

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2

00153 Roma

Tel. 06/58.300.213

Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16

20139 - Milano

Tel. 02/53.93.539 r.a.

Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale 97207870581**Roma, 20 Giugno 2013****FIS13179****SM****OGGETTO: Reti di imprese. Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 18 giugno 2013, n. 20/E, e provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 Giugno.**

Con il primo "Decreto Crescita" (D.L. n. 83 del 2012), e, successivamente, con il "Decreto Crescita-bis" (D.L. n. 179 del 2012), sono state introdotte importanti modifiche alla disciplina del contratto di "rete di imprese". In particolare, quella destinata ad avere riflessi anche in ambito tributario è rappresentata dalla possibilità, per le reti dotate di fondo patrimoniale comune, di acquisire su base volontaria un'autonomia soggettività giuridica. Le imprese della rete, infatti, mediante l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede della "rete", danno vita ad un nuovo soggetto di diritto giuridicamente autonomo rispetto alle singole imprese aderenti al contratto.

A seguito di tali modifiche, pertanto, l'attuale contesto normativo offre agli imprenditori che intendono costituire una rete di imprese l'alternativa fra due diverse forme giuridiche:

- la creazione di un nuovo soggetto giuridico (cosiddetta "rete-soggetto");
- l'adozione di un modello contrattuale "puro" di rete di imprese (cosiddetta "rete contratto").

Con la Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli opportuni chiarimenti sulle conseguenze fiscali che comportano le suddette due forme giuridiche.

1. La "Rete soggetto" .

Per la rete dotata di fondo patrimoniale comune, il legislatore ha introdotto la possibilità di acquisire la soggettività giuridica, condizionandola all'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede. In questo modo, la rete di imprese diviene un nuovo soggetto di diritto (rete-soggetto) e, in quanto autonomo centro di imputazione di interessi e rapporti giuridici, acquista rilevanza anche dal punto di vista tributario, in totale autonomia dalle imprese partecipanti; pertanto, in questo modo la rete diventa un autonomo soggetto passivo di imposta, con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti dalla in materia di imposte dirette ed indirette.

Ai fini Iva, la soggettività passiva comporta l'attribuzione di un numero di partita Iva proprio della rete, per cui gli eventuali adempimenti contabili relativi a questa imposta saranno effettuati autonomamente dalla rete. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate precisa che nella dichiarazione di inizio attività per l'attribuzione di partita Iva, le "reti soggetto" dovranno utilizzare nel modello AA7/10 il codice "59 – Rete di imprese", per l'indicazione della natura giuridica.

Inoltre, la "rete soggetto" è obbligata alla tenuta delle scritture contabili.

Circa i rapporti tra le imprese partecipanti e la rete, l'Amministrazione finanziaria ritiene che essi debbano essere considerati rapporti di natura partecipativa, analoghi a quelli esistenti tra soci e società. La contribuzione al fondo patrimoniale da parte delle imprese aderenti al contratto di rete comune, deve essere trattata quale "partecipazione" alla "rete soggetto" che rileverà - al pari dei conferimenti in società - sia contabilmente sia fiscalmente.

Infine, la circolare chiarisce che le imprese che costituiscono una "rete soggetto" non si impegnano a realizzare "direttamente" gli investimenti previsti dal programma comune ma, sottoscrivendo il contratto, si impegnano ad effettuare dei conferimenti in un soggetto "distinto" cui compete l'effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete. Viene meno, quindi, la possibilità per le imprese partecipanti al

contratto di fruire dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 42, comma 2-quater, del D.L. n. 78 del 2010, atteso che la stessa è condizionata alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete da parte delle *"imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete"*. In tal senso, la Commissione europea ha ritenuto che la predetta agevolazione fiscale non costituisce aiuto di Stato, nel presupposto che la rete di imprese non può essere considerata una entità distinta e non ha personalità giuridica autonoma.

2. La "Rete contratto"

Per le reti di imprese che non acquisiscono soggettività giuridica ("rete contratto"), restano validi i chiarimenti forniti con precedenti circolari.

In particolare, con la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, l'Agenzia ha precisato che l'adesione al contratto di rete non comporta l'estinzione né la modificazione della soggettività tributaria delle imprese che aderiscono all'accordo, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso. Tale principio è stato confermato, successivamente, con la Risoluzione n. 70/E del 30 giugno 2011, con la quale è stato chiarito che alla rete può essere attribuito un proprio codice fiscale, visto che l'iscrizione all'Anagrafe tributaria è consentita anche alle organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica.

