800.000 * 27,5%)	220.000
Utile al netto delle imposte stimate (500.000 – 220.000)	280.000

Tabella 5 – Indicazione in Modello Unico¹⁰⁸

Utile di bilancio	280.000
Variazioni in aumento per costi indeducibili	600.000
Variazioni in aumento per Ires	220.000
Variazione in diminuzione per destinazione a rete	300.000
Reddito imponibile	800.000
Ires dovuta	220.000

Paragrafo 4.2

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 15/E del 14 aprile 2011, aveva fornito dei chiarimenti in merito ai presupposti indispensabili affinché si potesse usufruire dell'agevolazione prevista dal comma 2 dell'art. 42 del D. L. 31 maggio 2010, n. 78. Tuttavia, questi chiarimenti avevano lasciato ancora spazio a dubbi e incertezze e della necessità di ulteriori chiarificazioni ne era conscia la stessa Agenzia, alla luce dell'affermazione rinvenibile nella premessa alla Circolare secondo cui *“Con la presente circolare vengono dati i primi chiarimenti sui presupposti per accedere all'agevolazione fiscale prevista dall'art. 42 del decreto in favore delle imprese aderenti a un contratto di rete”*.¹⁰⁹

¹⁰⁷Ivi, p. 956.

¹⁰⁸Ibidem.

¹⁰⁹PUCCI E., SCAPPINI L., *L'Agenzia delle Entrate spiega l'agevolazione fiscale per le reti*, in *Il fisco*, 17/2011, p. 2739.

Come premessa l'Agenzia aveva inteso chiarire quale fosse la natura dell'incentivo fiscale, ossia porsi a difesa del completamento del programma comune di rete previsto nel contratto.¹¹⁰ A tal scopo ammetteva che si potesse usufruire dell'agevolazione prima della realizzazione degli investimenti, purché questi ultimi fossero attuati entro l'esercizio successivo a quello in cui era stata assunta la delibera di destinazione dell'utile e purché sussistessero i presupposti previsti dalla norma in esame al momento della fruizione dell'agevolazione, valeva a dire al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferivano gli utili.

Importante chiarimento fu che l'agevolazione operava ai fini delle imposte sui redditi Irpef (e relative addizionali regionali e comunali) e Ires con esclusione dell'Irap, e si realizzava attuando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta cui si riferivano gli utili che godevano della detassazione.¹¹¹

Con riferimento agli investimenti, la Circolare in esame aveva opportunamente chiarito che nella realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete potevano considerarsi ammissibili i costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e di servizi, nonché per l'utilizzo del personale. Tali costi concorrevano a formare il reddito d'impresa imponibile di ciascuna impresa aderente al contratto di rete secondo le regole di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ossia secondo i criteri di inerenza, i limiti di deducibilità ed i criteri temporali previsti dalle regole fiscali in materia di reddito d'impresa. Mentre non vi erano dubbi sulla deducibilità di tali costi per ciascuna impresa aderente, non erano invece chiari quali fossero i criteri di misurazione dell'avanzamento nell'esecuzione del programma di rete. Ovvero non era chiaro quali regole occorresse rispettare per verificare se gli utili che avevano beneficiato dell'agevolazione fossero stati impiegati nella realizzazione del programma di rete entro l'esercizio successivo a quello in cui erano stati accantonati. Si trattava di una questione di particolare rilievo, dato che la tardiva realizzazione degli

110BIVONA B., IZZO B., *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 21/2011, pp. 1743-1744.

111ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., p.176.

PUCCI, SCAPPINI, *Primi chiarimenti in tema di reti di impresa*, cit., p. 1596.

investimenti previsti dal programma di rete avrebbe condotto, almeno per la quota parte degli utili non impiegati per tempo, alla decadenza dell'agevolazione.

Secondo una prima interpretazione, si sosteneva che occorresse far riferimento alle regole fiscali di determinazione del reddito d'impresa imponibile: ai criteri temporali di imputazione a periodo ed ai limiti di deducibilità dei costi previsti dalla disciplina fiscale. Ad esempio, i costi relativi ad una consulenza professionale necessaria per l'attuazione del programma si sarebbero dovuti considerare sostenuti nell'esercizio in cui la prestazione professionale era ultimata, con la conseguenza che, se la prestazione fosse stata ultimata oltre il termine di riferimento per l'effettuazione degli investimenti corrispondenti all'utile detassato, tale costo non sarebbe potuto essere assunto ai fini della verifica dell'attuazione del programma di rete nei termini prescritti. Altro esempio è l'acquisto di un macchinario necessario per l'esecuzione del programma di rete: qualora fossero stati rilevanti i criteri fiscali di determinazione del reddito d'impresa, l'investimento sarebbe risultato realizzato, ai fini dell'esecuzione del programma di rete, solo per un ammontare corrispondente alle quote di ammortamento fiscalmente deducibili nel periodo considerato e non per l'intero costo di acquisto del bene.

Altra tesi, opposta a quella appena descritta, faceva leva sulla finalità agevolativa della misura fiscale e sul silenzio della norma e riteneva che il valore degli investimenti andasse assunto per il suo intero ammontare e non si sarebbero dovuti rilevare i limiti di deducibilità dei costi previsti dalle regole in materia di reddito d'impresa.

La precisazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui entro l'esercizio successivo a quello in cui era stata assunta la delibera di accantonamento degli utili occorresse "impiegare" gli utili per i quali era stato accordato il beneficio fiscale pareva supportare l'ultima tesi. In altri termini, si sarebbe dovuto far riferimento a criteri di cassa e non ai criteri di competenza.¹¹² Tale impostazione dottrinale venne tuttavia contrariata dalla successiva Circolare esplicativa n. 20/E del 18 giugno 2013. Infatti, dopo aver opportunamente accertato che, ai fini dell'agevolazione, il valore dell'investimento rilevante fosse pari a quello del costo sostenuto e determinato secondo le regole previste nell'art. 110, comma 1, del Tuir, con riguardo al momento di imputazione degli investimenti, l'Agenzia ha precisato che occorre seguire le regole generali previste

¹¹²MARIOTTI F., *Questioni aperte sulla misura agevolativa a favore delle imprese in rete*, in *Corriere Tributario*, 18/2012, pp.1409-1410.

dall'art. 109, commi 1¹¹³ e 2¹¹⁴ del Tuir. Secondo tali direttive, le spese per l'acquisto e/o le vendite di beni mobili si sarebbero dovute intendere sostenute alla data di consegna o spedizione, mentre per i beni immobili, alla data della stipulazione dell'atto o, se diversa e successiva, alla data in cui si fosse verificato l'effetto traslativo della proprietà. Per le prestazioni di servizi sarebbe rilevato invece la data in cui fossero state ultimate.¹¹⁵

Sempre riguardo agli investimenti, le imprese si chiedevano se, nel caso non fossero state in grado di impiegare interamente gli utili cui era stata accordata la sospensione d'imposta, decadessero dall'agevolazione per l'intero importo degli utili detassati o solo per la quota parte che non era stata investita. La risposta si sarebbe potuta evincere riprendendo le precisazioni fatte dall'Agenzia nella Circolare n. 15/E circa l'obiettivo perseguito dalla norma, ovvero quello di incentivare l'effettivo completamento del programma comune di rete asseverato, e poi anche con la disposizione che individuava, nella fine dell'esercizio successivo a quello in cui era assunta la delibera di accantonamento, il termine per investire gli utili che godevano dell'agevolazione, la quale era diretta a tutelare l'interesse che tali utili fossero realmente investiti come

113“*I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.*”

114“*Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:*

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e' assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli similari la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione e' deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.”

115MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

previsto dal programma di rete. Alla luce di ciò, si sarebbe giunti alla conclusione che, in caso di parziale impiego degli utili detassati nel termine previsto, l'agevolazione sarebbe stata recuperata solo per la quota afferente gli utili non investiti. Una diversa interpretazione, che comportasse il recupero dell'agevolazione per l'intero importo, sarebbe risultata eccessivamente sproporzionata e, per alcuni aspetti, anche contraria alla natura stessa dell'agevolazione. Pertanto, l'utilizzo parziale degli utili per i quali era stato accordato il beneficio fiscale non comportava la revoca dell'agevolazione, ma solo il recupero delle imposte sugli utili non impiegati.¹¹⁶ Tuttavia anche tale impostazione venne negata dall'Agenzia nella successiva Circolare n.20/E che ritenne un eventuale impiego parziale degli utili agevolati una causa di decadenza dell'agevolazione per l'intero importo degli utili sospesi. L'unica deroga ammessa a tale principio riguardava i casi in cui si venivano a verificare circostanze sopravvenute che esulavano dalla volontà del contribuente.¹¹⁷

Beneficiarie dell'agevolazione in esame erano *“le imprese che sottoscrivevano o aderivano a un contratto di rete”*. Ciò determinava che potessero accedere all'agevolazione sia le imprese che avevano originariamente sottoscritto un contratto di rete, sia le imprese che avevano aderito ad un contratto di rete già esistente, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dalla tipologia di attività svolta o dal settore economico di riferimento, nonché dalla localizzazione territoriale. Quanto alla forma giuridica, anche gli imprenditori individuali e le società di persone che rientravano nei limiti del regime di contabilità semplificata potevano accedere all'agevolazione dovendo però integrare le scritture contabili obbligatorie previste dall'art. 2217, secondo comma, codice civile¹¹⁸ con apposito prospetto da cui sarebbe dovuto risultare la destinazione a riserva, dell'utile di esercizio e le vicende della riserva. Ovviamente l'obbligo di dare informazione nella nota integrativa dell'esistenza della riserva non poteva sussistere per i soggetti che non erano obbligati alla redazione della stessa.

Con riferimento all'importo di utili che non avrebbero concorso alla formazione del reddito d'impresa, la Circolare chiarì che detto limite fissato a un milione di euro, si

116MARIOTTI, *Questioni aperte sulla misura agevolativa a favore delle imprese in rete*, cit., pp. 1410-1411.

117MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

118“*L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.*”

applicava per singola impresa, indipendentemente dalla sua adesione a più contratti di rete e per ciascun periodo di imposta in cui era consentito l'accesso all'agevolazione. Conseguentemente, l'importo agevolabile non poteva comunque eccedere il limite di un milione di euro per periodo di imposta, anche nell'ipotesi in cui un'impresa avesse conseguito e accantonato a riserva utili di esercizio un ammontare superiore.¹¹⁹

Oltre al limite temporale secondo cui l'agevolazione era usufruibile fino al periodo d'imposta al 31 dicembre 2012, la Circolare aveva ribadito anche il tetto complessivo dell'ammontare di agevolazioni che potevano essere concesse, pari a 20 milioni di euro per l'anno 2011 e a 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013. Nel caso l'ammontare di utili per cui si richiedeva la sospensione d'imposta avesse superato le risorse stanziato per i tre esercizi, l'Agenzia delle Entrate avrebbe determinato la percentuale massima del risparmio di imposta spettante a ciascuna impresa sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziato e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto, ossia con metodo proporzionale.¹²⁰

Altra importante delucidazione fornita riguardava il caso di utilizzo della riserva di utili detassati finalizzato alla copertura delle perdite di esercizio. La norma prevedeva fosse l'unico caso di non decadenza dell'agevolazione. Con la Circolare n. 15/E venne chiarito che non esisteva nessun obbligo in capo all'impresa di ricostituzione della riserva utilizzata e che un'eventuale ricostituzione non avrebbe prodotto alcun effetto sull'agevolazione in esame.¹²¹

Infine, la decisione 26 gennaio 2011 C(2010)8939 della Commissione europea, che aveva stabilito che la disciplina agevolativa non era incompatibile con il divieto di aiuti di Stato ex art. 107 Tfeue poiché le reti non potevano essere considerate entità distinte rispetto alle imprese partecipanti, comportò, quale conseguenza, la mancata fruibilità agevolativa per le imprese che avevano costituito una rete-soggetto, dato che esse non

119ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., p. 176-177.

120GALLIO, *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, cit., pp. 1599-1600.

121GALLIO F., *L'agevolazione fiscale prevista per l'anno 2011 per i contratti di rete d'impresa*, in *Il fisco*, 28/2012.

MARIOTTI, *Questioni aperte sulla misura agevolativa a favore delle imprese in rete*, cit., pp. 1411-1412.

realizzano direttamente gli investimenti previsti dal programma di rete, a cui la misura agevolativa era preordinata, ma ne affidavano la realizzazione alla rete-soggetto.¹²²

Paragrafo 4.3

Modalità procedurali

Al fine di ottenere l'agevolazione fiscale, le imprese interessate che erano in possesso dei requisiti specifici dovevano presentare telematicamente la comunicazione contenente i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali nel periodo compreso tra il 2 maggio e il 23 maggio 2011, 2012 e 2013 relativamente ai periodi d'imposta rispettivamente al 31 dicembre 2010, 2011 e 2012.

