

CIRCOLARE N. 20/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 18 giugno 2013

OGGETTO: Articolo 3 del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni – Reti di imprese – Ulteriori chiarimenti

INDICE

PREMESSA	3
1. LE RECENTI MODIFICHE AL CONTRATTO DI RETE	4
2. LA “RETE-SOGGETTO”	6
3. LA “RETE-CONTRATTO”	10
4. L’IMPOSTA DI REGISTRO	13
5. L’AGEVOLAZIONE FISCALE: ULTERIORI CHIARIMENTI.....	14
5.1 Imprese interessate: le società cooperative	15
5.2 Asseverazione	16
5.3 Fruizione dell’agevolazione	17
5.4 Periodo di esecuzione e nozione di investimenti	18
5.5 Effetti della parziale realizzazione degli investimenti.....	20

PREMESSA

La disciplina civilistica del contratto di “rete di imprese” ha subito recentemente alcune rilevanti modifiche che hanno contribuito, insieme ai precedenti interventi normativi, a cambiare sensibilmente la fisionomia della fattispecie contrattuale introdotta, come noto, dall’articolo 3, commi 4-*ter* e 4-*quater*, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

Si tratta, in particolare, delle novità introdotte prima dall’articolo 45 del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (cosiddetto *decreto crescita*), convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e poi dall’articolo 36 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179 (cosiddetto *decreto crescita-bis*), convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221; tra le altre, 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’autonoma 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.

Ciò premesso, con la presente circolare vengono forniti i chiarimenti sulle conseguenze fiscali derivanti dalla possibilità per la rete di imprese di acquisire autonoma soggettività giuridica.

Con l’occasione, si ritiene utile approfondire, ad integrazione dei chiarimenti forniti con la circolare n. 15/E del 14 aprile 2011, anche alcuni aspetti della disciplina delle reti di imprese non dotate di soggettività giuridica nonché della disciplina agevolativa prevista dall’articolo 42, commi da 2-*quater* a 2-*septies* del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

1. LE RECENTI MODIFICHE AL CONTRATTO DI RETE

Al fine di analizzare i riflessi in ambito tributario degli ultimi interventi legislativi riguardanti la disciplina civilistica del contratto di rete, se ne riassumono di seguito gli aspetti più significativi.

Secondo l'attuale formulazione dell'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legge n. 5 del 2009, *“con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato”*.

Elemento essenziale del contratto di rete per il raggiungimento del suddetto scopo è il *“programma comune di rete”*, sulla base del quale gli imprenditori si obbligano 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 di rete, inoltre, 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”*.

Con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 è stato 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”*.

Le recenti modifiche alla disciplina civilistica del contratto di rete, introdotte nel corso del 2012 dai *decreti crescita* citati in premessa, hanno previsto espressamente la possibilità per alcuni contratti, a determinate condizioni, di acquisire la soggettività giuridica.

In particolare, per effetto delle modifiche apportate ai commi 4-ter e 4-quater dell'articolo 3 del decreto legge n. 5 del 2009 dall'articolo 45 del decreto legge n. 83

del 2012 (*decreto crescita*), “qualora sia prevista l’istituzione di un fondo patrimoniale comune”, il contratto deve, tra l’altro, indicare la “denominazione e la sede della rete” e “la rete può iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede; con l’iscrizione nel registro delle imprese la rete acquista soggettività giuridica”.

Con riferimento a tale ultimo aspetto della disciplina, l’articolo 36 del decreto legge n. 179 del 2012 (*decreto crescita-bis*) è intervenuto apportando ulteriori modifiche al citato articolo 3 del decreto legge n. 5 del 2009, al fine di precisare che il contratto di rete, anche qualora preveda l’organo comune e il fondo patrimoniale, “non è dotato di soggettività giuridica, salva la facoltà di acquisto della stessa ai sensi del comma 4-*quater* ultima parte”.

Come precisato nella relazione illustrativa, si è inteso in tal modo chiarire la portata della disposizione con la quale è stato introdotto il principio della soggettività giuridica dei contratti di rete, al fine di sottolineare che l’acquisizione della stessa non è mai attribuita, seppure a determinate condizioni, automaticamente, ma solo su base opzionale, subordinata all’iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese.

