

## Imposte dirette

# RETI d'IMPRESA e SOGGETTIVITÀ GIURIDICA

## CHIARIMENTI della C.M. 20/E/2013

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

La disciplina delle reti d'impresa è stata introdotta sul piano civilistico dall'art. 3, co. 4-ter e 4-quater, D.L. 10.2.2009, n. 5, conv. con modif. dalla L. 9.4.2009, n. 33.

Successivamente l'art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFE 6231d], ha riscritto la normativa a contenuto civilistico ed introdotto un'importante agevolazione di carattere fiscale, consistente nella detassazione degli utili investiti nei programmi di rete. Da ultimo, la disciplina delle reti è stata ulterior-

mente modificata dall'art. 45, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7.8.2012, n. 134, e dall'art. 36, D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221.

Con la C.M. 18.6.2013, n. 20/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito degli importanti chiarimenti riguardanti le novità da ultimo introdotte; sempre l'Agenzia delle Entrate ha comunicato con il Prov. 14.6.2013 la percentuale di utili detassabili in riferimento al periodo d'imposta 2012, pari all'83,0423%.

**CONTRATTI di RETE – ASPETTI CIVILISTICI:** le modifiche normative di cui all'art. 45, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7.8.2012, n. 134, e all'art. 36, D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221, hanno sensibilmente modificato sul piano civilistico la disciplina dei contratti di rete.

È stata introdotta quella che l'Agenzia delle Entrate chiama «rete soggetto», che si differenzia dalla cd. «rete contratto» per l'attribuzione di soggettività giuridica, non possibile per quest'ultima.

In principio, infatti, il contratto di rete non poteva essere dotato di una propria autonomia giuridica, tanto che nella C.M. 15.2.2011, n. 4/E, l'Agenzia delle Entrate specificava come: «(...) 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». A seguito delle citate modifiche il Legislatore, oltre a specificare che al fondo patrimoniale si applicano in quanto compatibili le disposizioni in materia di consorzi di cui agli artt. 2614 e 2615 c.c., con la differenza però che per le obbligazioni contratte dall'organo comune in relazione al programma di rete, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune, <sup>(1)</sup> ha introdotto anche la possibilità di dotare la rete di una propria autonomia giuridica. Ciò avviene quando, ai sensi del co. 4-quater, dell'art. 3, D.L. 10.2.2009, n. 5, conv. con modif. dalla L. 9.4.2009, n. 33, il contratto di rete che prevede la presenza di un fondo comune venga iscritto nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione viene

(1) Art. 3, co. 4-ter, D.L. 10.2.2009, n. 5, conv. con modif. dalla L. 9.4.2009, n. 33.

stabilita la **sede** della **rete**. Sulle **ricadute fiscali** conseguenti ad una attribuzione di soggettività giuridica alla rete è intervenuta l'Agenda delle Entrate con C.M. 18.6.2013, n. 20/E.

Prima di passare ad una disamina del documento di prassi si ritiene però opportuno riassumere brevemente gli incentivi fiscali legati ai contratti di rete.

**CONTRATTI di RETE – AGEVOLAZIONI FISCALI:** il co. 2–quater, dell'art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF 6231d], ha introdotto **fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012**, per le imprese in rete, un'agevolazione consistente nella **sospensione da tassazione della quota parte di utili** destinati al **fondo patrimoniale comune**, ovvero al **patrimonio destinato**, per la realizzazione entro l'**esercizio successivo** (2) degli **investimenti** previsti dal **programma comune di rete**. Tale programma, che costituisce uno dei contenuti essenziali del contratto di rete, deve essere **preventivamente asseverato** (3) da parte di **appositi organismi** espressione dell'associazionismo imprenditoriale, muniti dei **requisiti** previsti dal D.M. 25.2.2011.

Trattasi di una **sospensione** e **non** di un'**esenzione** da tassazione; infatti, gli **utili accantonati** nella corrispondente riserva, riguardo ai quali deve essere resa **idonea informativa** in nota integrativa, **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**.

Sul punto l'Agenda delle Entrate, nella C.M. 14.4.2011, n. 15/E, specifica quali sono i **casi** per i quali opera la **cessazione del regime di sospensione**, ossia:

- il **recesso anticipato** di **una delle imprese aderenti** al contratto (**decadenza** dall'agevolazione per la **sola impresa recedente**);
- il **venir meno dell'adesione** al contratto di rete **contestuale** per **tutte le imprese aderenti**, in **manca** del **completamento del programma comune di rete** (**decadenza** dall'agevolazione per **tutte le imprese partecipanti** che abbiano usufruito dei benefici fiscali in commento).

