

Agevolazioni

RETI di IMPRESE

DISPOSIZIONI ATTUATIVE e CHIARIMENTI della C.M. 15/E/2011

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Per mezzo del **D.L. 10.2.2009, n. 5**, conv. con modif. dalla L. 9.4.2009, n. 33, è stato introdotto nell'ordinamento italiano il concetto di «**rete di imprese**», consistente nel **contratto** mediante il quale **più imprenditori** intraprendono delle **sinergie comuni**, al fine di **accrescere**, individualmente e collettivamente, la propria **capacità innovativa** e la propria **competitività** sul mercato. Con l'**art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78**, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF 6231d], il Legislatore è intervenuto nuovamente sulle reti di imprese, introducendo una specifica **agevolazione fiscale**, consistente nella **detassa-**

zione degli investimenti effettuati in esecuzione di un **programma di rete**. L'agevolazione in questione era subordinata all'emanazione di apposite disposizioni attuative.

Con il **D.M. 25.2.2011** sono stati resi noti i **requisiti** che devono avere gli organismi incaricati di asseverare i programmi di rete agevolabili. Con tre **Provvedimenti** del **14.4.2011**, l'Agenzia delle Entrate ha diffuso le **note operative** ai fini dell'accesso all'agevolazione. A far chiudere il cerchio delle istruzioni operative è stata emanata la **C.M. 14.4.2011, n. 15/E**.

RETI di IMPRESE: l'attuale crisi economica porta sempre più spesso gli imprenditori a cercare la via della cooperazione.

L'unione di intenti può essere effettuata mediante strumenti più o meno invasivi; si va dalla costituzione di una semplice associazione tra imprese (Ati) alla nascita di un consorzio ovvero di una società consortile, fino alla più invasiva delle aggregazioni: la fusione tra aziende.

Con i co. 4-ter e segg., dell'art. 3, D.L. 10.2.2009, n. 5, conv. con modif. dalla L. 9.4.2009, n. 33, il Legislatore ha fornito alle imprese un nuovo strumento di cooperazione: il **contratto di rete**.

Con tale contratto più imprenditori, al fine di **accrescere**, individualmente e collettivamente, la propria **capacità innovativa** e la propria **competitività** sul mercato si obbligano, sulla base di un **programma comune di rete**, alternativamente a:

- **collaborare in forme e in ambiti predeterminati** attinenti all'esercizio delle proprie

imprese;

- **scambiarsi informazioni o prestazioni** di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica;
- **esercitare in comune** una o più **attività** rientranti nell'oggetto della propria impresa.

L'adozione dell'una o dell'altra opzione non esclude la contemporanea presenza delle altre.

Per aversi un contratto di rete, è però necessario che nel contratto sia presente almeno uno dei tre obblighi sopra evidenziati.

Il contratto può prevedere l'istituzione di un **fondo patrimoniale comune** e la nomina di un **organo comune** incaricato di gestire l'esecuzione del contratto stesso o di sue singole fasi.

È richiesto *ad substantiam* che il contratto abbia la forma dell'**atto pubblico** o della **scrittura privata autenticata** e che lo stesso indichi:

- il **nome**, la **ditta**, la **ragione** o la **denominazione sociale** di ogni **partecipante** per

originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva;

- l'indicazione degli **obiettivi strategici** di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le **modalità concordate** tra gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali **obiettivi**;
- la definizione di 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 (anche mediante apporto di un patrimonio destinato ex art. 2447-bis c.c.), nonché le regole di gestione del fondo medesimo;
- la **durata del contratto**, le **modalità di adesione** di altri imprenditori e, se pattuite, le **cause facoltative di recesso**;
- 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 fasi di esso, unitamente ai poteri a lui conferiti;
- le **regole** per l'assunzione delle **decisioni** dei partecipanti su ogni materia o interesse comune che non rientri, quando è stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione conferiti a tale organo; inoltre, nei casi ove sia previsto, le regole relative alle modalità di assunzione delle decisioni di modifica del programma medesimo.

Ai sensi del co. 4-quater, dell'art. 3, D.L. 10.2.2009, n. 5, il contratto di rete è soggetto a **pubblicità legale**, mediante iscrizione nella sezione del Registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante e l'**efficacia** del contratto inizia a decorrere da quando è stata eseguita l'**ultima** delle **iscrizioni prescritte** a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari.

AGEVOLAZIONI FISCALI: il co. 2, dell'art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF 6231d] prevede che alle **imprese** appartenenti ad una delle **reti di imprese** costituite secondo le specifiche esaminate in precedenza, competono **vantaggi fiscali**,

amministrativi e finanziari, nonché la **possibilità** di stipulare **convenzioni** con l'Abi.

Riguardo alle agevolazioni fiscali, queste sono contenute all'interno del co. 2-quater, dell'art. 42, la cui operatività era legata all'emanazione delle disposizioni attuative da parte delle autorità competenti.

Tali istruzioni sono arrivate con il D.M. 25.2.2011 e con la pubblicazione in data 14.4.2011 di tre Provvedimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

A far chiudere il cerchio delle istruzioni operative, c'è poi la C.M. 14.4.2011, n. 15/E.