Peraltro, la possibilità di configurare la “rete di imprese” non più soltanto come un semplice contratto tra imprese ma piuttosto quale “organizzazione”, dotata di autonoma soggettività giuridica, ha fatto emergere anche l’esigenza di meglio definire i rapporti della rete con i terzi. Infatti, con riferimento all’organo comune, entrambi i *decreti crescita* sono intervenuti con modifiche ed integrazioni che hanno riguardato la lettera e) del comma 4-*ter* dell’articolo 3 del decreto legge n. 5 del 2009.

Per effetto delle modifiche apportate, in particolare, dal più volte richiamato articolo 45 del *decreto crescita*, è stata eliminata la precisazione, presente nella versione precedente, che i poteri di gestione e di rappresentanza sono conferiti

all'organo comune - qualora ne sia prevista l'istituzione - "*come mandatario comune*".

Infine, per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 36 del *decreto crescita-bis*, l'attuale formulazione della norma prevede che - nell'ambito di determinate procedure, quali, ad esempio, quelle di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, quelle inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito o inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento - l'organo comune "*agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica e, in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto salvo che sia diversamente disposto nello stesso*".

L'attuale contesto normativo offre, pertanto, agli imprenditori che intendono costituire una rete di imprese, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legge n. 5 del 2009, l'alternativa fra due diverse forme giuridiche: l'adozione di un modello contrattuale "puro" di rete di imprese (cosiddetta "*rete-contratto*") oppure la creazione di un nuovo soggetto giuridico (cosiddetta "*rete-soggetto*").

Tale facoltà comporta diverse conseguenze sul piano fiscale, rendendo necessari ulteriori chiarimenti relativi alla nuova fattispecie, ad integrazione di quelli elaborati sulla base della precedente formulazione della norma in oggetto.

2. LA "RETE-SOGGETTO"

Come sopra accennato, i *decreti crescita* hanno introdotto la possibilità per la rete dotata di fondo patrimoniale comune di acquisire la soggettività giuridica, facoltativa e condizionata all'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede.

La rete di imprese, per effetto dell'iscrizione *de qua*, 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.

La *rete-soggetto*, infatti, costituisce, sotto il profilo del diritto civile, un soggetto “distinto” dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto e, pertanto, sotto il profilo tributario, in grado di realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili.

L’acquisizione della soggettività giuridica delle reti in esame comporta l’esistenza di un soggetto dotato di capacità giuridica tributaria autonoma rispetto alla capacità giuridica delle singole imprese partecipanti: ai fini del prelievo fiscale, 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 e autonomo, il presupposto d’imposta.

In sostanza, fermo restando la sussistenza della soggettività tributaria delle imprese partecipanti, qualora la rete acquisisca soggettività giuridica, la stessa diventa un autonomo soggetto passivo di imposta con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti *ex lege* in materia di imposte dirette ed indirette.

In particolare, le reti dotate di soggettività giuridica sono soggette all’imposta sul reddito delle società ai sensi dell’articolo 73, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui “*Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell’imposta si verifica in modo unitario e autonomo*”.

La *rete-soggetto* costituisce, infatti, una organizzazione non appartenente ad altri soggetti, nei confronti della quale il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma.

Le *reti soggetto* rientrano, dunque, tra gli enti commerciali o non commerciali, “*diversi dalle società*”, di cui alle sopra citate lettere b) e c), a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva.

Di conseguenza nel caso in cui le *reti soggetto* esercitino l'attività commerciale in via principale o esclusiva, le stesse rientrano tra gli enti commerciali di cui al citato articolo 73, comma 1, lettera b), e si rendono applicabili le disposizioni relative alla "Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti", di cui agli articoli 81 e seguenti del citato Testo unico.

Viceversa nel caso in cui le *reti soggetto* non esercitino l'attività commerciale in via principale o esclusiva, le stesse rientrano tra gli enti non commerciali di cui al citato articolo 73, comma 1, lettera c), e si rendono applicabili le disposizioni relative agli "Enti non commerciali residenti", di cui agli articoli 143 e seguenti del citato Testo unico.

Ai fini Irap, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, gli enti di cui alle citate lettere b) e c) dell'articolo 73, comma 1, del Tuir, sono, in ogni caso, soggetti passivi d'imposta in relazione all'attività esercitata.