In tali casi le imprese dovranno **far concorrere l'utile accantonato a riserva** alla **formazione del reddito di impresa del periodo di imposta** in cui si è **verificato l'evento interruttivo**. Va da sé quindi che, ove alla **scadenza naturale** del contratto il **programma di rete** risulti **regolarmente terminato**, l'**unico evento** che comporta la **decadenza** dal regime di sospensione è l'**utilizzo** della **riserva** per **scopi diversi** dalla **copertura di perdite**. Per dirla in maniera ancora più semplice, la **detassazione** sarà a titolo **definitivo** laddove il **contratto** sia portato alla **naturale scadenza**, il **programma di rete** risulti **terminato** e la **riserva di utili non venga utilizzata** per **scopi diversi** dalla copertura di perdite d'esercizio.

L'importo che **non concorre** alla **formazione del reddito non può superare** il limite di € 1.000.000; (4) tale soglia rappresenta più che altro un **limite teorico**, stante il fatto che l'agevolazione in questione risulta fruibile nei **limiti delle risorse statali disponibili**, che sono state pari ad € 20 milioni di euro per il 2011 e ad € 14 milioni per ciascuno degli anni 2012 e 2013. Dell'agevolazione si tiene conto esclusivamente in sede di **versamento del saldo** delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune, ovvero al patrimonio destinato allo specifico affare; l'**acconto** per il periodo d'imposta successivo va invece calcolato al **lordo dell'agevolazione** in esame.

È stato accennato al fatto che l'agevolazione fiscale risulta **fruibile** nei **limiti delle risorse stanziare** da parte dello **Stato**. In poche parole le risorse disponibili, che per il periodo d'imposta 2012 ammontano ad € 14 milioni, vanno **ripartite fra tutte le imprese** che hanno manifestato l'**interesse** all'accesso al beneficio mediante l'invio del **Modello Reti** (che per il **2012** andava **inviato entro il 23.5.2013**). A riguardo, si segnala che con il Prov. 14.6.2013 l'Agenda delle Entrate ha comunicato la **percentuale di utili 2012 detassabili** da parte delle imprese partecipanti ad un contratto i rete, che è pari all'83,0423%. Ciò vuol dire che, fissata a 100 la quota parte di utili 2012 che la Alfa S.r.l. intendeva detassare, cifra che risulta dal Modello Reti inviato entro il 23.5.2013, a fronte di un beneficio teorico di 27,5 (la detassazione

(2) Per esercizio successivo deve intendersi, come chiarito nella C.M. 14.4.2011, n. 15/E, l'esercizio successivo a quello in cui avviene la delibera di accantonamento degli utili da investire nel programma di rete.

(3) Nella C.M. 15/E/2011 l'Agenda delle Entrate ha chiarito come i presupposti previsti dalla norma per l'accesso ai benefici fiscali siano tre: l'adesione ad un contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile d'esercizio ed asseverazione del programma di rete da parte di un organismo abilitato. Tali presupposti, secondo l'Agenda delle Entrate, devono sussistere al momento della fruizione dell'agevolazione, ovvero al momento del versamento del saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili.

(4) Come chiarito nella Circolare 15/E/2011, il limite di € 1.000.000 si applica per singola impresa, anche se aderisce a più di un contratto di rete, e per ciascun periodo d'imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione.

rileva ai soli fini Ires/Irpef), la stessa potrà detassare nel Mod. Unico «solamente» 22,83.

**REGIME FISCALE delle «RETI SOGGETTO»:** con la C.M. 18.6.2013, n. 20/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito **ulteriori chiarimenti** agli **operatori**, dopo quelli resi con le CC.MM. 4/E/2011 e 15/E/2011, soffermandosi in particolare sul **regime fiscale** delle cd. «**reti soggetto**». È stato detto come, a seguito delle modifiche da ultimo introdotte, le reti d'impresa possano esser dotate di una **propria autonomia giuridica** mediante **iscrizione** delle stesse alla **sezione ordinaria del registro delle imprese**. L'Agenzia delle Entrate evidenzia come, una volta acquisita la **soggettività giuridica**, la rete diventi un **autonomo soggetto passivo d'imposta**, con tutti i **conseguenti obblighi tributari** in materia di **imposte dirette ed indirette** (di qui la denominazione di «**rete soggetto**»).