I requisiti richiesti per usufruire dell'agevolazione erano: l'imprenditore doveva aver aderito alla rete e tale presupposto trovava il suo perfezionamento con la pubblicità tramite l'iscrizione al Registro Imprese di appartenenza; doveva essere stato istituito il fondo patrimoniale comune; il programma comune di rete doveva aver ottenuto l'asseverazione da parte degli organismi individuati nell'apposito Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 25 febbraio 2011; dovevano essere stati accantonati gli utili ad apposita riserva di bilancio e destinati gli stessi al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare.

Riguardo a tali presupposti, l'Agenzia aveva precisato che dovevano sussistere al momento della fruizione dell'agevolazione, vale a dire al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferivano gli utili, salvo quanto previsto per il primo anno di applicazione dell'agevolazione, nel quale fermo restando l'accantonamento degli utili d'esercizio ad apposita riserva, fu consentito stipulare il contratto di rete, eseguire l'iscrizione nel Registro delle imprese e ottenere l'asseverazione del programma comune di rete entro il 30 settembre 2011, termine di presentazione del modello Unico 2011 in cui doveva essere indicata l'agevolazione. Ulteriore requisito poi era la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete entro l'esercizio successivo.¹²³

Con il Provvedimento n. 31139 del 14 aprile 2011 l'Agenzia delle Entrate aveva approvato il modello Reti, da utilizzarsi per comunicare i dati per la fruizione dei

¹²²MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

¹²³GALLIO, *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, cit., pp. 1595-1598.

vantaggi fiscali, unitamente alle relative istruzioni. L'adempimento doveva essere assolto, con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta interessati all'agevolazione, esclusivamente in via telematica, direttamente, nel caso di soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, oppure tramite gli intermediari incaricati di cui all'art. 3, comma 2-*bis* e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, nel periodo precedentemente menzionato. Le imprese caratterizzate dall'esercizio diverso dall'anno solare dovevano, in ogni caso, rispettare la medesima scadenza stabilita per i contribuenti solari, anche se l'esercizio di riferimento non fosse stato ancora chiuso. Decorso tale termine, l'Amministrazione finanziaria avrebbe preso in considerazione esclusivamente le comunicazioni di rinuncia, totale o parziale, all'agevolazione.

Il modello Reti si componeva del frontespizio, dell'informativa riguardante il trattamento dei dati personali, della sezione riservata all'identificazione del contribuente, all'eventuale rinuncia all'agevolazione, alla dichiarazione di possesso dei requisiti di legge ed alla firma, nonché del quadro A. Il quadro A si componeva di due colonne destinate ad accogliere le seguenti informazioni:

- Colonna 1: l'ammontare, non superiore ad un milione di euro, della quota di utili dell'esercizio accantonati e destinati al fondo patrimoniale, ovvero al patrimonio destinato all'affare, relativi al periodo d'imposta di riferimento. Qualora tale importo fosse risultato superiore a quello effettivamente accantonato, sarebbe stato quest'ultimo a rilevare ai fini della determinazione del risparmio d'imposta spettante. Al ricorrere di tale ipotesi, il contribuente era altresì tenuto a presentare una nuova comunicazione, indicando il minor importo degli utili effettivamente accantonati e, quindi, del risparmio d'imposta inferiore;
- Colonna 2: il relativo risparmio d'imposta complessivo, corrispondente alla quota degli utili indicati nella Colonna 1. Tale importo doveva essere determinato secondo i criteri individuati dalla Circolare n. 15/E/2011, differenziati in base alla tipologia di contribuente:
 - soggetti Ires: applicazione dell'aliquota del 27,50% all'importo della variazione in diminuzione dal reddito d'impresa, comunque non superiore ad un milione di euro, pari alla quota agevolabile accantonata nell'apposita riserva in sospensione d'imposta;
 - imprenditori individuali: differenza tra l'Irpef riguardante il solo reddito d'impresa, senza tenere conto, quindi, di altri redditi eventualmente posseduti, al lordo della

variazione in diminuzione, nel limite massimo di un milione di euro, e quella al netto. Ad esempio, qualora il reddito d'impresa, senza considerare l'accantonamento, fosse stato pari a 100.000 euro e, per effetto della variazione fiscale, si fosse ridotto ad 80.000 euro, il risparmio d'imposta sarebbe stato individuato come differenza di Irpef calcolata sui due importi. In tale sede, doveva inoltre essere considerato il risparmio d'imposta relativo all'addizionale regionale, applicando l'aliquota del 0,90% oppure quella maggiore eventualmente fissata da ogni regione, e comunale all'Irpef, ove prevista, utilizzando l'aliquota deliberata dal comune di domicilio fiscale.

Nel caso di perdite, il risparmio d'imposta sarebbe stato determinato applicando le aliquote progressive all'importo deducibile dal reddito d'impresa, corrispondente all'accantonamento operato, sempre nel limite di un milione di euro.

- società di persone e società di capitali trasparenti di cui agli artt. 5, 115 e 116 del D.P.R. n. 917/1986: somma delle minori imposte dovute da ciascun socio, relative al reddito da partecipazione in tali imprese, computate secondo i criteri di cui al punto precedente.

L'Agenzia delle Entrate aveva tuttavia precisato che la variazione in diminuzione dal reddito d'impresa non doveva, in ogni caso, determinare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali ove previste, superiore all'importo risultante dall'applicazione della suddetta percentuale al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata. Le medesime considerazioni operavano anche nel caso in cui la variazione in diminuzione, concorrendo a determinare una perdita riportabile secondo le regole ordinarie del Tuir, comportasse un risparmio fiscale in un periodo d'imposta successivo.¹²⁴

Il rispetto del limite degli stanziamenti, tuttavia, imponeva all'Agenzia delle Entrate la verifica della capienza delle risorse stanziare, specificando la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante a ciascuna impresa in funzione del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto. Dalla percentuale del risparmio d'imposta concesso derivava la variazione in diminuzione da indicare nella dichiarazione dei redditi ai fini del calcolo del reddito da assoggettare a tassazione.

124BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 82-85.

Per il primo periodo d'imposta di applicazione del beneficio (ossia per il 2010), l'Agenzia aveva specificato che il soggetto interessato avrebbe dovuto effettuare il versamento del saldo delle imposte sui redditi senza tenere conto del risparmio d'imposta derivante dal regime di sospensione, ancorché avesse prenotato le risorse corrispondenti. Questo perché per il primo anno di applicazione, le imprese dovevano attendere il 30 settembre 2011 per integrare i presupposti richiesti dalla disciplina. L'evidenziazione dell'agevolazione nel modello Unico 2011 avrebbe consentito di recuperare il versamento del saldo eccedente secondo le modalità ordinarie.

La Circolare n. 15/E, fornendo le indicazioni relative agli importi da indicare nel modello Reti, chiarì inoltre che gli utili di esercizio dovevano essere assunti al netto delle imposte dell'esercizio anziché al lordo.¹²⁵

Le misure delle percentuali massime relative ai periodi d'imposta al 31 dicembre 2010, 2011 e 2012 sono state pari, rispettivamente, al 75,3733%, 86,50011% e 83,0423%. La variazione in diminuzione del reddito d'impresa che ciascuna impresa, al fine di usufruire dell'agevolazione in esame, doveva quindi operare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui si riferivano gli utili accantonati, era pari all'importo risultante dall'applicazione, al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione presentata all'Agenzia delle Entrate, della suddetta percentuale massima.¹²⁶

125BIVONA, IZZO, *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, cit., pp. 1745-1746.

126AURILIO, BELARDI, BREDARIOL, BRENNI, D'ALVIA, DE PIRRO, DOTTI, FILÌ, FOGOLIN, PRIORE, TURSI, ZANENGA, *Contratto di rete*, cit., p. 183.

Tabella 6 – Adempimenti e relativo termine¹²⁷

Adempimento	Data
Invio modello Reti	2-23 maggio
Adesione al contratto di rete	16 giugno
Accantonamento e destinazione dell'utile di esercizio a Riserva ex L. n. 5/2009	16 giugno
Asseverazione del programma comune di rete	16 giugno
Indicazione risparmio di imposta in Unico	30 settembre
Investimento per un valore pari agli utili accantonati	1 anno dalla delibera

Paragrafo 4.4

L'asseverazione del programma di rete

L'art. 42, comma 2-*quater* del D. L. n. 78/2010 subordinava l'agevolazione fiscale all'asseverazione del programma comune di rete da parte di *“organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti”* da individuare con un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, *“ovvero in via sussidiaria, da organismi pubblici individuati con il medesimo decreto”*. In attuazione a tale disposizione fu emanato il D.M. 25 febbraio 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 74 del 31 marzo 2011. Tuttavia, l'individuazione degli organismi pubblici ai sensi dell'art. 5, comma 1, fu demandata ad un *“successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico”*. Con l'art. 3 invece furono individuati gli organismi di diritto privato abilitati all'asseverazione e cioè all'atto conclusivo del processo attraverso il quale si deve attestare la sussistenza dei requisiti da parte delle imprese aderenti alla rete. Ai sensi del comma 1 del citato art. 3 *“Sono abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma gli organismi delle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro ai sensi della L. 30 dicembre 1986, n. 936, espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e territori”* quali potevano essere gli organismi di Confindustria, Confagricoltura, Confartigiano, e Cna. L'art. 4, comma 2, prevedeva che gli stessi potessero farsi aiutare da: organismi di certificazione,

127PUCCI, SCAPPINI, *L'Agenzia delle Entrate spiega l'agevolazione fiscale per le reti*, cit., p. 2743.

intendendosi come tali quelli individuati all'art. 2, comma 1, lettera f) negli “*organismi di diritto privato che rilasciano i certificati del sistema di qualità conforma alle norme europee serie UNI EN ISO 9000*”; istituti universitari; professionisti ed esperti di settore iscritti in appositi albi o elenchi. In ogni caso, l'elenco degli organismi abilitati al rilascio dell'asseverazione era presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

L'asseverazione da parte dell'organismo, sia esso di diritto privato o pubblico, comportava la verifica preventiva della sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo avevano sottoscritto. L'asseverazione doveva avvenire nel termine di 30 giorni dalla data di presentazione della richiesta da parte o dell'organo comune se previsto o dal rappresentante della rete risultante dalla stipula del contratto. Contestualmente, doveva esserne fatta comunicazione anche all'Agenzia delle Entrate, procedendo all'invio, entro il termine del 30 aprile di ogni anno, del modello approvato con provvedimento direttoriale del 14 aprile, protocollo n. 2011/54949.

L'asseverazione rappresentava uno dei tanti controlli effettuati sul contratto di rete a cui, nello specifico, il legislatore aveva assegnato una rilevanza di non poco conto dato che l'aveva resa una condizione imprescindibile per poter accedere ai benefici di natura fiscale. Oltre all'asseverazione, il legislatore aveva previsto che fosse effettuato il controllo sul contratto di rete: da parte del notaio rogante che rappresenta una verifica in tema di legalità e liceità ed è posto a tutela dei soggetti terzi e di una regolare concorrenza sul mercato; da parte del Registro delle imprese che consiste in una verifica di natura strettamente formale e documentale; da parte dell'Agenzia delle Entrate che doveva vigilare sull'effettivo realizzo degli investimenti previsti.¹²⁸

Spesso le imprese si sono domandate se dovevano rinnovare l'asseverazione già ottenuta, in occasione dei successivi apporti al fondo patrimoniale o nei casi di variazione, ed in particolare di ampliamento, della platea delle imprese aderenti al contratto. Secondo quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 20/E, era “*necessario rinnovare l'asseverazione, ogni qual volta si verificano eventi tali da comportare una modifica al contratto di rete precedentemente asseverato*”. In particolare, precisava l'Agenzia, occorreva richiedere una nuova asseverazione in occasione dei successivi apporti al fondo patrimoniale “*non previsti nel programma asseverato*”, nonché

128PUCCI E., SCAPPINI L., *L'asseverazione dei programmi comuni di rete*, in Il fisco, 18/2011.

“in tutti i casi di variazione della platea delle imprese partecipanti”. Non avendo specificato altro, in dottrina si era ritenuto che, nel caso in cui il contratto non avesse indicato espressamente l'ammontare degli apporti successivi ma avesse rimesso alla volontà delle parti se e quanto apportare in ragione dello sviluppo delle attività poste in essere, allora l'asseverazione non sarebbe dovuta essere rinnovata.