In merito alla determinazione della base imponibile Irap si specifica che qualora le *reti soggetto* rientrino tra gli enti commerciali di cui al citato articolo 73, comma 1, lettera b), del Tuir si rendono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, mentre nel caso in cui le stesse rientrino tra gli enti non commerciali di cui al citato articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir si rendono applicabili le disposizioni recate dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Ai fini IVA, la *rete-soggetto* rientra tra i soggetti nei cui confronti ricorre il presupposto soggettivo di cui all'articolo 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fermo restando che l'applicabilità in concreto della stessa imposta dipende anche dal verificarsi degli altri due presupposti (oggettivo e territoriale).

La soggettività passiva ai fini IVA comporta l'attribuzione di un numero di partita IVA proprio della rete con la conseguenza che gli eventuali adempimenti

contabili ai fini dell'imposta in commento saranno effettuati autonomamente dalla rete.

Al riguardo, si rappresenta 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.

Si rappresenta, inoltre, che la *rete-soggetto*, rientrando tra i soggetti di cui all'articolo 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è obbligata alla tenuta delle scritture contabili.

In particolare, la *rete-soggetto* che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali rientra tra gli enti di cui alla lettera b), comma 1, del citato articolo 13 ed è, pertanto, obbligata alla tenuta delle scritture contabili di cui ai successivi articoli 14, 15 e 16.

Invece, la *rete-soggetto* che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali rientra tra gli enti di cui alla lettera g), comma 1, dell'articolo 13 ed è, pertanto, obbligata, ai sensi del successivo articolo 20, alla tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 14, 15 e 16, relativamente all'eventuale attività commerciale esercitata.

Per quel che concerne, infine, i rapporti tra le imprese partecipanti e la rete, si ritiene che essi debbano essere considerati rapporti di natura partecipativa analoghi a quelli esistenti tra soci e società.

Con il conferimento al fondo patrimoniale della *rete-soggetto*, quindi, l'impresa aderente assume lo *status* di partecipante.

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.

Al riguardo, si rileva che i conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, che ciascuna impresa partecipante si impegna a versare al

fondo patrimoniale comune, costituiscono un apporto “di capitale proprio” in un nuovo soggetto.

Le imprese che costituiscono una *rete-soggetto* non si impegnano a realizzare “direttamente” gli investimenti previsti dal programma comune, mediante la destinazione – “ideale” – al fondo patrimoniale di una quota di utili 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.

Di conseguenza, viene meno la possibilità per le imprese partecipanti al contratto di fruire dell’agevolazione fiscale prevista dall’articolo 42, comma 2-*quater*, del decreto legge 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, con decisione C(2010)8939 def. del 26 gennaio 2011, ha ritenuto che la misura fiscale in esame 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.

3. LA “RETE-CONTRATTO”

La riforma delle reti di imprese attuata con i decreti crescita è segnata da un rafforzamento dell’autonomia negoziale delle parti, che possono ora scegliere tra le alternative di una *rete-soggetto* e quella di una *rete-contratto* i cui elementi caratterizzanti risultano invariati.

Successivamente alla novella normativa introdotta con l’articolo 45 del *decreto crescita* e con l’articolo 36 del *decreto crescita-bis*, pertanto, le indicazioni fornite dalla scrivente rimangono valide per le reti di imprese che non acquisiscono soggettività giuridica.

In particolare, con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, è stato chiarito 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 impostazione è stata confermata 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 conseguentemente – come chiarito dalla scrivente nei citati documenti di prassi – fiscale delle reti di impresa comporta che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producano i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete.

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.

Nella rete priva di soggettività giuridica, infatti, il fondo comune – se esistente – costituisce un complesso di beni e diritti destinato alla realizzazione del programma comune di rete e i rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e l'organo comune sono riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza (cfr. articolo 3, comma 4-*ter*, secondo periodo, del decreto legge n. 5 del 2009); conseguentemente, 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 - che agisce in veste di mandatario con rappresentanza dei contraenti - produce effetti giuridici direttamente nelle sfere individuali dei singoli rappresentati.