CONTENUTO del BENEFICIO: prima di entrare nello specifico, si ritiene opportuno riepilogare i contenuti dell'agevolazione, premettendo che la stessa ha ottenuto in data 26.1.2011 il via libera da parte della Commissione europea, che ha ritenuto la misura fiscale in esame **non** rientrare tra gli **aiuti di Stato** di cui all'art. 107, paragrafo 1, del Trattato di funzionamento dell'Unione europea.

Ai sensi del co. 2-quater, dell'art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78, **fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012**, per le imprese aderenti ad un contratto di rete è prevista una **sospensione da tassazione** relativamente alla **quota parte di utili** destinati al **fondo patrimoniale comune**, ovvero al patrimonio destinato, per **realizzare entro l'esercizio successivo** gli investimenti previsti dal **programma comune** di rete.

Tale programma, che come visto in precedenza è uno dei contenuti essenziali del contratto di rete, deve essere preventivamente **asseverato** da parte di **appositi organismi** espressione dell'associazionismo imprenditoriale, muniti dei requisiti previsti con apposito D.M. ⁽¹⁾

Trattasi di una sospensione e non di una esenzione da tassazione; infatti, gli utili accantonati nella corrispondente riserva, cui 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.

L'importo, che **non** concorre alla **formazione del reddito**, **non** può **superare** il limite di € **1.000.000**; ⁽²⁾ tale soglia rappresenta più che altro un limite teorico, stante il fatto che l'agevolazione in questione risulta fruibile nei limiti

⁽¹⁾ Decreto che è stato pubblicato il 25.2.2011.

⁽²⁾ Come chiarito nella C.M. 15/E/2011, detto 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.

delle risorse statali disponibili, che sono pari a € 20 milioni per il 2011 e a € 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.

CHIARIMENTI dell'AGENZIA delle ENTRATE: in data 14.4.2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le **istruzioni operative** per l'accesso all'agevolazione, mediante la pubblicazione di tre Provvedimenti e di una circolare, la 15/E.

Con tale circolare, l'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta **esclusivamente** ai fini delle **imposte sui redditi** e **non** opera ai fini **Irap**. Inoltre, vengono fornite importanti delucidazioni, in merito ai seguenti tre aspetti:

- **modalità di accesso** all'agevolazione per le imprese in **contabilità semplificata**;
- **costi agevolabili**;
- **termine** del regime di **sospensione**.

In merito al primo aspetto, gli imprenditori individuali e le società di persone che rientrano nei limiti del regime di contabilità semplificata possono accedere all'agevolazione **integrando** le **scritture contabili** previste dall'art. 2217, co. 2, c.c., con **apposito prospetto** da cui dovranno risultare la **destinazione a riserva** dell'utile d'esercizio e le **vicende** della **riserva**.

Riguardo al secondo punto, l'Agenzia ritiene che nella realizzazione degli **investimenti** previsti dal programma di rete, possano considerarsi **ammissibili**, in linea generale, **tutti** i **costi sostenuti** per l'acquisto o l'utilizzo di **beni** (strumentali e non) e **servizi**, nonché per l'utilizzo di **personale**.

Altresì possono considerarsi ammissibili i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione da parte delle imprese aderenti al contratto di rete, rilevando, in tali casi, il **costo figurativo** relativo all'effettivo impiego di detti beni, servizi e personale per la realizzazione degli investimenti.

Il chiarimento più importante, però, arriva in merito al termine del regime di sospensione.

Dato il tenore letterale della norma, secondo il quale gli utili destinati al fondo comune 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», era dubbio come interpretare la formulazione «*venir meno l'adesione al contratto di rete*».

Sul punto l'Agenzia, ricordando che lo spirito della norma è quello di agevolare la realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete, precisa che **non** si verifica alcun **evento interruttivo** una volta completato il programma e che il regime di sospensione d'imposta permane fino all'esercizio in cui la riserva appositamente formata viene utilizzata «*per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio*».

In sostanza, l'Agenzia ritiene che l'**evento interruttivo** si manifesti **unicamente** quando il **venir meno** all'**adesione** del contratto comporta il **mancato completamento** del programma di rete precedentemente asseverato.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, comportano, infatti, la **cessazione** del regime di **sospensione**:

- il **recesso anticipato** di una delle imprese aderenti al contratto;
- le ipotesi in cui il venir meno dell'adesione dell'impresa al contratto di rete sia **contestuale** per **tutte** le **imprese aderenti**, in mancanza del completamento del programma comune di rete.

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.

ADEMPIMENTI PROCEDURALI in CAPO agli ORGANISMI INCARICATI del RILASCIO dell'ASSEVERAZIONE: il co. 2-quater, dell'art. 42, D.L. 31.5.2010, n. 78 stabilisce che il programma comune di rete deve essere «**previamente asseverato**» da parte di «*organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze*».