In materia di **imposte dirette**, ciò vuol dire che se la rete svolge un'**attività commerciale**, la stessa dovrà **determinare il reddito** ai sensi degli artt. 81 e segg., D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5181 e segg.]; ove la stessa invece svolgesse un'**attività non commerciale**, troveranno applicazione gli artt. 143 e segg., D.P.R. 917/1986 [CFF 5243 e segg.]. In entrambi i casi, di svolgimento cioè di attività commerciale ovvero non commerciale, la rete sarà da considerarsi un **soggetto passivo d'imposta** ai fini **Irap**, per effetto del combinato disposto degli artt. 2 e 3, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF 3918b e 3918c].

L'iscrizione al registro imprese comporta, infine, una **soggettività passiva** della rete anche ai **fini Iva**: a tale riguardo viene specificato che nella **dichiarazione di inizio attività** per l'attribuzione della **partita Iva** le «reti soggetto» devono utilizzare nel Mod. AA7/10 il codice «59 – Rete di Imprese».

La «**rete soggetto**», prosegue l'Agenzia delle Entrate, deve essere considerata a tutti gli effetti come una **società**: prendendo il caso dei **contributi** delle singole imprese al **fondo patrimoniale comune**, questi saranno **assimilati ai conferimenti dei soci** in società, ai fini sia contabili sia fiscali. <sup>(5)</sup> Proprio come nelle società, dove il socio fornisce la società dei mezzi necessari al perseguimento dell'oggetto sociale, ma non esercita direttamente l'attività d'impresa, così nelle «reti soggetto» le imprese partecipanti **non si impegnano a realizzare direttamente** gli investimenti previsti dal programma di rete, che verranno invece effettuati da parte del **soggetto**

«**distinto**», ossia appunto la rete. Questo aspetto non è di poco conto, visto che per effetto dello stesso le imprese partecipanti ad una «rete soggetto» **non** hanno la possibilità di **fruire** della **detassabilità** degli **utili** investiti nel programma di rete di cui al co. 2-quater, dell'art. 42, D.L. 78/2010, precedentemente citato. La conclusione cui giunge l'Agenzia delle Entrate era doverosa, visto che un riconoscimento dei benefici fiscali anche per le reti dotate di soggettività giuridica sarebbe andato in **palese contrasto** con la Decisione della Commissione europea C (2010) 8939 def. del 26.1.2011, che aveva ritenuto la misura fiscale in esame **non** costituire un **aiuto di Stato**, **non potendo** essere considerata (**a suo tempo**) la rete di imprese un'**entità distinta** dotata di **personalità giuridica autonoma**.

**CHIARIMENTI RESI sulle «RETI CONTRATTO»:** l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con degli importanti chiarimenti anche sulle tradizionali «**reti contratto**». Essendo queste **sprovviste di autonomia giuridica**, i rapporti tra l'organo comune e le imprese partecipanti sono riconducibili alla figura del **mandato con rappresentanza**; conseguentemente gli atti posti in essere da parte del **rappresentante** della rete producono effetti giuridici **direttamente** in capo alle **single imprese rappresentate**. Prendendo il caso di una rete finalizzata alla creazione di **gruppi d'acquisto**, agli ordini passati per il tramite dell'organo comune seguiranno l'**emissione** da parte dei fornitori di **tante fatture** quante sono state le **imprese rappresentate**. Specularmente, in caso di **vendite** eseguite per il tramite della rete, **ciascun partecipante** dovrà emettere **fattura** al cliente per la **quota parte** a sé imputabile. Tali componenti positivi e negativi di reddito risulteranno **imponibili** ovvero **deducibili** in capo alle singole imprese partecipanti secondo le **ordinarie regole** previste dal D.P.R. 917/1986.