La spendita del nome dei singoli soggetti rappresentati da parte dell'organo comune rende possibile, infatti, la diretta imputazione delle operazioni compiute ai

singoli partecipanti. Ai fini fiscali, l'imputazione delle singole operazioni direttamente alle imprese partecipanti si traduce nell'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.

In tale ipotesi, infatti, qualora trattasi 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, pertanto, farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e 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 o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi.

Infine, si rappresenta 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, conseguentemente, le ritenute operate dalla banca sui medesimi interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione.

4. L'IMPOSTA DI REGISTRO

Un cenno particolare merita l'imposta di registro atteso che il contratto di rete di imprese rientra tra gli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

In particolare, con riferimento alle *reti-soggetto* si precisa che, nel caso di svolgimento di attività commerciale o agricola in via esclusiva o principale, in relazione ai conferimenti al fondo patrimoniale comune si rende applicabile l'articolo 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 mobili è dovuta l'imposta in misura fissa, pari ad euro 168,00, mentre in relazione a conferimenti di proprietà o diritti reali di godimento su beni immobili l'imposta è dovuta nelle misure indicate nell'articolo 1 della medesima Tariffa.

Diversamente, qualora la *rete-soggetto* non svolga attività commerciale o agricola in via principale o esclusiva, 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. In via residuale, trova applicazione l'articolo 9 secondo cui l'imposta di registro è dovuta nella misura del 3 per cento *“per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*.

Relativamente alle *reti-contratto*, si rende applicabile, in linea generale, l'imposta di registro in misura fissa prevista dall'articolo 11 della Tariffa, parte prima, pari ad euro 168,00, per gli atti pubblici o scritture private autenticate non aventi per oggetto atti a contenuto patrimoniale.

Al riguardo, si richiamano i principi espressi con la circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 in merito alla costituzione di vincoli di destinazione non traslativi.

Con la citata circolare, infatti, è stato chiarito che la costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni o donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e sconta l'imposta di registro in misura fissa, ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale.

In particolare, si è precisato che *“tra gli atti in esame rientra, ad esempio, il fondo patrimoniale – previsto dall'articolo 167 del codice civile – nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non comporti il trasferimento dei beni”*.

Il citato orientamento di prassi risulta valevole anche per la fattispecie in esame; le imprese partecipanti a tale tipologia di rete, infatti, con i conferimenti al fondo patrimoniale comune, destinano parte del proprio patrimonio alla realizzazione del programma comune senza, tuttavia, che si verifichi alcun effetto traslativo.

5. L'AGEVOLAZIONE FISCALE: ULTERIORI CHIARIMENTI

L'articolo 42, comma 2-*quater*, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2012, n. 122, ha introdotto un'agevolazione fiscale per le imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete ai sensi dell'articolo 3, commi 4-*ter* e seguenti del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, che consiste in un regime di sospensione di imposta relativo agli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati alla realizzazione di investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato.

Il beneficio spetta a condizione che gli utili di esercizio, accantonati ad apposita riserva e destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare, siano vincolati alla realizzazione, entro l'esercizio successivo, degli investimenti previsti dal programma comune di rete.

Ad integrazione della circolare n. 15/E del 2011, si forniscono di seguito alcuni chiarimenti in merito all'agevolazione fiscale.

5.1 Imprese interessate: le società cooperative

Il regime agevolativo in esame, previsto dal citato articolo 42, comma 2-*quater*, del decreto legge n. 78 del 2010, ha portata generale in quanto si rivolge potenzialmente a tutte le imprese aderenti ad un contratto di rete.

Al riguardo, atteso che il regime di sospensione di imposta è commisurato agli utili accantonati ad apposita riserva, si rendono necessarie alcune considerazioni in merito al coordinamento dell'agevolazione in esame con i regimi speciali di tassazione applicabili agli utili delle società cooperative.

In particolare, il comma 460 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 stabilisce che l'esenzione prevista, per le società cooperative e i loro consorzi a mutualità prevalente, dall'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, secondo il quale *“non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e i loro consorzi le somme destinate alla riserva indivisibile ...”*, non si applica ad una percentuale degli utili netti annuali, variabile a seconda della tipologia di attività svolta.