Con riferimento invece alle modifiche soggettive, la dottrina si era allineata nel ritenere che il termine per monitorare le modifiche di questo tipo, le quali avrebbero portato al rinnovo dell'asseverazione per non decadere dall'agevolazione, dovesse essere condotta fino alla fine dell'esercizio successivo a quello in cui era stata assunta la delibera di accantonamento degli utili che avevano beneficiato dell'incentivo. In altre parole, la data nella quale occorreva verificare la decadenza o meno dall'agevolazione per mancata realizzazione in tutto o in parte del programma di rete, rappresentava anche il momento a partire dal quale non occorreva più verificare le variazioni della platea delle imprese aderenti.¹²⁹

Paragrafo 4.5

I poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria

L'art. 3, comma 4-ter, del D. L. n. 5/2009 riconosce all'Agenzia delle Entrate la facoltà di vigilare sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che avevano consentito l'accesso all'agevolazione, nonché di revocare i benefici indebitamente fruiti. A tal fine, l'amministrazione finanziaria poteva esercitare i poteri che le sono conferiti dal titolo IV del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, svolgendo, tra l'altro, le attività espressamente indicate dall'art. 6 del D.M. 25 febbraio 2011: il formale accertamento dell'avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi attestatori preposti; la verifica dell'imputazione a riserva degli utili in sospensione d'imposta e dei relativi successivi utilizzi; la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, pure in collaborazione con gli organismi di asseverazione preposti in base a specifici accordi.

Assumeva particolare rilievo il coinvolgimento degli organismi abilitati al rilascio dell'asseverazione del programma di rete, anche in relazione alla vigilanza sulla realizzazione degli investimenti oggetto dell'agevolazione. Sul punto, l'Agenzia delle

¹²⁹MARIOTTI, *La fiscalità delle reti d'impresa*, cit..

Entrate aveva precisato che il predetto controllo doveva essere mirato, al fine di accertare che il beneficiario del risparmio d'imposta avesse: aderito al contratto di rete, risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata, ed iscritto presso il Registro delle imprese, a norma dell'art. 3, comma 4-*quater*, del D. L. n. 5/2009; ottenuto l'asseverazione del programma di rete da parte degli organismi abilitati; accantonato ad apposita riserva gli utili dell'esercizio, destinandoli, in tal modo, al fondo patrimoniale, nonché vincolando il corrispondente importo alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete. In particolare, gli organi di controllo avrebbero proceduto alla verifica dei suddetti presupposti, anche mediante il riscontro dei dati indicati nel modello Reti.¹³⁰

130BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 87-88.

LUPI R., SAMMARCHI R., *Un controllo «dinamico» sui contratti di rete?*, in *Dialoghi Tributarî*, 1/2012, pp. 35-40.

Capitolo 5

Il contratto di rete agricolo e le altre agevolazioni fiscali

Paragrafo 5.1

Il contratto di rete agricolo

L'art. 1-bis, comma 3, del D. L. n. 91 del 24 giugno 2014, convertito nella L. n. 116/2014, ha introdotto una innovativa previsione per i contratti di rete in agricoltura attraverso una disciplina diretta a promuovere e a sostenere i processi di riorganizzazione e modernizzazione del settore, la capacità innovativa e la competitività dell'imprenditorialità agricola. Viene stabilito che *“Per le imprese agricole, definite come piccole e medie ai sensi del regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione, del 6 agosto 2008, nei contratti di rete, di cui all'art. 3 comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni, formati da imprese agricole singole ed associate, la produzione agricola derivante dall'esercizio in comune delle attività, secondo il programma comune di rete, può essere divisa fra i contraenti in natura con l'attribuzione a ciascuno, a titolo originario, della quota di prodotto convenuta nel contratto di rete”*.¹³¹

Qualora nel contratto di rete venga previsto l'esercizio in comune dell'attività agricola, ai sensi del D. L. n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134/2012, non si applicano le disposizioni di cui alla L. 3 maggio 1982, n. 203 in materia di norme sui contratti agrari. I contratti agrari, come emerge dalla L. n. 203/1982, si caratterizzano per la concessione dei terreni ai fini del loro sfruttamento e per l'associazione a scopo di allevamento; attraverso tali contratti l'imprenditore agricolo si procura i fattori di produzione necessari per l'agricoltura. In sostanza, mentre nei contratti agrari la collaborazione fra le imprese è finalizzata a procurare ed organizzare i fattori produttivi necessari per esercitare l'attività di impresa agricola, nel contratto di rete la collaborazione e cooperazione fra le imprese agricole è finalizzata ad accrescere un'attività economica e produttiva già esistente, che acquista una diversa dimensione e configurazione per aver organizzato in modo differente l'attività imprenditoriale.¹³²

131BAGNOLI, CAPUTO, *Contratti di rete in agricoltura*, cit., pp. 4522-4523.

132Ivi, p. 4523.

In ordine ai requisiti soggettivi, il contratto di rete agricolo deve essere formato da sole imprese agricole singole o associate, di cui all'art. 2135 c.c.¹³³, definite come piccole e medie (PMI) ai sensi del regolamento (CE) n. 800/2008, ovvero le imprese che occupano meno di 250 persone e il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro. Pertanto, soggetto idoneo alla partecipazione ad un contratto di rete agricolo è l'imprenditore che svolge l'attività agricola in forma individuale o collettiva (società di persone, società di capitali, consorzi, cooperative, ecc.). Circa lo svolgimento dall'attività in forma collettiva si ritiene, anche in considerazione della *ratio* della norma, che possano partecipare alla rete le figure giuridiche societarie che rispondono ai requisiti di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 99/2004, così come modificato dall'art. 36, comma 8, del D. L. n. 179/2012 convertito dalla L. n. 221/2012. Si tratta delle società agricole, ossia delle società che recano nel loro oggetto sociale l'esclusivo esercizio delle attività previste dall'art. 2135 c.c. e contengono nella propria denominazione o ragione sociale la locuzione di "società agricola".¹³⁴

La norma, in buona sostanza, prevede che nel momento in cui due o più soggetti imprenditori agricoli stabiliscono, nel contesto di un contratto di rete, di esercitare in comune un'attività di cui all'art. 2135 c.c., possono anche prevedere l'attribuzione, secondo modalità e percentuali prestabilite nel contratto stesso, a titolo originario dei prodotti ai vari retisti; il tutto con un evidente impatto su uno dei principi cardine dell'agricoltura: la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli di terzi. Ovviamente, l'attribuzione a titolo originario può avvenire solamente nel caso in cui si è in presenza di una rete-contratto poiché, nel caso della rete-soggetto, la stessa assume una propria autonomia giuridica e ciò determina un effetto traslativo inteso come passaggio di un bene dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro soggetto.

La ripartizione a titolo originario, non costituendo un'ipotesi di acquisto, preserva la prevalenza dei prodotti propri e ciò determina, relativamente al profilo fiscale per

ROCCHI A., SCAPPINI L., *Il passaggio a titolo originario nei contratti di rete agricoli*, in *Il fisco*, 25/2017, p. 2449.

SACCOMANNO P., *Il contratto di rete: profili di un'indagine aperta*, in *Contratto e impresa*, 2/2017, p. 673.

133 "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse."

134 BAGNOLI, CAPUTO, *Contratti di rete in agricoltura*, cit., pp. 4523-4524.

quanto riguarda Irpef e Ires, il mantenimento dei requisiti per dichiarare un reddito agrario. La determinazione del reddito agrario che ogni retista dovrà dichiarare si ricava dalla previsione di cui all'art. 33, comma 2, Tuir, ai sensi del quale *“Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'art. 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di spettanza. Il possesso del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali”*. Poiché nel contesto del contratto di rete si è in presenza della messa in comune di più terreni da parte dei retisti, secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate si rende necessario individuare un criterio oggettivo, ossia la percentuale del prodotto assegnato nel contratto di rete.

Per quanto riguarda l'aspetto Iva, le attività prestate dai singoli retisti per l'esercizio congiunto delle attività prestabilite nel contratto non hanno alcuna rilevanza Iva. Il regime Iva naturale previsto per l'agricoltura è quello di cui all'art. 34, D.P.R. n. 633/1972¹³⁵; e rappresenta una forma di agevolazione in termini di snellimento degli adempimenti burocratici in capo all'impresa, applicabile tuttavia ai soli beni prodotti dall'impresa. Esso si renderà applicabile anche per le cessioni dei prodotti derivanti dal contratto di rete in quanto sono ottenuti a titolo originario. Al contrario, nell'ipotesi di un contratto di rete finalizzato alla vendita in cui si è in presenza di una capofila che procede alla cessione, in forza di un mandato, il regime speciale si renderà applicabile esclusivamente in riferimento ai beni propri ceduti e non anche a quelli degli altri retisti, i quali in seguito provvederanno a fatturare alla capofila la parte di loro competenza.¹³⁶

135 *“Il regime prevede che l'Iva assolta sugli acquisti e sulle importazioni venga detratta non in modo analitico (cioè con riferimento all'imposta effettivamente addebitata dai fornitori o corrisposta in dogana) ma in modo forfetario, nella misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni di prodotti agricoli effettuate, di percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto ministeriale.”*

LUMIA L., *Il regime speciale IVA per l'agricoltura*, in fiscoetasse.com, 10/05/2016, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/351-il-regime-speciale-in-agricoltura.html>

136 BAGNOLI M., ROCCHI A., *Luci e ombre per le misure di sostegno al settore agricolo*, in *Corriere Tributario*, 34/2014, p. 2613.

A distanza di quasi tre anni dall'entrata in vigore della norma, l'Agenzia delle Entrate, supportata dal Mipaaf, ha offerto la propria interpretazione con la risoluzione n. 75/E del 21 giugno 2017. Per cominciare, viene esclusa l'applicabilità della norma nel caso in cui dal programma di rete emerga un disallineamento tra i retisti in termini sia di obiettivi che di posizioni, da intendersi come rapporto di forza nel contesto della rete. La *ratio* della norma è quella di assicurare una crescita collettiva ed equilibrata delle imprese retiste.

In seguito, l'Agenzia delle Entrate subordina l'effetto dell'attribuzione a titolo originario del prodotto della rete al rispetto di alcuni parametri. Il primo è un parametro soggettivo e richiede che tutti i soggetti svolgano un'attività agricola *ex se*, mentre le attività connesse devono rimanere secondarie. L'intento del legislatore è quello di inibire che l'uso distorto della previsione di cui all'art. 1-*bis*, comma 3, D. L. n. 91/2014, attraverso un'impropria attribuzione a titolo originario del prodotto, porti a trasformare in imprenditori agricoli soggetti che non lo sono affatto. La seconda condizione è che vi sia la messa in comune dei terreni e che essa sia significativa per tutti i retisti. La messa in comune è un requisito necessario e condivisibile poiché, in caso contrario, verrebbe meno l'esercizio in comune. Di difficile interpretazione l'utilizzo dell'aggettivo "significativo" in quanto manca il parametro con il quale misurare tale significatività. Il terzo requisito è che gli apporti dei singoli retisti in termini di mezzi e di forza lavoro siano proporzionati alla potenzialità del terreno, in modo tale da garantire un'equivalenza sostanziale e non consentire regolamenti impliciti a mezzo di apporti oltremisura rispetto al terreno conferito nel contratto. Un equilibrio tra retisti non intende escludere la possibilità di stipulare una rete tra soggetti di dimensioni differenti, ma solamente che l'apporto deve incidere in misura equivalente alle rispettive dimensioni tra i singoli soggetti. In tale ottica va letto anche il divieto di monetizzazione delle spettanze.

Rispettati questi principi, come conseguenza vi è quella per cui, da un lato, la divisione a titolo originario della produzione tra i singoli deve avvenire in modo direttamente proporzionale agli apporti prestati e, dall'altro, viene fatto divieto di successiva cessione tra i retisti della produzione ottenuta.¹³⁷

ROCCHI, SCAPPINI, *Il passaggio a titolo originario nei contratti di rete agricoli*, cit., p. 2449.

Da ultimo, l'Agenzia ha affrontato, con la circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, il tema del mandato senza rappresentanza circa l'imposizione diretta e in particolare l'eventuale rilevanza sul calcolo della prevalenza. Sul punto l'Agenzia delle Entrate aveva affermato come *"i costi e i proventi derivanti dalla commercializzazione di prodotti agricoli effettuati dall'impresa capofila nell'interesse delle imprese aderenti al contratto di rete non debbano concorrere alla formazione del reddito della società capofila, dato che non si tratta di ricavi e costi, ma bensì di spese sostenute o somme incassate nell'interesse delle imprese aderenti e alle quali vanno ribaltate. Ne deriva che le spese sostenute, così come gli incassi realizzati dall'istante in qualità di impresa capofila non vanno considerati ai fini delle imposte dirette costi o ricavi e come tali non vanno a incidere sul calcolo individuato dall'art. 32, comma 2, lettera b), del T.U.I.R."*¹³⁸

Paragrafo 5.2

Le altre agevolazioni fiscali

Nonostante la mancata proroga dell'agevolazione fiscale per le imprese aderenti ad un contratto di rete, il legislatore ha dimostrato di tenere ancora in considerazione tale strumento normativo inserendolo all'interno di alcune norme di incentivazione a carattere tributario.