L'assenza di un'autonoma soggettività giuridica e, di conseguenza, fiscale delle reti di impresa comporta che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete, producono i loro effetti direttamente nelle sfere dei partecipanti alla rete.

Nella "rete contratto", la titolarità di beni, diritti, obblighi ed atti è riferibile, quota parte, alle singole imprese partecipanti, mentre l'organo comune può esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi. Il fondo comune, se esistente, costituisce un complesso di beni e diritti destinato alla realizzazione del programma comune di rete, ed i rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e l'organo comune sono riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza; di conseguenza, gli atti posti in essere da parte del soggetto designato a svolgere l'ufficio di organo comune, incaricato dell'esecuzione del contratto o di una o più parti di esso, produce effetti giuridici direttamente nelle sfere individuali dei singoli rappresentati.

Ai fini fiscali, l'imputazione delle singole operazioni direttamente alle imprese partecipanti comporta l'obbligo di fatturare da parte di queste ultime ed a queste ultime, rispettivamente, le operazioni attive e passive poste in essere dall'organo comune. Per i beni acquistati ed i servizi ricevuti nell'esecuzione del programma di rete, il fornitore dovrà, pertanto, emettere tante fatture quanti sono i partecipanti rappresentati dall'organo comune, intestate a ciascuno di essi e con l'indicazione della parte di prezzo ad essi imputabile. Specularmente, per le vendite e le prestazioni di servizi effettuate dall'organo comune, ciascun partecipante dovrà emettere fattura al cliente per la quota parte del prezzo a sé imputabile.

Viceversa gli eventuali atti posti in essere dalle singole imprese o dall'"impresa capofila" – che operano senza rappresentanza - non comportano alcun effetto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto.

Qualora si tratti di atti esecutivi di singole parti o fasi del contratto di rete, la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Ciascuna impresa aderente alla rete, di conseguenza, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto ed i ricavi che ha realizzato per l'attuazione del programma di rete, a prescindere dall'esistenza o meno di un organo comune dotato di poteri di rappresentanza.

Ne deriva che, ai fini fiscali, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno deducibili od imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal Tuir, ed andranno indicati nella dichiarazione dei redditi degli stessi.

Infine, la circolare precisa che nel particolare caso di un conto corrente acceso con il codice fiscale della rete, gli interessi attivi sono riferibili "pro quota" a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai conferimenti effettuati (ovvero al diverso criterio indicato nel contratto di rete), e le ritenute operate dalla banca sui

medesimi interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione.

3. L'imposta di registro

Per quanto riguarda le problematiche afferenti all'imposta di registro, nell'affermare, in via preliminare, che il contratto di rete di imprese rientra tra gli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 131/1986, l'Agenzia delle Entrate chiarisce il diverso trattamento applicabile alle "reti soggetto" e alle "reti contratto".

In linea di massima, per le "reti soggetto" che non svolgono attività commerciale, per i conferimenti al fondo comune trovano applicazione le disposizioni dettate dagli articoli della Tariffa, parte prima, allegata al citato D.P.R. n. 131 del 1986. Per i contratti di rete privi di soggettività giuridica, si applica, in linea generale, l'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro, prevista dall'art. 11 della Tariffa, parte prima, per gli atti pubblici o scritture private autenticate non aventi per oggetto atti a contenuto patrimoniale.

Con i conferimenti al fondo patrimoniale comune, infatti, le imprese partecipanti destinano parte del proprio patrimonio alla realizzazione del programma comune senza, tuttavia, che si verifichi alcun effetto traslativo.

Al riguardo, nel fare rinvio alla Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che la costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni o donazioni, e sconta l'imposta di registro in misura fissa, ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale.

In pratica, con i conferimenti al fondo patrimoniale comune, le imprese partecipanti alle "reti contratto" destinano, di fatto, parte del proprio patrimonio alla realizzazione del programma comune, senza che si verifichi alcun effetto traslativo.

4. L'agevolazione fiscale: ulteriori chiarimenti

Ricordiamo che l'agevolazione consiste in un regime di sospensione di imposta sugli utili d'esercizio, accantonati ad apposita riserva di patrimonio netto e destinati al fondo patrimoniale comune, per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete, attuato mediante una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa. Fruibile in sede di saldo del versamento delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta cui afferiscono gli utili stessi, il regime di sospensione cessa nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione dell'impresa al contratto di rete.