Il D.M. 25.2.2011 ha definito i predetti requisiti, stabilendo che «*sono abilitati a rilasciare l'asseverazione del Programma gli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio nazionale dell'Economia e del Lavoro ai sensi della legge 30 dicembre 1986, n. 836, espressioni di interessi generali di una pluralità di categorie e territori*».

Con Provvedimento prot. n. 2011/34839, l'Agenzia delle Entrate ha fornito il **modello** mediante il quale le confederazioni di rappresentanza datoriale debbono fornire i **dati** degli **organismi** da loro espressi, ai fini del rilascio dell'asseverazione. L'asseverazione verrà ri-

lasciata da tali organismi, il cui elenco verrà pubblicato sul sito www.agenziaentrate.it, entro 30 giorni dalla richiesta di rilascio dell'organo comune per l'esecuzione del contratto di rete, ovvero del rappresentante della rete risultante dalla stipula dello stesso contratto.

Riguardo all'attività di controllo svolta dall'organismo accreditato, poiché l'art. 1, co. 2, D.M. 25.2.2011 dispone che l'**asseverazione** rilasciata costituisce **condizione necessaria e sufficiente** per la dimostrazione dell'esistenza dei requisiti richiesti per la fruizione dell'incentivo fiscale che, come sottolineato dalla dottrina, ⁽³⁾ questa è di **tipo sostanziale** e non solo formale.

Pertanto, gli asseveratori dovranno spingersi a ricercare, al di là del dato formale, gli elementi fattuali in grado di dimostrare l'effettività del contratto di rete, oltre al possesso dei relativi requisiti di partecipazione in capo ai sottoscrittori.

Gli organismi abilitati sono, infine, tenuti ad inviare all'Agenzia delle Entrate l'**avvenuta asseverazione, trasmettendo i dati** relativi alle imprese aderenti alla rete il cui programma di rete ha ottenuto l'asseverazione.

Tale comunicazione deve avvenire **entro** il mese di **aprile** dell'**anno successivo** a quello in cui l'avvenuta asseverazione è comunicata all'organo comune per l'esecuzione del contratto della rete ovvero al rappresentante della rete risultante dalla stipula dello stesso contratto, e deve avvenire secondo le specifiche tecniche, di cui al Provvedimento prot. n. 2011/54949 dell'Agenzia delle Entrate.

ADEMPIMENTI PROCEDURALI in CAPO al FRUITO-RE dell'AGEVOLAZIONE: i partecipanti alle reti di imprese intenzionati ad usufruire del bonus fiscale introdotto dal D.L. 78/2010, oltre a dover **evidenziare in bilancio la quota parte di utile** destinata alla **realizzazione del programma di rete**, e a dover eseguire l'**iscrizione del contratto di rete nel Registro delle imprese** ed ottenere l'**asseverazione** del programma comune di rete

da parte degli organismi abilitati, ⁽⁴⁾ sono tenuti ad **inviare all'Agenzia delle Entrate una comunicazione** contenente i **dati** per la fruizione dei **vantaggi fiscali** in argomento.

Tale comunicazione deve avvenire secondo le specifiche tecniche di cui al Provvedimento prot. n. 2011/31139 dell'Agenzia delle Entrate e deve essere presentata **dal 2.5 al 23.5.2011, 2012 e 2013**, relativamente ai periodi d'imposta in corso, rispettivamente, al 31.12.2010, 2011 e 2012.

Da un punto di vista operativo, quindi, prima gli organismi devono essere abilitati al rilascio dell'asseverazione da parte dell'Agenzia delle Entrate; in seconda battuta, entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello del rilascio dell'asseverazione, i dati relativi alle imprese aderenti alla rete il cui programma ha ottenuto l'asseverazione devono essere comunicati con apposito modello dagli organismi abilitati all'Agenzia delle Entrate; infine, le imprese aderenti alla rete che intendono fruire del beneficio devono inviare il Modello Reti entro il periodo suddetto.

Unica eccezione è l'annualità **2010**, per la quale, dati i tempi ristretti, sarà consentito stipulare il contratto di rete, eseguire l'iscrizione nel Registro delle imprese e ottenere l'asseverazione del programma comune di rete **entro il 30.9.2011** (il **Modello Reti**, invece, deve essere **presentato dal 2.5 al 23.5.2011**), termine di presentazione del Modello Unico 2011 in cui deve essere indicata l'agevolazione.

A tale riguardo, il soggetto interessato provvederà ad eseguire il **versamento a saldo** delle imposte dovute (Ires, Irpef ed eventuali addizionali dovute) per l'anno 2010, **senza tenere conto** del risparmio d'imposta derivante dalla **sospensione**.

Una volta integrati i presupposti entro il 30.9.2011 ed evidenziata l'agevolazione nel Modello Unico 2011, questi potrà recuperare il versamento del saldo « eccedente » secondo le modalità ordinarie.

⁽³⁾ M. Mobili, S. Sacrestano, «Verifica sostanziale per l'asseverazione», su *Il Sole 24 Ore* del 15.4.2011.

⁽⁴⁾ Per il tramite dell'organo comune, ove nominato.