**DETASSABILITÀ degli UTILI:** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito inoltre alcuni aspetti di carattere **operativo** relativamente ai **benefici fiscali** in esame. Dopo avere evidenziato come possano, al ricorrere di tutte le condizioni previste dalla relativa disciplina, **partecipare** alla **detassazione** degli utili anche le **società cooperative**, l'Agenzia delle Entrate dà delle importanti indicazioni riguardo all'**asseverazione** del **programma di rete**. Viene specificato come l'asseverazione debba essere **rinnovata** ogniqualvolta si verificano eventi tali da comportare una

<sup>(5)</sup> A tale riguardo viene specificato come per i conferimenti al fondo patrimoniale comune delle «reti soggetto» trovi applicazione l'art. 4, lett. a), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF 2104]. Ad esempio per gli apporti in denaro o di beni mobili è dovuta l'imposta in misura fissa, pari ad € 168.

**modifica del programma di rete precedentemente asseverato:** viene fatto l'esempio di **successivi apporti al fondo patrimoniale non previsti** nel programma già asseverato, nonché tutti i casi di **variazione della platea delle imprese partecipanti**. Se il primo esempio non evidenzia particolare criticità, anche perché sovente nella pratica le modalità di apporto delle imprese vengono demandate alle decisioni prese dall'organo comune in separata sede, venendo quindi disciplinate **solo** in via **generale** all'interno del contratto, desta qualche **perplexità** l'asserito fabbisogno di una **nuova asseverazione** ad ogni **variazione della compagine** delle imprese partecipanti. Il contratto di rete è un contratto nella maggioranza dei casi **aperto**, dove il **programma di rete** il più delle volte con l'ingresso di nuove imprese **non viene modificato**, bensì semplicemente **esteso** anche alle **nuove imprese partecipanti** (si pensi sempre ai gruppi d'acquisto, dove il perseguimento delle economie di scala non viene intaccato dal subentro di nuove imprese, bensì rafforzato per effetto dell'aumento del potere contrattuale della rete). Chi scrive non è d'accordo con tale interpretazione restrittiva, che rischia di tramutarsi in un **maggior onere** mal digerito dagli imprenditori, che potrebbe comportare, in caso di **disaccordo** circa il suo (nuovo) sostenimento, la **perdita dei benefici fiscali** in capo alle imprese partecipanti, essendo l'asseverazione **condizione necessaria e sufficiente** per la **detassazione** degli utili. Si ritiene quindi più corretto il bisogno di una nuova asseverazione solo quando la variazione della compagine delle imprese partecipanti **modifichi** nella **sostanza** e **non** semplicemente nella **forma** il **programma comune di rete** precedentemente asseverato.

**FRUIZIONE dell'AGEVOLAZIONE:** viene chiarito come la quota parte di utili sospesa da tassazione **non contribu-**

**isca** all'insieme di **esenzioni** che costituiscono il **limite** per la **riportabilità** delle **perdite fiscali** ai sensi dell'art. 84, co. 1, D.P.R. 917/1986 [CFF 5184], in quanto tale norma **non si applica** alle **forme agevolative** consistenti nella **sospensione d'imposta** sugli **utili**, come quella in esame.

Riguardo infine agli investimenti agevolabili, come chiarito nella C.M. 15/E/2011 la realizzazione degli **investimenti** legati agli utili in sospensione d'imposta può avvenire **dopo** la **fruizione** dell'**agevolazione**, purché **entro l'esercizio successivo** a quello in cui è stata **deliberata la destinazione dell'utile**.

Nella C.M. 20/E/2013 viene specificato anche il **termine iniziale** a partire dal quale possono essere **computati** gli **investimenti** previsti dal programma comune di rete asseverato, che è quello dell'**inizio** dell'**esercizio** in cui è **assunta** la **delibera di accantonamento** degli utili. Tali investimenti consistono nei costi sostenuti dalle imprese partecipanti per l'acquisto o l'utilizzo di beni e servizi, nonché per l'utilizzo di personale, compresi i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione dalle imprese partecipanti, purché riconducibili al programma comune di rete, come definito dal contratto stesso.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate afferma come **l'impresa decada per intero** dall'agevolazione nel caso di un **utilizzo solo parziale** degli **utili** in **sospensione d'imposta** precedentemente accantonati, a meno che il parziale utilizzo non dipenda da **cause non imputabili al contribuente**. In tal caso, l'Ufficio, esaminate le giustificazioni da questi prodotte, procederà ad una **rideterminazione** dell'**agevolazione** in questione, che concorrerà alla **determinazione** del **reddito d'impresa** del periodo d'imposta **successivo** a quello in cui è stata **accantonata la quota di utili non utilizzata**.