Gli ulteriori chiarimenti su cui si sofferma l'Agenzia, riguardano, in particolare, alcuni aspetti applicativi della disciplina, quali le modalità di applicazione della sospensione d'imposta per le società cooperative; i casi in cui si rende necessario rinnovare l'asseverazione del programma comune, al fine di fruire dell'agevolazione; le ipotesi in cui l'applicazione del beneficio determini una perdita fiscale; l'individuazione del valore degli investimenti rilevanti e del periodo di esecuzione degli stessi e, infine, gli effetti della parziale realizzazione degli investimenti e dell'acquisizione della soggettività giuridica delle reti dotate di fondo.

4.1 Le società cooperative

Considerato il particolare meccanismo applicativo dell'agevolazione, basato su un regime di sospensione di imposta commisurato agli utili accantonati ad apposita riserva, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al coordinamento dell'agevolazione con i regimi speciali di tassazione applicabili agli utili delle società cooperative, per definire i criteri di determinazione del beneficio per tale categoria di società.

Le società cooperative, infatti, in virtù della specifica funzione sociale svolta, sono soggette ad un particolare regime fiscale, in base al quale le somme destinate alla riserva indivisibile non concorrono a formare il reddito imponibile, tranne una determinata percentuale minima di utili, che è, comunque, soggetta a tassazione.

In particolare, ai sensi dell'art. 12 della L. n. 904 del 1977, per le società cooperative ed i loro consorzi a "mutualità prevalente" non concorrono a formare il reddito imponibile le somme destinate a riserva indivisibile. Tuttavia, in base a quanto disposto dall'art. 1, comma 460, della L. n. 311 del 2004, tale esenzione non si applica ad una percentuale degli utili netti annuali, variabile a seconda della tipologia di

attività svolta. Inoltre, la medesima disposizione prevede al successivo comma 464, per le società cooperative a "mutualità non prevalente", che l'esenzione disposta dal citato art. 12 si applica, esclusivamente, *"alla quota del 30% degli utili netti annuali"*, se accantonati ad apposita riserva indivisibile prevista dallo statuto.

Ai fini del calcolo dell'agevolazione, la circolare precisa che le imprese cooperative possono fruire della sospensione *"sulla quota di utili disponibili, soggetta a imposizione"*, sempre che siano destinati al fondo patrimoniale comune per la realizzazione del programma comune di rete, nei limiti dell'accantonamento della stessa quota di utili in un'apposita riserva, distinta dalle altre eventuali riserve presenti nel patrimonio netto.

4.2 Asseverazione

Le imprese che sottoscrivono od aderiscono a un contratto di rete possono fruire del beneficio fiscale a condizione che il programma di rete sia preventivamente asseverato dagli organismi abilitati; questi ultimi, verificano preventivamente la sussistenza sia degli elementi propri del contratto di rete sia dei requisiti di partecipazione delle imprese che hanno sottoscritto il contratto.

Integrando quanto già precisato nella precedente Circolare n. 15/E del 2011, la circolare chiarisce che l'asseverazione del programma comune di rete deve essere rinnovata ogni qualvolta si verifichino eventi tali da comportare una modifica al precedente programma asseverato.

Tra i casi in cui è richiesto il rinnovo, rientra, ad esempio, quello in cui vengano effettuati successivi apporti al fondo patrimoniale non previsti nel programma già asseverato oppure i casi di variazione della platea delle imprese contraenti.

4.3 Fruizione dell'agevolazione

L'agevolazione fiscale è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa, relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi. Il beneficio, pertanto - pur operando, esclusivamente, in presenza di un utile d'esercizio - può, per effetto della predetta variazione in diminuzione, determinare una perdita fiscale che rileverà secondo le ordinarie regole previste dal Tuir.

Inoltre, la quota di utile d'esercizio sospesa non va ad aggiungersi all'insieme delle esenzioni che costituiscono il limite di riportabilità delle perdite, di cui all'art. 84 del Tuir. Ciò in quanto l'agevolazione in esame si sostanzia in una sospensione d'imposta, cioè in un "differimento" dell'imposta sugli utili e, quindi, non si applica il comma 1, secondo periodo, del citato art. 84, che pone limiti all'utilizzo ed al riporto delle perdite per i soggetti che fruiscono di un regime di "esenzione" degli utili.