Per cominciare, le reti-soggetto possono usufruire dell'agevolazione Ace (Aiuto alla crescita economica). L'Ace, introdotta dall'art. 1 del D. L. n. 201 del 6 dicembre 2011, è un bonus fiscale che viene riconosciuto alle imprese che si patrimonializzano mediante il conferimento in denaro di capitale proprio (o patrimonio netto) o l'accantonamento di utili di esercizio a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili. Le reti-soggetto possono accedere all'agevolazione in quanto la norma, tra i soggetti beneficiari, ha considerato gli enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale. Perciò, le reti-soggetto che rientrano tra le fattispecie previste dall'art. 73, comma 1, lett. b), hanno diritto all'agevolazione Ace.¹³⁹

Relativamente alle imprese aderenti ad una rete-contratto che hanno accantonato utili

¹³⁷NAPOLITANO G., *Contratto di rete agricolo: chiariti gli aspetti fiscali*, in FiscoOggi, 21 giugno 2017, <http://www.fiscooggi.it/normativa-e-prassi/articolo/contratto-rete-agricolochiariti-aspetti-fiscali>.

ROCCHI, SCAPPINI, *Il passaggio a titolo originario nei contratti di rete agricoli*, cit., p. 2449.

¹³⁸*Ibidem*.

¹³⁹DEZZANI F., DEZZANI L., *Ace: bonus nel bilancio al 31 dicembre 2011*, in *Il fisco*, 15/2012, p. 2225.

d'esercizio in sospensione d'imposta in apposita riserva, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 42 del D. L. n. 78 del 31 maggio 2010, detta riserva è rilevante agli effetti del beneficio secondo quanto espresso dall'Assonime nella circolare n. 17/2012. A nulla rileva, infatti, che l'accantonamento a riserva degli utili sia finalizzato all'ottenimento di un regime di sospensione ai fini delle imposte sui redditi.¹⁴⁰

Successivamente, con la legge di stabilità 2013¹⁴¹ il legislatore, ritenendo l'innovazione e lo sviluppo tecnologico mezzi trainanti per la crescita economica italiana, ha previsto un credito d'imposta per la ricerca stabilendo che sarà riservato "alle imprese e alle reti d'impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo"¹⁴².¹⁴³ La stessa previsione normativa era contenuta ancora nel "Piano Destinazione Italia"¹⁴⁴, tuttavia ambedue le disposizioni non ebbero seguito per la mancata emanazione del relativo decreto attuativo.¹⁴⁵ Con la legge di stabilità 2015¹⁴⁶ il legislatore ha riproposto, seppur con qualche modifica, la misura agevolativa, e con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 maggio 2015 ne è stata data attuazione.¹⁴⁷ La mancata inclusione nel testo della norma di un riferimento alle reti

DRAGONE P., VALACCA R., *L'Assonime commenta la peculiarità della disciplina ordinaria dell'ACE*, in *Corriere Tributario*, 36/2012, pp. 2796-2797.

140ALBANO G., MIELE L., *Conferimenti in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE*, in *Corriere Tributario*, 12/2012, p. 861.

MASTROBERTI A., *Deduzione dell'Irap da Irpef/Ires: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 16/2013, p. 2474.

SAGGESE P., *L'aiuto alla crescita economica*, in *Il fisco*, 17/2012, p. 2693.

141Legge 24 dicembre 2012, n. 228.

142Art. 1, comma 96, Legge 24 dicembre 2012, n. 228.

143FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, il bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rassegna tributaria*, 1/2013, pp. 215-216.

SACRESTANO A., *Il bonus fiscale per la ricerca diventa «strutturale»*, in *Corriere Tributario*, 3/2013, 249-250.

144D. L. n. 145 del 23 dicembre 2013.

145SACRESTANO A., *Piano «Destinazione Italia»: per «invertire la rotta», misure fiscali per ricerca e digitalizzazione delle PMI*, in *Corriere Tributario*, 4/2014, p. 314-315.

146Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

147COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, in *Il fisco*, 34/2015, p. 3231.

COMMITTERI G. M., *Nuova veste per il credito d'imposta R&S*, in *Il fisco*, 5/2015, p. 418.

d'impresa ha suscitato un dibattito tra chi affermava che ciò escludesse le stesse dalla possibilità di usufruire del credito d'imposta¹⁴⁸ e chi sosteneva l'opposto auspicando un intervento in tal senso da parte dell'Agenzia.¹⁴⁹ La risposta dell'amministrazione finanziaria è avvenuta il 16 marzo 2016 con la circolare n. 15/E in cui ha incluso tra le imprese beneficiarie proprio le reti di imprese.¹⁵⁰ Chiarita l'apertura alle reti, la circolare si è soffermata sulle caratteristiche tributarie delle stesse che incidono sulla modalità di fruizione del bonus fiscale. Con riguardo alle reti-soggetto, il beneficio fiscale spetta soltanto a condizione che l'ente svolga anche un'attività commerciale e gli investimenti in ricerca e sviluppo siano alla stessa afferenti. Con riferimento alle reti-contratto, l'Agenzia precisa che il credito d'imposta spetta alle singole imprese sulla base dei costi relativi ad attività di ricerca e sviluppo alle stesse fatturati.¹⁵¹

Risolta in senso positivo la questione di ammissibilità all'agevolazione per le reti, si rende necessaria l'enunciazione dei meccanismi di determinazione dell'incentivo. Innanzitutto il suo periodo di applicazione è stato fissato in 5 anni, coincidenti con il quinquennio 2015-2019, ed è correlato agli investimenti incrementali in attività di ricerca e sviluppo effettuati in tale arco temporale rispetto a quelli medi del triennio 2012-2014, salvo l'utilizzo di periodi di minor durata per le società costituite in tempi successivi al 2012, ovvero con media pari a zero per le società costituite a partire dal 1° gennaio 2015. Nell'identificare l'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta il legislatore ha mutuato le definizioni di attività ammissibili dalla vigente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di matrice comunitaria, contenute nella comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01. Le attività ammesse a beneficiare del credito d'imposta sono: lavori sperimentali o teorici aventi

148 COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta R&S in attesa di attuazione*, in *Il fisco*, 19/2015, pp. 1847-1848.

COMMITTERI, *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, cit., p. 3233.

COMMITTERI, *Nuova veste per il credito d'imposta R&S*, cit., p. 419.

149 SACRESTANO A., *I chiarimenti ancora necessari per un "bonus" fiscale tra luci e ombre*, in *Corriere Tributario*, 35/2015, p. 2682.

150 "sono destinatari del credito d'imposta [...] anche i consorzi e le reti di impresa che effettuano l'attività di ricerca, sviluppo e innovazione."

151 COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 15/2016, p. 1408.

COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta R&S: punti ancora da chiarire e prossime novità per il 2017*, in *Il fisco*, 46/2016, p. 4411-4412.

quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza la previsione di applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette ("ricerca fondamentale" ex par. 1.3, lett. m, della Comunicazione); ricerca pianificata o indagini critiche dirette ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare al fine di mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, con l'esclusione dei prototipi ("ricerca industriale" ex par. 1.3, lett. q, della Comunicazione); acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati, rientrando in tale tipologia di attività anche quelle destinate alla definizione concettuale, pianificazione e documentazione riferite a nuovi prodotti, processi e servizi, compresa l'elaborazione di progetti, disegni, piani o altra documentazione, purché non destinati a uso commerciale, e la realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali o progetti pilota destinati ad esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale ed il suo costo di fabbricazione sia troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida ("sviluppo sperimentale" ex par. 1.3, lett. j, della Comunicazione); produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali. Sono invece escluse dal novero dell'attività di ricerca e sviluppo "*le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti*"¹⁵².

Quanto alle tipologie di spese agevolabili si tratta di: personale altamente qualificato impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo; quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti ed attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al D. M. 3 dicembre 1998, in relazione alla misura ed al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con costo unitario non inferiore a 2 mila euro (al netto dell'Iva); spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi

¹⁵²Art. 3, comma 5, D. L. 23 dicembre 2013, n. 145.

equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative; competenze tecniche e private industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.¹⁵³

Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 5 milioni di euro a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo di imposta, sia almeno pari ad euro 30 mila ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti al 2015, oppure, qualora si sia in presenza di imprese attive o costituite rispettivamente da meno o successivamente a tale periodo, si considerano le deroghe precedentemente descritte. La misura dell'agevolazione è fissata nel 50% per le spese indicate alle lettere a) (personale qualificato) e c) (contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati), e nel 25% per le altre spese indicate alle lettere b) (quote di ammortamento di strumenti ed attrezzature di laboratorio) e d) (competenze tecniche e private industriali) dell'art. 3, comma 6, del D. L. 23 dicembre 2013, n. 145. Il bonus così calcolato è utilizzabile esclusivamente in compensazione ed è fruibile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti. Questa formulazione esclude che l'eventuale eccedenza possa formare oggetto di rimborso, tuttavia può essere riportata a nuovo senza limiti temporali. Il credito deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta nel corso del quale è maturato, nonché nel quadro RU dei modelli successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo. Il suo utilizzo in compensazione deve avvenire con l'utilizzo del Modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Infine, il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, incluse le addizionali regionali e comunali, né al valore della produzione netta ai fini Irap. Oltretutto è irrilevante sia ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili ai

153COMMITTERI, *Credito d'imposta R&S in attesa di attuazione*, cit., pp. 1848-1849.

COMMITTERI, *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, cit., pp. 3232-3235.

COMMITTERI, *Nuova veste per il credito d'imposta R&S*, cit., pp. 420-421.

sensi dell'art. 61 del Tuir, e sia ai fini della determinazione della quota di spese ed altri componenti negativi deducibili ex art. 109, comma 5, del Tuir.¹⁵⁴

Un credito d'imposta è concesso anche per le reti d'impresa agricole che sostengono investimenti per lo sviluppo di nuovi prodotti, pratiche, tecnologie e cooperazioni di filiera. L'art. 3, comma 3, del D. L. n. 91/2014, convertito dalla Legge n. 116/2014, specificando che la misura ha il fine di incentivare la creazione di nuove reti d'impresa ovvero lo svolgimento di nuove attività da parte di reti già esistenti, riconosce alle imprese agricole, nonché alle piccole e medie imprese che producono prodotti agroalimentari, un credito d'imposta nella misura del 40% delle spese sostenute nel triennio 2014-2016, determinandone il limite massimo a 400 mila euro. Le spese agevolabili comprendono non solo i costi diretti per l'acquisto, la costruzione o il miglioramento di beni immobili e l'acquisto di beni strumentali mobili, quali attrezzature e strumentazioni necessari per lo sviluppo di nuovi prodotti, pratiche, processi e tecnologie, e per la cooperazione di filiera, ma anche un insieme di costi indiretti, quali le spese professionali relative alla costituzione della rete, le spese per software e hardware funzionali al progetto di rete, ai costi di ricerca e sviluppo, alle spese per l'acquisizione di beni immateriali (marchi, brevetti, licenze, diritti), ai costi per la formazione, per la promozione e per la comunicazione della rete di imprese.¹⁵⁵

Altra misura agevolativa che interessa le reti d'impresa è il super-ammortamento, originariamente introdotto dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), e successivamente prorogato dalla L. 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di stabilità 2017). L'agevolazione consente agli imprenditori e ai lavoratori autonomi la possibilità di maggiorare il costo di acquisizione di beni strumentali nuovi, nella misura del 40%, ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, ha considerato tra i soggetti beneficiari anche le imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi nell'ambito di un contratto di rete. L'Agenzia, riproponendo la dicotomia tra reti-contratto e reti-soggetto ha previsto per la

154COMMITTERI, *Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, cit., pp. 1411-1412.

155TOSONI G. P., VALENTI M., *Credito d'imposta per le «reti» agricole*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 febbraio 2016, http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2016-02-10/credito-d-imposta-le-reti-agricole-120339.shtml?uuid=ACxsGORC&refresh_ce=1.

prima tipologia l'imputazione degli investimenti agevolabili in capo alle imprese aderenti, mentre per la seconda tipologia ha configurato l'applicabilità del super-ammortamento in capo alla rete stessa.