Analogamente, il successivo comma 464 stabilisce, per le società cooperative a mutualità non prevalente, che l'esenzione prevista dall'articolo 12 della legge n. 904 del 1977 si applica limitatamente *“alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto”*.

Tale principio in base al quale le società cooperative devono assoggettare comunque ad imposizione una determinata percentuale minima degli utili non impedisce alle stesse di fruire dell'agevolazione prevista per le imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete, in relazione alla quota di utili destinata al fondo patrimoniale comune e accantonata ad apposita riserva.

La natura dell'agevolazione in esame, infatti, consiste in un regime di sospensione (i.e., differimento) d'imposta in quanto gli utili agevolati, per espressa previsione normativa, concorreranno alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura delle perdite ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete, oltre che in caso di mancata realizzazione degli investimenti nei termini previsti.

Ciò considerato, le società cooperative che aderiscono ad un contratto di rete possono - al ricorrere di tutte le condizioni previste dalla relativa disciplina, come specificate dalla prassi in materia - usufruire della sospensione della tassazione sugli utili, qualora destinati al fondo patrimoniale comune (o al patrimonio destinato all'affare) per la realizzazione del programma comune di rete e, come chiarito anche dalla citata circolare n. 15/E del 2011, *“nei limiti dell'accantonamento della stessa quota di utili in un'apposita riserva ... distinta dalle altre eventuali riserve presenti nel patrimonio netto”*.

5.2 Asseverazione

Come precisato con la circolare n. 15/E del 2011, l'asseverazione del programma comune comporta la verifica preventiva, da parte degli organismi abilitati, della sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione richiesti, in capo alle imprese aderenti, per la fruizione dell'incentivo fiscale.

A tal fine, gli organismi abilitati sono tenuti a comunicare l'avvenuta asseverazione all'Agenzia delle entrate, trasmettendo i dati relativi alle imprese aderenti alla rete il cui programma comune ha ottenuto l'asseverazione.

Di conseguenza, si ritiene necessario rinnovare l'asseverazione, ogni qualvolta si verificano eventi tali da comportare una modifica al programma di rete precedentemente asseverato.

In particolare, occorre ottenere una nuova asseverazione in occasione di successivi apporti al fondo patrimoniale non previsti nel programma già asseverato nonché in tutti i casi di variazione della platea delle imprese partecipanti.

5.3 Fruizione dell'agevolazione

Il regime di sospensione di imposta sugli utili di esercizio, accantonati ad apposita riserva, è attuato in dichiarazione mediante una specifica variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi.

L'importo sospeso per effetto dell'applicazione dell'agevolazione, concorrendo a determinare il risultato reddituale come variazione in diminuzione, può, pertanto, determinare anche una perdita fiscale che rileverà secondo le ordinarie regole previste dal Tuir.

Infine si fa presente che la quota parte di utile di esercizio sospesa ai fini fiscali non va ad aggiungersi all'insieme delle esenzioni che costituiscono il limite di riportabilità delle perdite; infatti, l'articolo 84, primo comma, secondo periodo, del Tuir, che pone limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione degli utili, non si applica alle forme agevolative consistenti in sospensione d'imposta sugli utili, come quella in esame.

5.4 Periodo di esecuzione e nozione di investimenti

Come chiarito con la circolare n. 15/E del 14 aprile 2011, il meccanismo applicativo dell'agevolazione consente di fruire della stessa prima della realizzazione degli investimenti, al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma in esame: adesione al contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile di esercizio; asseverazione del programma di rete.

Con il medesimo documento di prassi è stato, altresì, precisato che tutti i suddetti presupposti devono sussistere al momento della fruizione dell'agevolazione, vale a dire, come stabilisce il comma *2-quinquies* dell'articolo 42, al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili, fatta salva l'eccezione del primo periodo d'imposta di applicazione della misura.

La realizzazione degli investimenti può, pertanto, avvenire dopo la fruizione dell'agevolazione, purché entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la destinazione dell'utile.

Per quanto riguarda l'individuazione degli investimenti rilevanti, il primo periodo del comma *2-quater* del citato articolo 42 stabilisce che *“una quota degli utili dell'esercizio destinati dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete... al fondo patrimoniale comuneper realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato..., se accantonati ad apposita riserva”*, non concorre alla formazione del reddito di impresa.