4.4 Periodo di esecuzione e nozione di investimenti

Con la Circolare n. 15/E del 2011, era stato chiarito che sono da considerare ammissibili, in linea generale, tutti gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato, rappresentati sia dai costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non strumentali), di servizi e di personale, sia dai costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione dalle imprese aderenti al contratto di rete. In tale ultima ipotesi, l'entità dell'investimento è determinata dal costo figurativo relativo all'effettivo impiego dei beni, dei servizi e del personale purché siano riconducibili alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete.

A integrazione di tali precisazioni, la circolare precisa che il valore dell'investimento rileva per l'intero ammontare del costo sostenuto, così come rilevano i limiti di deducibilità imposti dal Tuir per difetto del requisito di inerenza.

Quanto all'imputazione degli investimenti al periodo di effettuazione, occorre seguire le regole generali di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del Tuir, a nulla rilevando il momento in cui avviene l'effettivo esborso finanziario.

In merito al meccanismo applicativo del beneficio fiscale, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che le imprese beneficiarie possono usufruire dell'agevolazione, al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili, anche se gli investimenti non sono stati realizzati, purché ricorrano a tale data i presupposti previsti dalla norma: adesione al

contratto di rete, accantonamento e destinazione dell'utile di esercizio, asseverazione del programma di rete. Di conseguenza, la realizzazione degli investimenti può avvenire dopo la fruizione dell'agevolazione, purché entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la destinazione dell'utile.

4.5 Effetti della parziale realizzazione degli investimenti

Come chiarito nella citata Circolare n. 15/E del 2011, gli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione devono essere impiegati per gli investimenti previsti dal programma comune di rete, da realizzare entro l'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili dell'esercizio.

Inoltre, la norma non impone di realizzare entro tale termine gli investimenti previsti dal programma comune di rete, nella loro totalità, "(...) *fermo restando l'impiego entro detto termine degli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione*". Di conseguenza, nel caso di impiego parziale degli utili per i quali è stata accordata la sospensione d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ritiene, in linea di massima, che l'impresa decada dall'agevolazione per l'intero importo degli utili sospesi.

Le uniche deroghe a tale principio sono costituite dalle ipotesi in cui la mancata effettuazione degli investimenti dipenda da circostanze sopravvenute, non dipendenti dalla volontà del contribuente, o sia conseguente a una riduzione del valore degli investimenti stessi dovuta a economie di costo e/o di scala.

In questi casi – da dimostrare adeguatamente – l'impresa non decade totalmente dall'agevolazione, ma ne "ridetermina" la consistenza, escludendo la quota di utili non impiegata, che concorrerà alla determinazione del reddito di impresa del periodo d'imposta successivo a quello in cui la stessa è stata accantonata.

Definizione della misura percentuale massima del risparmio d'imposta spettante con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2013, è stato stabilito che, in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, alle imprese appartenenti ad una delle reti d'impresa, riconosciute ai sensi dell'art. 42 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, il beneficio fiscale spetta in misura non superiore all'83,0423 per cento del risparmio di imposta richiesto con il Modello RETI.

Come noto, il l'art. 42 del D.L. n. 78 del 2010, al comma 2-QUATER, stabilisce la sospensione d'imposta della quota degli utili dell'esercizio destinata dalle imprese che aderiscono o sottoscrivono un "contratto di rete", fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, al fondo patrimoniale comune od al patrimonio destinato all'affare. La quota degli utili che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, ad ogni modo, superare il limite di 1 milione di euro.

In attuazione delle disposizioni sopra riportate, è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2011, con il quale è stato approvato il modello di comunicazione contenente i dati del risparmio d'imposta (cosiddetto "Modello RETI"), con le relative istruzioni. Il citato Provvedimento ha, inoltre, stabilito che l'Agenzia delle Entrate determini la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante sulla base del "*rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto*"; tenuto conto che lo stanziamento per il 2013 ammonta a 14 milioni di euro e l'importo del risparmio d'imposta complessivamente richiesto entro la data del 23 maggio 2013 è pari ad euro 16.858.862, come detto il beneficio fiscale spetta in misura non superiore all'83,0423 per cento del risparmio di imposta richiesto con il Modello RETI

I testi della circolare dell'Agenzia e del Provvedimento delle Entrate, sono disponibile al link sotto indicato

Cordiali saluti.