Il super-ammortamento interessa unicamente gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi realizzati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che, entro il 31 dicembre, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento in acconto di almeno il 20% del costo di acquisizione. Sono esclusi dall'ambito di applicazione: i fabbricati, le costruzioni, i beni materiali strumentali per i quali i relativi decreti ministeriali prevedano coefficienti d'ammortamento inferiori al 6,5%, e i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) e b-bis) del Tuir¹⁵⁶. In riferimento a quest'ultimi, l'esclusione opera a partire dal 1° gennaio 2017 in quanto la vecchia disposizione ne prevedeva l'agevolazione. La deduzione opera in via extra-contabile, dovendosi considerare, ai fini della sua quantificazione, come base di calcolo: in relazione all'ammortamento dei beni in proprietà i coefficienti stabiliti nel D. M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà, ex art. 102 del Tuir, per il primo esercizio; in relazione ai beni in leasing, le regole fiscali dettate dall'art. 102, comma 7, del Tuir, il quale sancisce la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di cui al citato D. M. 31 dicembre 1988.¹⁵⁷

Il contratto di rete è stato oggetto di agevolazioni anche a livello regionale. L'attenzione posta dalle Regioni alle reti ha favorito il processo di diffusione del contratto di rete e, secondo i dati di Infocamere, già nel 2015 le aziende in rete erano presenti in ogni regione e provincia. Nonostante la quasi totalità delle agevolazioni regionali prevedeva la concessione di contributi a fondo perduto, agevolati o misti, la Regione Toscana ha optato per il rilascio di uno sgravio fiscale valido per il periodo d'imposta 2014: con la Legge regionale 24 dicembre 2013, n. 79, "*Riordino degli sgravi fiscali alle imprese a valere sull'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*" ha infatti stabilito la

¹⁵⁶Si tratta dei veicoli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico, con deducibilità limitata dei costi e un limite massimo alla rilevanza del costo di acquisizione, e i veicoli in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, con deducibilità limitata dei costi.

¹⁵⁷ALBERTI F., FORMICA G., *Super-ammortamenti: l'agenzia chiarisce la proroga e l'ampliamento dell'agevolazione*, in *Il fisco*, 18/2017, p. 1731.

riduzione dell'aliquota ordinaria Irap di 0,5 punti percentuali per le reti d'impresa e per le imprese aderenti ad un contratto di rete.¹⁵⁸

158BORTOLI M., RIZZI E., *Le Regioni a favore delle Reti d'Impresa: studio sui finanziamenti per le aggregazioni*, 2015, a cura di RETIMPRESA in collaborazione con GFINANCE GRUPPO IMPRESA, [http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/Le Regioni a favore delle Reti di Impresa - AGGIORNAMENTO 2015.pdf](http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide%20Libri/Le%20Regioni%20a%20favore%20delle%20Reti%20di%20Impresa%20-%20AGGIORNAMENTO%202015.pdf), p. 49.

Capitolo 6

Il bilancio della rete

L'art. 45, comma 1, del D. L. n. 83/2012, modificativo dell'art. 3, comma 4-ter, del D. L. n. 5/2009, ha introdotto l'obbligo di redigere una situazione patrimoniale qualora il contratto di rete prevedesse l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e di un organo comune destinato a svolgere un'attività, anche commerciale, con i terzi. Questo adempimento, in carico all'organo comune, deve essere assolto entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio d'esercizio delle società per azioni, e depositandolo presso l'ufficio del Registro delle imprese del luogo in cui la rete ha la sede.¹⁵⁹ Con l'introduzione della Legge n. 154/2016, il legislatore ha semplificato la gestione amministrativa delle reti d'impresa meramente contrattuali, circoscrivendo l'obbligo di redazione e deposito della situazione patrimoniale della rete alle sole reti dotate di soggettività giuridica (reti-soggetto).¹⁶⁰

Il concetto di "situazione patrimoniale" deve intendersi in senso ampio, ovvero non circoscritto al prospetto di cui all'art. 2424 c.c., ma esteso al conto economico (art. 2425 c.c.) ed alla nota integrativa (art. 2427 c.c.), analogamente al bilancio d'esercizio delle società per azioni.¹⁶¹

In merito allo schema da adottare, è preferibile prendere a riferimento una struttura semplificata, adeguata alle caratteristiche della rete d'impresa. In particolare, il legislatore, usando l'espressione "*in quanto compatibili*", permette di modificare gli schemi obbligatori previsti dal codice civile.¹⁶²

159BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., p. 99.

160RETIMPRESA, *Due semplificazioni per le Reti d'Impresa in vigore dal 25.8.2016*, <http://www.retimpresa.it/index.php/about-us/archivio-eventi/news-normative/288-due-semplificazioni-per-le-reti-d-impresa-in-vigore-dal-25-8-2016>.

161BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., p. 99.

162ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., p. 203.

Con ciò, l'assolvimento dell'adempimento posto a carico dell'organo comune è subordinato all'osservanza dei principi di cui agli artt. 2423, 2423-*bis* e 2423-*ter* c.c., per effetto dei quali:

- la situazione patrimoniale deve essere redatta con chiarezza e rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio. Qualora le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a fornire la predetta rappresentazione veritiera e corretta, è necessario esporre notizie complementari necessarie allo scopo. Diversamente, non devono essere applicate le norme incompatibili con il conseguimento del predetto obiettivo: la nota integrativa deve motivare la deroga, indicando altresì la conseguente influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico dell'esercizio;
- il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa, che può essere redatta in migliaia di euro;
- la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- si devono considerare i rischi e le perdite di competenza del periodo amministrativo, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso;
- gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
- i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvi casi eccezionali, da motivare nella nota integrativa, con l'esposizione della relativa influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, e del risultato economico d'esercizio;
- per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato anche il corrispondente importo del precedente esercizio. Qualora le voci non siano

compatibili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate: la non comparabilità e l'adattamento, o l'impossibilità di questo, devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Il termine di due mesi, rispetto alla chiusura dell'esercizio annuale, appare particolarmente ristretto in rapporto alla complessità della redazione di una situazione patrimoniale che si pretende essere predisposta con cura e precisione, in ossequio alle disposizioni di legge previste per le società per azioni, le quali beneficiano di quasi il doppio del tempo (art. 2364, comma 2, c.c.). Tali difficoltà hanno portato i consorzi, soggetti al medesimo termine (art. 2615-*bis*, comma 1, c.c.), ad introdurre nei propri statuti tempi e modalità coerenti con quelli delle società di capitali cosicché, ai fini dell'approvazione è richiamata la maggiore scadenza dei 120 giorni rispetto a quella dei due mesi. Conseguentemente, nel caso di inosservanza del predetto termine di due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, si dovrebbe ritenere applicabile, qualora irrogata, la sola sanzione amministrativa di cui all'art. 16, comma 1, della Legge 24 novembre 1981, n. 689, prevista a carico di amministratori, sindaci, e liquidatori per omessi, incompleti o tardivi depositi di atti presso il Registro delle imprese. Quest'orientamento trova riscontro nella dottrina prevalente¹⁶³ secondo la quale l'informazione concernente i bilanci dei consorzi resta, di fatto, tempestiva anche qualora sia resa entro i termini concessi alle società per azioni. In caso contrario, si finirebbe per ammettere implicitamente, a dispetto di ogni ragionevole considerazione, che il diritto dei terzi all'informazione sulle s.p.a. sia meno apprezzabile di quello relativo ai consorzi e alle reti. In virtù di tali considerazioni, è pertanto possibile giungere alla conclusione che nel caso in cui la formale osservanza del termine stringente di due mesi dalla chiusura dell'esercizio conducesse alla redazione del bilancio del consorzio (o della rete in questo caso) privo del rispetto dei criteri di legge tesi a garantire la chiarezza, la veridicità e la correttezza, l'organo di gestione potrebbe ritardarne il deposito, assumendosi il rischio di dover pagare la predetta sanzione amministrativa. Tale condotta trova giustificazione nel preminente interesse dei terzi ad ottenere un bilancio chiaro, vero e corretto rispetto a quello del tempestivo deposito presso il Registro delle imprese.

163BIANCO P., *Consorti - Termine di approvazione del bilancio. Aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, n. 12/1998, p. 3745.

Con riferimento ai profili prettamente operativi, l'art. 3, comma 4-ter, del D. L. n. 5/2009, stabilisce l'obbligo di redazione della situazione patrimoniale, a cura dell'organo comune, ma non quello della sua approvazione: questa circostanza non impedisce tuttavia che il contratto di rete possa prevederne l'espressa deliberazione da parte dell'assemblea degli aderenti. Al ricorrere di tale ipotesi, è opportuno che il relativo verbale di approvazione, così come l'eventuale relazione sulla gestione, sia allegato, in un file autonomo e distinto, alla domanda di deposito della situazione patrimoniale. Quest'ultimo adempimento deve essere effettuato anch'esso dall'organo comune presso il Registro delle imprese del luogo in cui ha sede la rete. Analogamente ai consorzi, questo compito può essere assolto, in sostituzione del predetto soggetto obbligato, da ragionieri o dottori commercialisti appositamente incaricati dall'organo comune. È tuttavia necessario che alla domanda di deposito sia allegata la situazione patrimoniale in formato originale, ovvero sottoscritta digitalmente dal Presidente del Comitato di gestione, oppure in copia attestata come conforme da un notaio, nonché la dichiarazione di corrispondenza della stessa a quella trascritta nei libri contabili, firmata sempre digitalmente dal legale rappresentante della rete.¹⁶⁴

164BANA, CERATO, CIGNOLI, *Reti d'impresa*, cit., pp. 99-102.

Capitolo 7

Il regime tributario di altre forme di aggregazione

Paragrafo 7.1

ConSORZI con attività esterna

Il contratto di consorzio, disciplinato dagli artt. 2602 e ss. del codice civile, è definito come il contratto tramite il quale più imprenditori istituiscono un'impresa comune per la disciplina o lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese. All'interno della disciplina generale del contratto di consorzio si distinguono due fattispecie: il consorzio con attività interna e il consorzio con attività esterna. Questi ultimi si pongono come interlocutori ed intermediari tra i consorziati e i terzi e per tale caratteristica sono destinatari di una speciale ed integrativa disciplina tesa a regolamentare i rapporti con soggetti estranei al contratto consortile. La natura del consorzio con attività esterna è contraddistinta da un proprio patrimonio (il fondo consortile, *ex art. 2613 c.c.*) che risponde delle obbligazioni assunte per il funzionamento del medesimo consorzio (*ex art. 2615 c.c.*) ed è dotato di propri organi amministrativi (*ex art. 2613 c.c.*), rendendolo un autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici che dà luogo ad una vera e propria attività imprenditoriale essendo lo svolgimento di fasi delle attività delle imprese consorziate essa stessa attività di impresa e commerciale inquadrabile tra le attività ausiliarie previste dall'art. 2195, n. 5, c.c.. Ciò determina in capo al consorzio con attività esterna l'assunzione di un'autonoma soggettività tributaria e il regime fiscale a cui è sottoposto è lo stesso previsto per le reti-soggetto.

Ai fini Ires, l'art. 73, comma 1, lett. b) e c), e comma 2 del medesimo articolo, qualifica espressamente il consorzio tra i soggetti passivi d'imposta. La determinazione del reddito varia a seconda dell'oggetto: ove il consorzio, in base ai principi contenuti nell'art. 55 del Tuir, abbia ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, l'imposta si applicherà, ai sensi dell'art. 75 del Tuir, sul reddito complessivo netto determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II (determinazione della base imponibile delle società e degli enti residenti); ove il consorzio non abbia ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, l'imposta si applicherà sul reddito complessivo netto determinato secondo le disposizioni contenute nel capo III (enti non commerciali residenti), e pertanto il relativo reddito sarà determinato secondo

le disposizioni relative ai redditi delle varie categorie. Ai fini dell'individuazione del regime impositivo concretamente applicabile, sarà necessario, pertanto, verificare se il consorzio ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Qualora la legge, l'atto costitutivo o lo statuto prevedano lo svolgimento di più attività, alcune commerciali e altre di natura non commerciale, ai fini della qualificazione del consorzio occorre fare riferimento all'attività essenziale, vale a dire a quella che consente il raggiungimento dello scopo primario dell'ente.

Anche per l'Irap è necessaria l'individuazione della commercialità del consorzio applicando gli stessi criteri previsti per l'Ires. La differenza si sostanzia nella diversa modalità di determinazione della base imponibile: per le attività commerciali il valore della produzione netta che compone la base imponibile è dato dalla differenza tra i proventi ed i costi di gestione ordinaria non considerando il costo del lavoro e i componenti positivi e negativi della gestione finanziaria e della gestione straordinaria; per le attività non commerciali la determinazione della base imponibile si effettua sommando le remunerazioni per prestazioni di lavoro, secondo il cosiddetto metodo retributivo disciplinato dagli artt. 10 e 10-bis del D. Lgs. n. 446/1997.

Infine, la distinzione relativa all'oggetto del consorzio rileva anche ai fini Iva: sono soggette a Iva tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite dai consorzi che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; qualora il consorzio non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, si considerano soggette ad Iva soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nell'esercizio di attività commerciali.¹⁶⁵

Il contratto di rete e il consorzio con attività esterna sono due istituti molto simili, ma ciò che li contraddistingue è la finalità: il consorzio con attività esterna possiede infatti uno scopo prevalentemente mutualistico mentre il contratto di rete, nato con l'intento di accrescere la competitività e la capacità innovativa delle piccole e medie imprese, possiede implicitamente uno scopo di lucro.¹⁶⁶

165FANCI P., MORO VISCONTI G., *Consorzio e fisco*, in *Il fisco*, 12/2004, p. 1791.

LADISA P., *Il regime tributario delle società consortili e dei consorzi con attività esterna*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2014, p. 547.

166REBECCA G., VENCATO F., *Consorzio e utili: aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, 6/2005, p. 817.

Altra differenza si sostanzia analizzando il dettato normativo: nel consorzio gli imprenditori mettono in comune una o più fasi già costituite nell'esercizio della singola impresa, mentre nella rete le imprese possono dar vita a nuove attività precedentemente non costituite nella singola impresa. Per questo motivo il consorzio aggrega tendenzialmente imprese dello stesso settore, il contratto di rete invece è stato previsto proprio per far collaborare imprese operanti in settori differenti.¹⁶⁷

Paragrafo 7.2

Le associazioni temporanee di imprese

Le Ati (Associazioni Temporanee di Imprese) sono un'altra forma di collaborazione e coordinamento tra imprese. In una più ristretta accezione, si qualifica come associazione temporanea l'accordo mediante il quale più imprese si propongono di unire le rispettive capacità per realizzare in collaborazione un'opera, oggetto di un contratto di appalto, che richiede un massiccio impegno finanziario o tecnologico, ovvero la prestazione di una grossa fornitura o servizio. Rispetto all'istituto del contratto di rete, quella del raggruppamento temporaneo presenta le caratteristiche dell'occasionalità del collegamento che si instaura fra le imprese associate, in quanto strettamente finalizzato al compimento di una singola operazione, senza pregiudizio in ogni caso dell'individualità e dell'autonomia giuridica di ogni impresa partecipante.

Lo schema legale più ricorrente di associazione temporanea, risultante dal D. Lgs. n. 358/1992, nasce dalla facoltà di accedere alle gare di appalto riconosciuta alle *"imprese riunite che, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad una di esse, qualificata capogruppo, la quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e delle mandanti"* (art. 22).¹⁶⁸

167ANTONELLO, FERRARO, MARTINELLI, MASON, MURARO, RANALLI, SESTINI, TOSON, *Le reti di imprese: finalità economiche, evoluzione della normativa, rappresentanza, nuova fisionomia del contratto*, cit..

RETIMPRESA, *Comparazione sinottica tra forme aggregative*,

<http://www.retimpresa.it/phocadownload/NORMATIVI/quadro%20sinottico%20def.pdf>.

168ALLEGRI V., CALVOSA L., D'ALESSANDRO F., DE ANGELIS L., FORTUNATO S., GRIPPO G., MAFFEI ALBERTI A., MANGINI V., PARTESOTTI G., PIRAS A., SCOGNAMIGLIO G., VOLPE PUTZOLU G., ZANARONE G., *Diritto commerciale*, 2010, Monduzzi Editoriale, Bologna, p. 474.

Per il trattamento ai fini delle imposte sul reddito occorre valutare se l'Ati possa o meno essere considerata autonomo soggetto passivo d'imposta. Tale dignità giuridico-tributaria si verifica quando oggetto dell'appalto è un'opera o una fornitura indivisibile, cioè non suscettibile di frazionamento in parti autonome, costruite o fornite da ciascuna delle imprese associate. In tal caso, la necessità di costituire una comune forma organizzativa *ad hoc* determina l'inevitabile esistenza di un organismo associato che opera quale società di fatto, come chiarito da diversi documenti di prassi¹⁶⁹. Ne consegue che i costi e i ricavi relativi all'esecuzione dell'attività sono imputabili a un soggetto autonomo ben distinto dalle imprese associate che ne fanno parte e dotato di una propria autonomia sia gestionale che fiscale. Tale autonomia soggettiva comporta il sorgere di specifici obblighi contabili e dichiarativi in capo alla società di fatto. Le imprese associate dovranno, pertanto, provvedere a rilevare l'ammontare del credito nei confronti dell'organismo associato e all'imputazione a conto economico delle quote di reddito a ciascuna spettanti.

Qualora, invece, l'opera e/o la prestazione sia suscettibile di frazionamento in parti fisicamente distinte, eseguite autonomamente da ciascuna delle imprese associate, senza che vi sia la necessità di costituire un'autonoma organizzazione comune, le imprese riunite sotto forma di Ati conservano la loro autonomia fiscale e gestionale. Ne discende che la contabilizzazione dei costi e dei ricavi sostenuti e conseguiti per la realizzazione dell'opera è imputabile alle singole imprese ciascuna per la parte di propria competenza. Pertanto, nel caso di opera divisibile, come si ricava dalla risoluzione n. 9/782 del 17 novembre 1983, ogni associato mantiene *"la propria autonomia gestionale, sia sotto il profilo dell'organizzazione aziendale e della combinazione dei fattori produttivi, sia sotto quello contabile, nel senso cioè che ciascuna impresa provvede alla fatturazione e contabilizzazione dei costi e ricavi sostenuti e conseguiti per la realizzazione della porzione dell'opera affidata"*.¹⁷⁰

169 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 9/571 del 30 marzo 1979; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 9/2147 del 13 agosto 1982; risoluzione Agenzia delle Entrate n. 9/782 del 17 novembre 1983.

170 ADDARI, BELISARIO, BIMBO, CAPOZUCCA, FATI POZZODIVALLE, GENTILI, MICOZZI, NETTI, PAOLINELLI, PICCIONI, SABATINI, SANTONI, TOSI, *Le Reti d'Impresa*, cit., p. 169.

GRAZIOLI M., THIONE M., *Disciplina fiscale delle joint-venture*, in *Il fisco*, 22/2010, p. 3443.

PUCCI, SCAPPINI, *Primi chiarimenti in tema di reti di impresa*, cit., p. 1594.

La risoluzione n. 445923 dell'11 novembre 1991, in relazione alle modalità di fatturazione nell'ambito delle associazioni temporanee di imprese chiarisce che *"l'associazione temporanea viene considerata soggetto autonomo ai fini IVA quando l'appalto, per la particolare natura delle opere da eseguire, non è separabile tra le varie imprese"* e che *"il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione fra le società raggruppate, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali"*. Ne consegue, pertanto, che *"ciascuna impresa sia tenuta a fatturare direttamente all'ente appaltante le prestazioni di propria competenza"*. In questo caso il trattamento Iva andrà valutato con riferimento a ciascuna operazione fatturata dalle singole imprese associate, in funzione degli specifici presupposti soggettivi e oggettivi.

Invece, non è prevista la distinta fatturazione e registrazione da parte di ciascuna impresa delle operazioni relative all'esecuzione dei lavori di sua competenza, laddove l'Ati *"viene considerata soggetto autonomo ai fini IVA quando l'appalto, per la particolare natura delle opere da eseguire, non è separabile tra le varie imprese"*¹⁷¹.

In sintesi, ai fini della determinazione delle modalità di fatturazione, occorre avere riguardo al fatto che l'Ati assuma o non assuma "rilevanza esterna". Qualora l'Ati assuma rilevanza esterna, dovrà essere l'impresa capogruppo a fatturare nei confronti del committente anche per conto delle altre imprese associate. Conseguentemente, le rifatturazioni interne delle imprese associate nei confronti della capogruppo saranno assoggettate allo stesso trattamento Iva previsto per le fatture tra capogruppo e committente. Nel diverso caso in cui l'Ati non assuma rilevanza esterna il trattamento Iva andrà valutato con riferimento a ciascuna operazione.¹⁷²

Paragrafo 7.3

Distretti industriali

La prima definizione ufficiale di distretto industriale viene delineata con la Legge n. 317 del 5 ottobre 1991 che all'art. 36 li definisce come aree territoriali locali caratterizzate da elevata concentrazione di piccole imprese, con particolare riferimento al rapporto tra la presenza delle imprese e la popolazione residente nonché alla specializzazione

¹⁷¹Risoluzione Agenzia delle Entrate 28 giugno 1988, n. 550231.

¹⁷²GRAZIOLI, THIONE, *Disciplina fiscale delle joint-venture*, cit., p. 3443.

produttiva dell'insieme delle imprese. Successivamente la Legge n. 140 dell'11 maggio 1992 modifica la definizione di distretto industriale facendo riferimento ai sistemi produttivi locali caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese industriali, nonché dalla specializzazione produttiva di sistemi di imprese, laddove per sistemi produttivi locali si intendono i contesti produttivi omogenei caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese, prevalentemente di piccole e medie dimensioni, e da una peculiare organizzazione interna.

Con la legge finanziaria 2006¹⁷³ sono state previste due possibili opzioni in materia di fiscalità di distretto, la tassazione distrettuale e la tassazione unitaria, applicabili ai distretti produttivi qualificati dalla norma *“quali libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale, con l’obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l’efficienza nell’organizzazione e nella produzione, secondo principi di sussidiarietà verticale ed orizzontale, anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali”* (comma 366).

La tassazione distrettuale rappresenta l’adattamento dell’istituto del consolidato fiscale previsto per i soggetti Ires¹⁷⁴ e possono optarvi tutte le imprese appartenenti ai distretti. Ne consegue che il reddito imponibile delle imprese che appartengono al distretto è assoggettato all’aliquota Ires anche nel caso in cui la forma scelta per l’esercizio di un’attività d’impresa preveda l’applicazione dell’Irpef. Inoltre, le imprese che optano per la tassazione distrettuale godranno dei benefici propri del consolidato fiscale: i diversi risultati d’esercizio si compensano (art. 118, comma 1, Tuir); si escludono dal reddito imponibile i dividendi distribuiti (art. 122, comma 1, Tuir); è consentito il trasferimento di cespiti in regime di neutralità fiscale (art. 123, comma 1, Tuir). Coerentemente, ai sensi dell’art. 118 del Tuir, si possono trasferire le sole perdite formatesi negli anni di vigenza dell’opzione, prevedendo che le perdite antecedenti siano utilizzabili esclusivamente dalle società che le hanno generate. Infine, secondo il disposto del quarto comma dell’art. 118 del Tuir *“Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate [...] in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti”*.

173Legge 23 dicembre 2005, n. 366.

174Artt. 117 e ss. del Tuir.

Attraverso il modello concordatario invece, la legge finanziaria ha demandato al distretto il potere di “*concordare in via preventiva e vincolante*” con l’Agenzia delle Entrate il “*volume delle imposte dirette*” di competenza delle imprese appartenenti “*da versare in ciascun esercizio*”, valido per tre anni e attuabile anche in assenza di tassazione consolidata. Il volume concordato è determinato su base presuntiva, tenuto conto della natura, della tipologia e dell’entità delle imprese appartenenti al distretto, della loro attitudine alla contribuzione e di altri parametri oggettivi che vengono determinati dall’Agenzia delle Entrate dopo aver consultato le categorie interessate e gli organismi rappresentativi dei distretti. Uno dei principali vantaggi che derivano dalla scelta di optare per la tassazione concordata è l’immunità dei controlli da parte dell’amministrazione finanziaria che, in caso di pieno rispetto di quanto preventivamente concordato, ha solo la finalità di monitorare ed elaborare i dati necessari per la determinazione di quanto dovuto in base al concordato.¹⁷⁵

In base a quanto disposto nel D. L. n. 112 del 25 giugno 2008, le disposizioni concernenti i distretti produttivi erano inizialmente applicabili “*Alle reti, di livello nazionale, delle imprese e alle catene di fornitura, quali libere aggregazioni di singoli centri produttivi coesi nello sviluppo unitario di politiche industriali, anche al fine di migliorare la presenza nei mercati internazionali [...]*”.¹⁷⁶ Successivamente il legislatore ha convenuto nel disciplinare autonomamente le reti d’impresa ed il relativo regime fiscale, consegnando alle piccole e medie imprese italiane che caratterizzano il tessuto imprenditoriale

175ACIERNO R., IORIO A., *I distretti industriali: collocazione, rilevanza e nuove agevolazioni fiscali*, in *Il fisco*, 5/2006, p. 635.

CAPOLUPO S., *La disciplina fiscale dei distretti industriali: ulteriori considerazioni*, in *Il fisco*, 10/2006, p. 1423.

CAPOLUPO S., *Prime considerazioni sul regime fiscale dei distretti industriali*, in *Il fisco*, 8/2006, p. 1111.

DI NUZZO U., QUERQUI M., *Le novità della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006) e del decreto-legge “collegato”. Contrasto all’evasione fiscale: misure di impatto sulle imprese*, in *Il fisco*, 5/2006, p. 641.

GENTA G., *I distretti industriali nella legge finanziaria 2006*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2006, p. 10273.

176Art. 6-bis, comma 2, D. L. 25 giugno 2008, n. 112.

TRETTEL, *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, cit., pp. 927-928.

italiano uno strumento che consenta loro di poter competere nel mercato globale e favorirne la crescita economica.¹⁷⁷

Paragrafo 7.4

Gruppi europei di interesse economico

Il Geie, Gruppo europeo di interesse economico, è disciplinato dal regolamento CE n. 2137/85 del Consiglio delle Comunità Europee del 25 luglio 1985, che è entrato in vigore negli stati membri dal 1° luglio 1989, prevedendo l'emanazione da parte dei singoli paesi dei conseguenti provvedimenti attuativi. In Italia il completamento della disciplina del Geie si è avuto con il D. Lgs. n. 240 del 23 luglio 1991. La funzione del Geie è simile a quella dei consorzi e delle reti d'impresa, con la differenza che i membri devono appartenere a stati diversi della Comunità europea. Si tratta di un'entità a scopo mutualistico volta a favorire la cooperazione tra gli operatori economici appartenenti alla Ue. Ai sensi dell'art. 3 del regolamento n. 2137/85, il fine del gruppo è di agevolare o di sviluppare l'attività economica dei suoi membri, di migliorare o di aumentare i risultati di questa attività. Il Geie quindi svolge una funzione meramente ausiliaria rispetto all'attività degli associati.¹⁷⁸

L'art. 40 del regolamento stabilisce che l'attività del gruppo è soggetta ad imposizione solo a carico dei singoli membri, determinando l'applicazione del principio di trasparenza. Tale principio è ulteriormente ribadito dall'art. 21 del medesimo regolamento, ove si prevede che i profitti risultanti dall'attività del raggruppamento sono considerati come profitti dei singoli membri e ripartiti tra loro in base alla quota di partecipazione stabilita nel contratto, ovvero, in mancanza, in parti uguali. Qualora invece i risultati siano negativi, i membri in sede di dichiarazione annuale dei redditi hanno la facoltà di portare in decremento dal proprio reddito complessivo l'eventuale

177MELIS G., *UE e fiscalità per le reti d'impresa*, in Bollettino tributario, 8/2011, p. 570.

178ALLEGRI, CALVOSA, D'ALESSANDRO, DE ANGELIS, FORTUNATO, GRIPPO, MAFFEI ALBERTI, MANGINI, PARTESOTTI, PIRAS, SCOGNAMIGLIO, VOLPE PUTZOLU, ZANARONE, *Diritto commerciale*, cit., p. 472.
MASTROBERTI A., *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, 2010, Maggioli Editore, Rimini, pp. 32-33.

MONTELATICI M., RINALDI D., *Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust*, in Il fisco, 33/2011, p. 5340.

perdita sopportata.¹⁷⁹ Il Geie risulta inoltre escluso dall'ambito di applicazione dell'Irap ai sensi dell'art. 3, comma 2, lett. c), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; l'obbligo di liquidare questa imposta compete ai soggetti aderenti al gruppo che ricevono una quota di valore della produzione netta.¹⁸⁰

In materia di imposte indirette il Geie rientra tra i soggetti Iva¹⁸¹ ed è sottoposto all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per tutti quegli atti elencati nell'art. 4 della Tariffa, sempre che compatibili con la natura dell'istituto.¹⁸²

Il Geie è inoltre sostituto d'imposta, ragion per cui è tenuto, nella misura in cui corrisponde retribuzioni o compensi, ad applicare le ritenute e a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta.¹⁸³

Un tratto tipico della trasparenza fiscale del Geie rispetto al meccanismo previsto per le società di persone è che si considera trasparente anche il Geie con sede in altri paesi dell'Unione europea, che abbia attività in Italia o a cui partecipino residenti italiani. Si tratta dunque di una deroga rispetto ai principi generali dell'ordinamento tributario nazionale, per il quale qualsiasi entità giuridica non residente, con o senza personalità giuridica, è considerato soggetto passivo Ires, in base a quanto previsto dall'art. 73, comma 1, lett. d), del Tuir.¹⁸⁴

179MASTROBERTI, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, cit., pp. 33-34.

MONTELATICI, RINALDI, *Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust*, cit., p. 5340.

180DÈ CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2003, p. 21045.

MASTROBERTI, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, cit., pp. 33-34.

MONTELATICI, RINALDI, *Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust*, cit., p. 5340.

181MASTROBERTI, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, cit., p. 34.

182MONTELATICI, RINALDI, *Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust*, cit., p. 5340.

183MASTROBERTI, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, cit., p. 34.

184BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, 1996, Giuffrè editore, Milano, p. 373.

MASTROBERTI, *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, cit., p. 34.

Conclusioni

Il presente elaborato ha avuto lo scopo di analizzare le reti d'impresa e il relativo regime fiscale, approfondendo le correlate agevolazioni tributarie intervenute.

Come sostenuto dal prof. Melis, se si studiasse l'incidenza in Italia del fattore fiscale nell'assunzione di determinate scelte da parte delle imprese, nonostante la presenza di validi motivi extrafiscali per assumerle, comunque il risultato sarebbe nettamente nel senso di una loro incidenza preponderante se non talvolta esclusiva.¹⁸⁵

Il crescente numero di contratti di rete stipulati negli ultimi anni, tuttavia, ha ribaltato le tesi di quegli autori¹⁸⁶ che ipotizzavano, nonostante le buone intenzioni del legislatore, una sua dipartita in seguito al venir meno dei vantaggi fiscali. Infatti, secondo i dati forniti da Infocamere i contratti di rete stipulati al 31 dicembre 2013 erano 1.227 e il numero di imprese coinvolte era pari a 3.145, mentre la stessa fonte aggiornata al 3 dicembre 2016 segnala 3.243 contratti stipulati e 16.587 imprese coinvolte.¹⁸⁷ Dato che la specifica agevolazione fiscale prevista per le imprese aggregate in rete era valida fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, la notevole crescita non può che essere dovuta anche a ragioni extrafiscali. Ciò non toglie, tuttavia, che l'introduzione dell'agevolazione fiscale abbia avuto lo scopo implicito di attirare l'attenzione su tale strumento e, date le richieste pervenute all'Agenzia delle Entrate, si può presupporre che abbia raggiunto l'obiettivo.

Inoltre, dei 3.243 contratti di rete attivi, solo 460 sono dotati di soggettività giuridica (poco più del 14%).¹⁸⁸ La decisione di attribuire soggettività giuridica e tributaria alla rete da parte del legislatore, mosso dall'intenzione di dar ascolto alle istanze di quanti ne

¹⁸⁵MELIS, *UE e fiscalità per le reti d'impresa*, cit., p. 565.

¹⁸⁶Ivi p. 570.

TASSINARI, *Reti di imprese e consorzi tra imprenditori: interessi coinvolti e modelli operativi*, cit..

¹⁸⁷COSTA S., DE VITA L., LUCCHETTI F., PAOLAZZI L., ROMANO L., *Reti d'Impresa; L'identikit di chi si aggrega: competitivo e orientato ai mercati esteri*, 2016, a cura di RETIMPRESA in collaborazione con ISTAT, http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide_Libri/Lidentikit_di_chi_si_aggrega_-_competitivo_e_orientato_ai_mercati_esteri_marzo_2016.pdf, p. 15 e p. 33.

ASSORETIPMI, *Crescita inarrestabile delle Reti d'Impresa a quota 3.243 con 16.587 Imprese. Update 3 dicembre 2016*, <http://www.retipmi.it/pmi/news/newstutte/item/916-nuova-quota-reti-di-impresa>.

¹⁸⁸*Ibidem*.

chiedevano l'autonomia, è parsa un passo indietro rispetto agli iniziali propositi. La rete è stata introdotta con la finalità di ufficializzare i rapporti di collaborazioni tra imprese mettendo in evidenza i singoli rispetto alla rete stessa; la rete perciò doveva essere uno strumento aggregativo caratterizzato da elevata flessibilità ed innovazione rispetto ad altri strumenti tradizionali, in grado di aumentare la capacità competitiva delle imprese senza però costringerle a rinunciare alla propria autonomia. Con ciò, il contratto di rete non intende configurarsi come soluzione esclusiva che sostituisce le precedenti opzioni, ma uno strumento in più a disposizione degli imprenditori che non vogliono fondersi in un unico soggetto ma collaborare per raggiungere uno scopo comune.¹⁸⁹ Proprio per questo il riconoscimento della soggettività in capo alla rete, sebbene opzionale, ha inciso nella natura del contratto di rete, rendendolo uno strumento più rigido e appesantendolo con una serie di obblighi burocratici e adempimenti fiscali. Per questi motivi la scelta di individuare nella rete un autonomo centro di imputazione è risultata incoerente con le linee ispiratrici alla base dell'inserimento del contratto di rete nel tessuto ordinamentale, mettendo in dubbio l'effettiva comprensione, da parte di chi anelava questo intervento, della natura e dell'operatività del contratto di rete.¹⁹⁰

I dati precedentemente esposti determinano un risultato importante sia in termini quantitativi che qualitativi, difficilmente raggiunto in passato da altri strumenti nati per consentire alle imprese di crescere. L'interesse delle imprese alla collaborazione, all'innovazione e all'internazionalizzazione, probabilmente incentivato dalla recente crisi che per prima ha colpito le piccole e medie imprese, è riuscito a vincere le incertezze legislative, anche e soprattutto in ambito fiscale, che hanno contraddistinto i primi anni di applicazione della rete e ne hanno sancito il successo.

A parere di chi scrive, si ritiene che lo sviluppo normativo del contratto di rete non sia ancora concluso, in quanto l'esperienza positiva italiana può far sì che tale strumento venga introdotto in altri paesi della Comunità europea oppure ottenga una sua regolamentazione a livello comunitario. A livello nazionale potrebbe essere utile, prendendo spunto dai Geie, estendere la partecipazione ad un contratto di rete a

189D'ALVIA F., *Il progetto di Confindustria per le reti d'impresa*, in I quaderni della fondazione italiana del notariato, 1/2012.

190AURILIO, BELARDI, BREDARIOL, BRENNI, D'ALVIA, DE PIRRO, DOTTI, FILÌ, FOGOLIN, PRIORE, TURSI, ZANENGA, *Contratto di rete*, cit., pp. 75-76.

imprese non italiane che non operano nel territorio per il tramite di stabili organizzazioni.

Bibliografia

ACIERNO R., IORIO A., *I distretti industriali: collocazione, rilevanza e nuove agevolazioni fiscali*, in *Il fisco*, 5/2006.

ADDARI A., BELISARIO M., BIMBO M., CAPOZUCCA L., FATI POZZODIVALLE F., GENTILI G., MICOZZI G., NETTI P., PAOLINELLI M., PICCIONI S., SABATINI S., SANTONI G., TOSI V., *Le Reti d'Impresa*, a cura di DI DIEGO S. e MICOZZI F., 2013, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.

ALBANO G., MIELE L., *Conferimenti in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE*, in *Corriere Tributario*, 12/2012.

ALBERTI P., *Manovra correttiva (D. L. n. 78/2010) Chiarimenti ufficiali*, in *Il fisco*, 9/2011.

ALBERTI F., FORMICA G., *Super-ammortamenti: l'agenzia chiarisce la proroga e l'ampliamento dell'agevolazione*, in *Il fisco*, 18/2017.

ALLEGRI V., CALVOSA L., D'ALESSANDRO F., DE ANGELIS L., FORTUNATO S., GRIPPO G., MAFFEI ALBERTI A., MANGINI V., PARTESOTTI G., PIRAS A., SCOGNAMIGLIO G., VOLPE PUTZOLU G., ZANARONE G., *Diritto commerciale*, 2010, Monduzzi Editoriale, Bologna.

AURILIO A., BELARDI A. M., BREDARIOL E., BRENNI F., D'ALVIA F., DE PIRRO R., DOTTI S., FILÌ F., FOGOLIN S., PRIORE L., TURSI A., ZANENGA P., *Contratto di rete: trasformazione del lavoro e reti d'impresa*, a cura di TREU T., 2015, Wolters Kluwer, Milano.

BAGNOLI M., CAPUTO N., *Contratti di rete in agricoltura*, in *Il fisco*, 46/2014.

BAGNOLI M., ROCCHI A., *Luci e ombre per le misure di sostegno al settore agricolo*, in *Corriere Tributario*, 34/2014.

BANA M., CERATO S., CIGNOLI U., *Reti d'impresa: profili aziendali, civilistici, fiscali, contabili e finanziari*, 2012, Wolters Kluwer, Milano.

BERTOLASO P., *Qualificazione giuridica e fiscale dei contratti di rete*, in *Dialoghi tributari*, 5/2011.

BERTOZZI L., *Il contratto di rete: la partecipazione degli imprenditori e degli altri soggetti*, in *Il fisco*, 3/2016.

BERTOZZI L., *Organo comune e fondo patrimoniale del contratto di rete: problematiche civilistiche e fiscali*, in *Il fisco*, 7/2016.

BIANCO P., *Consorzi – Termine di approvazione del bilancio. Aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, n. 12/1998.

BIVONA B., IZZO B., *Problemi risolti e dubbi ancora aperti sulle agevolazioni per le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 21/2011.

BORIA P., *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, 1996, Giuffrè editore, Milano.

CAFAGGI F., *Il nuovo contratto di rete: "learning by doing"?*, in *I Contratti*, 12/2010.

CAFAGGI F., *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni.*, in *I Contratti*, 5/2011.

CAPOLUPO S., *Prime considerazioni sul regime fiscale dei distretti industriali*, in *Il fisco*, 8/2006.

CAPOLUPO S., *La disciplina fiscale dei distretti industriali: ulteriori considerazioni*, in *Il fisco*, 10/2006.

CISSELLO A., NEGRO M., ZENI A., *La “manovra correttiva” convertita in legge*, in *Il fisco*, 34/2010.

CEDRO M., *Profilo fiscale del contratto di rete*, in *Rassegna Tributaria*, 5/2011.

COLOMBO G. M., *Aggregazione di Enti non profit*, in *Corriere Tributario*, 38/2014.

COMMITTERI G. M., *Nuova veste per il credito d'imposta R&S*, in *Il fisco*, 5/2015.

COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta R&S in attesa di attuazione*, in *Il fisco*, 19/2015.

COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, in *Il fisco*, 34/2015.

COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 15/2016.

COMMITTERI G. M., *Credito d'imposta R&S: punti ancora da chiarire e prossime novità per il 2017*, in *Il fisco*, 46/2016.

D'ALVIA F., *Il progetto di Confindustria per le reti d'impresa*, in *I quaderni della fondazione italiana del notariato*, 1/2012.

DÈ CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2003.

DEZZANI F., DEZZANI L., *Ace: bonus nel bilancio al 31 dicembre 2011*, in *Il fisco*, 15/2012.

DI NUZZO U., QUERQUI M., *Le novità della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006) e del decreto-legge “collegato”. Contrasto all'evasione fiscale: misure di impatto sulle imprese*, in *Il fisco*, 5/2006.

DRAGONE P., VALACCA R., *L'Assonime commenta la peculiarità della disciplina ordinaria dell'ACE*, in *Corriere Tributario*, 36/2012.

FANCI P., MORO VISCONTI G., *Consorzio e fisco*, in *Il fisco*, 12/2004.

FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, il bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rassegna tributaria*, 1/2013.

GALLIO F., *La disciplina agevolativa dei contratti di rete di impresa*, in *Il fisco*, 11/2012.

GALLIO F., *L'agevolazione fiscale prevista per l'anno 2011 per i contratti di rete d'impresa*, in *Il fisco*, 28/2012.

GALLIO F., PISTOLESI S., *Le ultime novità riguardanti il contratto di rete di imprese: aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, 4/2013.

GALLIO F., PISTOLESI S., *L'autonoma soggettività tributaria della c.d. "rete-soggetto"*, in *Bollettino Tributario*, 2/2014.

GENTA G., *I distretti industriali nella legge finanziaria 2006*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2006.

GENTILI A., *Il contratto di rete dopo la L. n. 122 del 2010*, in *I Contratti*, 6/2011.

GIANNONE A., *Il contratto di rete: il punto sulla soggettività tributaria*, in *I quaderni della fondazione italiana del notariato*, 1/2012.

GIOVANARDI A., LUPI R., TASSANI T., *Agevolazioni ai partecipanti alle reti di imprese e simmetrie del sistema fiscale*, in *Dialoghi Tributari*, 6/2011.

GRAZIOLI M., THIONE M., *Disciplina fiscale delle joint-venture*, in *Il fisco*, 22/2010.

LADISA P., *Il regime tributario delle società consortili e dei consorzi con attività esterna*, in *Rassegna Tributaria*, 3/2014.

LUPI R., SAMMARCHI R., *Un controllo «dinamico» sui contratti di rete?*, in *Dialoghi Tributari*, 1/2012.

MARINELLO A., *Il contratto di rete e la “rete-soggetto”*: profili tributari, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2016.

MARIOTTI F., *Detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune per incentivare le reti di imprese*, in *Corriere Tributario*, 12/2011.

MARIOTTI F., *Questioni aperte sulla misura agevolativa a favore delle imprese in rete*, in *Corriere Tributario*, 18/2012.

MARIOTTI F., *La fiscalità delle reti d'impresa*, in *I Contratti*, 8/2013.

MARIOTTI F., *Aspetti fiscali e rappresentazione contabile dell'attività delle reti d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 34/2013.

MASTROBERTI A., *La trasparenza fiscale delle società e delle associazioni*, 2010, Maggioli Editore, Rimini.

MASTROBERTI A., *Deduzione dell'Irap da Irpef/Ires: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 16/2013.

MELIS G., *UE e fiscalità per le reti d'impresa*, in *Bollettino tributario*, 8/2011.

MONTELATICI M., RINALDI D., *Il Geie: vantaggi fiscali in tema di imposte indirette e implicazioni in tema di trust*, in *Il fisco*, 33/2011.

NETTI E., *Duecento milioni per le reti d'impresa*, in *Il Sole 24 Ore*, 14/04/2014.

PESSINA A., PESSINA C., *Le reti di imprese. Sintesi della disciplina e agevolazioni fiscali*, in *Il fisco*, 30/2011.

PUCCI E., SCAPPINI L., *Primi chiarimenti in tema di reti di impresa*, in *Il fisco*, 10/2011.

PUCCI E., SCAPPINI L., *L'Agenzia delle Entrate spiega l'agevolazione fiscale per le reti*, in *Il fisco*, 17/2011.

PUCCI E., SCAPPINI L., *L'asseverazione dei programmi comuni di rete*, in *Il fisco*, 18/2011.

REBECCA G., VENCATO F., *Consorzio e utili: aspetti civilistici e fiscali*, in *Il fisco*, 6/2005.

ROCCHI A., SCAPPINI L., *Il passaggio a titolo originario nei contratti di rete agricoli*, in *Il fisco*, 25/2017.

SACCOMANNO P., *Il contratto di rete: profili di un'indagine aperta*, in *Contratto e impresa*, 2/2017.

SACRESTANO A., *Reti d'impresa: dalla semplificazione della procedura di costituzione all'attribuzione della soggettività*, in *Corriere Tributario*, 42/2012.

SACRESTANO A., *Il bonus fiscale per la ricerca diventa «strutturale»*, in *Corriere Tributario*, 3/2013.

SACRESTANO A., *Piano «Destinazione Italia»: per «invertire la rotta», misure fiscali per ricerca e digitalizzazione delle PMI*, in *Corriere Tributario*, 4/2014.

SACRESTANO A., *I chiarimenti ancora necessari per un "bonus" fiscale tra luci e ombre*, in *Corriere Tributario*, 35/2015.

SAGGESE P., *L'aiuto alla crescita economica*, in *Il fisco*, 17/2012.

TASSANI T., *Il contratto di rete: il punto sulla soggettività tributaria*, in I quaderni della fondazione italiana del notariato, 1/2012.

TASSANI T., *Profili fiscali del contratto di rete tra soggettività giuridica e separazione patrimoniale*, in Rivista di diritto tributario, 6/2013.

TASSANI T., *Sono sempre applicabili le imposte di successione e donazione sui vincoli di destinazione?*, in Il fisco, 20/2015.

TASSINARI F., *Reti di imprese e consorzi tra imprenditori: interessi coinvolti e modelli operativi*, I quaderni della fondazione italiana del notariato, 1/2012.

TRETTEL S., *Le misure fiscali a favore dei distretti produttivi (e delle reti di imprese)*, in Corriere Tributario, 13/2009.

UNGARO S., *Rete-soggetto: alla soggettività giuridica di affianca quella tributaria*, in Il fisco, 27/2013.

ZANNI M., *La nuova disciplina del contratto di rete*, in Il fisco, 47/2012.

Circolare Agenzia delle Entrate 22/01/2008, n. 3/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 15/02/2011, n.4/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 14/04/2011, n. 15/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 18/06/2013, n. 20/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 16/03/2016, n. 15/E.

Circolare Agenzia delle Entrate 30/03/2017, n. 4/E.

Decisione Commissione Europea 26/01/2011, C(2010)8939 definitivo.

Ordinanza Corte di Cassazione 24/02/2015, n. 3735.

Ordinanza Corte di Cassazione 24/02/2015, n. 3737.

Ordinanza Corte di Cassazione 25/02/2015, n. 3886.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 30/03/1979, n. 9/571.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/08/1982, n. 9/2147.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/11/1983, n. 9/782.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 28/06/1988, n. 550231.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 11/11/1991, n. 445923.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 20/11/2002, n. 363/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 23/03/2005, n. 37/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 30/06/2011, n. 70/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/06/2017, n. 75/E.

Sentenza Corte di Cassazione 20/03/2009, n. 6791.

Sitografia

ANTONELLO L., FERRARO M., MARTINELLI G., MASON L., MURARO F., RANALLI R., SESTINI E., TOSON D., *Le reti di imprese: finalità economiche, evoluzione della normativa, rappresentanza, nuova fisionomia del contratto*, 2014, Il Sole 24 Ore, http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2014-02-28/reti-imprese-130033.php?refresh_ce=1.

ASSORETIPMI, *Crescita inarrestabile delle Reti d'Impresa a quota 3.243 con 16.587 Imprese. Update 3 dicembre 2016*, <http://www.retipmi.it/pmi/news/newstutte/item/916-nuova-quota-reti-di-impresa>.

BALDI G., CASARANO F., GARIMBERTI P. F., TIMPANO V., *Guida pratica al Contratto di Rete d'Impresa*, 2011, a cura di RetImpresa, http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/guida_pratica_al_contratto_di_rete_dimpresa.pdf.

BERNINI E., BEVILACQUA G., BREDARIOL E., BULLO L., CASALINI C., CLARIZIO G., FIETTA G., TODESCHINI PREMUDA A., TRENTIN D., *Linee Guida per i contratti di rete*, 2012, a cura di RetImpresa, <http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/Linee Guida per i contratti di rete.pdf>.

BORTOLI M., RIZZI E., *Le Regioni a favore delle Reti d'Impresa: studio sui finanziamenti per le aggregazioni*, 2015, a cura di RETIMPRESA in collaborazione con GFINANCE GRUPPO IMPRESA, http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/Le_Regioni_a_favore_delle_Reti_di_Impresa_-_AGGIORNAMENTO_2015.pdf.

COSTA S., DE VITA L., LUCCHETTI F., PAOLAZZI L., ROMANO L., *Reti d'Impresa; L'identikit di chi si aggrega: competitivo e orientato ai mercati esteri*, 2016, a cura di RETIMPRESA in

collaborazione con ISTAT,

<http://www.retimpresa.it/phocadownload/DOCUMENTI/Guide Libri/Lidentikit di chi si aggrega - competitivo e orientato ai mercati esteri marzo 2016.pdf>.

LUMIA L., *Il regime speciale IVA per l'agricoltura*, in *fiscoetasse.com*, 10/05/2016, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/351-il-regime-speciale-in-agricoltura.html>

NAPOLITANO G., *Contratto di rete agricolo: chiariti gli aspetti fiscali*, in *FiscoOggi*, 21 giugno 2017, <http://www.fiscooggi.it/normativa-e-prassi/articolo/contratto-rete-agricolochiariti-aspetti-fiscali>.

PARENTE G., *Malattia, maternità, bandi pubblici: cosa cambia da oggi per le partite Iva*, 2017, *Il Sole 24 Ore*, <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-06-13/partite-iva-reti-professionisti-e-impresе-225201.shtml?uuid=AEcfp0dB&nml=2707>.

RETIMPRESA, *Comparazione sinottica tra forme aggregative*, <http://www.retimpresa.it/phocadownload/NORMATIVI/quadro%20sinottico%20def.pdf>.

RETIMPRESA, *Due semplificazioni per le Reti d'Impresa in vigore dal 25.8.2016*, <http://www.retimpresa.it/index.php/about-us/archivio-eventi/news-normative/288-due-semplificazioni-per-le-reti-d-impresе-in- vigore-dal-25-8-2016>.

TOSONI G. P., VALENTI M., *Credito d'imposta per le «reti» agricole*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 febbraio 2016, http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2016-02-10/credito-d-imposta-le-reti-agricole-120339.shtml?uuid=ACxsGORC&refresh_ce=1.