L'ultimo periodo del medesimo comma precisa che *“gli utili destinati al fondo patrimoniale comune...trovano espressione in bilancio in una corrispondente riserva... e sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete”*.

Ciò che rileva ai fini dell'agevolazione è, pertanto, la verifica che gli utili accantonati, per i quali sia stato accordato il beneficio della sospensione da

imposizione, siano effettivamente impiegati, entro il citato termine, nella realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete.

Per quanto riguarda il termine iniziale a partire dal quale si assume che gli investimenti siano rilevanti ai fini dell'agevolazione, atteso che la norma è volta a incentivare l'investimento degli utili di esercizio per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione, si precisa che possono computarsi gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato, effettuati a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili stessi.

Si precisa che, in ogni caso, rimane fermo che possono considerarsi rilevanti solo gli investimenti realizzati dalle imprese successivamente all'adesione al contratto di rete.

Con riferimento ai presupposti oggettivi per la fruizione del beneficio, la norma non individua le tipologie di investimento ammissibili, ma demanda al programma comune di rete tale aspetto essenziale dell'agevolazione.

Di conseguenza, ai fini dell'individuazione degli investimenti che in concreto devono essere realizzati, con la circolare n. 15/E del 2011 si è fatto riferimento, in linea generale, ai costi sostenuti dalle imprese partecipanti *“per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e servizi, nonché per l'utilizzo di personale”* - compresi i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione dalle imprese - purché riconducibili al programma comune di rete, come definito dal contratto stesso.

Al riguardo, in assenza di ulteriori indicazioni ed in considerazione delle analogie riscontrabili tra la misura in esame ed altre precedenti misure agevolative, si ritiene che, ai fini dell'individuazione del valore dell'investimento rilevante occorre fare riferimento al costo sostenuto secondo le regole generali dell'articolo 110, comma 1, del Tuir.

In sostanza, il costo sostenuto per l'esecuzione del programma di rete rileverà per l'intero ammontare nel periodo di realizzazione degli investimenti ai sensi del comma 2-*quater* dell'articolo 42 del decreto legge n. 78 del 2010.

In merito, si precisa che l'imputazione degli investimenti al periodo di effettuazione degli stessi segue le regole generali previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir, a nulla rilevando il momento in cui avviene l'esborso finanziario.

Infine, si precisa che rilevano i limiti di deducibilità imposti dal Tuir per difetto del requisito di inerenza.

5.5 Effetti della parziale realizzazione degli investimenti

Il beneficio fiscale concesso alle imprese partecipanti ad un contratto di rete, ai sensi del comma 2-*quater* dell'articolo 42, si sostanzia in una sospensione di imposta sugli utili – nei limiti di spesa sanciti dal successivo comma 2-*quinquies* – che le stesse si impegnano ad investire per la realizzazione del programma di rete.

Il vantaggio fiscale è, pertanto, concesso prima della effettuazione degli investimenti rilevanti, al fine di incentivare la realizzazione del programma di rete.

Infatti, alle imprese aderenti è concessa la possibilità di realizzare gli investimenti previsti dal programma di rete dopo la fruizione dell'agevolazione purché, l'impiego degli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione avvenga entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la loro destinazione.

In merito, con la circolare n. 15/E del 2011 si è chiarito che la norma non impone l'obbligo di realizzare tutti gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato entro l'esercizio successivo “... *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 un impiego parziale degli utili cui è stata accordata la sospensione d'imposta, si deve ritenere che l'impresa decada dall'agevolazione per l'intero importo degli utili sospesi.

Si ritiene, tuttavia, che tale principio possa trovare una specifica deroga nelle ipotesi in cui si vengano a verificare delle circostanze sopravvenute e, comunque, non dipendenti dalla volontà del contribuente oppure allorquando la mancata effettuazione degli investimenti sia conseguente ad una riduzione del valore degli stessi per il conseguimento di economie di costo e/o di scala che incidono sull'ammontare del valore complessivo del progetto di investimento.

Al verificarsi di tali fattispecie – da dimostrare adeguatamente da parte del soggetto interessato – l'impresa non decade totalmente dall'agevolazione, realizzandosi un'ipotesi di “rideterminazione” dell'agevolazione sulla 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA