



FONDAZIONE ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA GIORGIO DI GIULIO MARIA

NOTA OPERATIVA N. 11/2013

OGGETTO : La gestione contabile e fiscale di una Rete di imprese.

- Introduzione

La **Rete di imprese** è una forma di aggregazione imprenditoriale che si aggiunge a quelle già collaudate da tempo (es. consorzio, Ati, distretto), basata su un contratto, disciplinato **dai commi 4-ter e seguenti, dell'art. 3, della legge 33/2009¹**, come modificati da 4 provvedimenti successivi², di cui l'ultimo è stato **l'art. 36 della legge 221/2012³**.

A fine 2012 risultavano esistenti 640 reti, che coinvolgevano più di 3.300 imprese. Un fenomeno importante, anche se ancora marginale nel panorama imprenditoriale italiano, se si pensa che gli operatori economici in Italia si aggirano intorno ai 4,5 milioni di unità.

Ciononostante, il tema dell'aggregazione imprenditoriale rimane centrale nella politica industriale italiana, visto che la piccola dimensione sembra sempre di più apparire come elemento di debolezza competitiva, e non più come un vantaggio, come avveniva in passato, quando il processo di globalizzazione non si era ancora sviluppato nei termini attuali. D'altronde, il contratto di rete, se ben impostato, consente di coniugare **l'indipendenza proprietaria dell'azienda**, con l'acquisizione dei vantaggi derivanti dall'appartenenza ad un gruppo imprenditoriale.

In questa ottica si spiega il frequente intervento del legislatore, che ha modificato continuamente la normativa, in particolare con lo scopo di dare maggiore consistenza giuridica all'alleanza tra le imprese partecipanti alla Rete, anche consentendo la possibilità di attribuirgli soggettività giuridica.

Questa possibilità ha creato però qualche perplessità operativa, comportando una sorta di sovrapposizione tra l'istituto della Rete ed i modelli societari e consorziali già esistenti. Va quindi salutato positivamente l'intervento dell'**Agenzia delle Entrate**, che, **con la circolare 20/E del 18 giugno 2013**, ha provveduto a dare indicazioni chiare in materia di gestione contabile e fiscale di

¹ La legge 9 aprile 2009, n. 33, ha convertito in legge, con modificazioni, il Decreto Legge 10 febbraio 2009, n. 5, recante misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi (cd. Decreto Incentivi). Essa è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2009.

² Le precedenti modifiche erano state operate dall'art. 1 della legge 99/2009, dall'art. 42, della legge 122/2010, e dall'art. 45 della legge 134/2012.

³ La Legge 17 dicembre 2012, n. 221 ha convertito in legge, con modificazioni, il Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179, recante ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese (cd. Decreto Sviluppo-bis). Essa è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 208 del 18 dicembre 2012.

una Rete di imprese, che variano in funzione dell'attribuzione o meno della soggettività giuridica alla Rete stessa.

Con questa nota si intendono quindi chiarire le questioni che il professionista deve affrontare con le proprie imprese clienti, intenzionate ad attivare una Rete.

E' bene precisare fin dall'inizio che le questioni a cui si fa riferimento, che consistono nella decisione delle modalità organizzative e di funzionamento di una Rete, comportanti implicazioni di natura contabile e fiscale, devono essere affrontate al momento di stendere il contratto, e non dopo.

D'altro canto, **la Rete non è un modello societario disciplinato dal codice civile**, con la conseguenza che se non vengono disciplinate nel contratto specifiche fattispecie (es. i meccanismi di fatturazione, la responsabilità delle azioni condotte a nome della Rete), non si possono poi risolvere le problematiche che dovessero sorgere nel corso delle attività di rete, facendo ricorso al codice civile per capire come comportarsi (es. in occasione dell'individuazione della responsabilità), come invece è possibile nel caso delle società.

In altre parole, bisogna immaginare, al momento di scrivere il contratto di rete, tutte le possibili situazioni che si potranno creare nello svolgimento delle attività di rete, ed individuare le regole da applicare a ciascuna possibile evenienza.

- **Le diverse impostazioni giuridiche della Rete**

Come ricorda la stessa circolare 20/E del 2013 dell'Agenzia delle Entrate, la Rete di imprese può assumere 3 diverse configurazioni:

- 1) Rete con soggettività giuridica (cd. Rete-soggetto);
- 2) Rete senza soggettività giuridica, e con soggetto esecutore (o organo comune⁴) che ha la rappresentanza delle imprese aderenti (cd. Rete-contratto con rappresentanza);
- 3) Rete senza soggettività giuridica, e con soggetto esecutore che non ha la rappresentanza delle imprese aderenti (cd. Rete-contratto senza rappresentanza).

Di seguito, vengono chiarite queste 3 possibili impostazioni della Rete, prima di procedere con le considerazioni sulle modalità di gestione contabile e fiscale di questa forma di collaborazione imprenditoriale, che saranno evidentemente diverse a seconda della configurazione della Rete.

1) La Rete con soggettività giuridica

Per creare una Rete con soggettività giuridica, occorre il rispetto di alcune condizioni:

- 1) la presenza di un fondo patrimoniale;
- 2) l'indicazione di una sede (e di una denominazione) della Rete;
- 3) l'individuazione di un soggetto esecutore (o organo comune);

⁴ In questa nota si usano indistintamente i termini "soggetto esecutore" e "organo comune", che vanno considerati sinonimi, per rappresentare colui che si fa carico di attuare le attività previste dal programma di rete. D'altronde la definizione giuridica di tale incaricato è, come precisato dalla lettera e), del comma 4-ter, dell'art. 3, della legge 33/2009, "il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso". Come si vede, sia soggetto esecutore, sia organo comune, possono essere termini rappresentativi di colui che si occupa di attuare il contratto di rete.

4) la volontà delle imprese aderenti di far acquisire la soggettività giuridica alla Rete.

Sebbene il comma 4-quater, dell'art. 3, della legge 33/2009, faccia riferimento solo alla prima condizione, affermando che *“se è prevista la costituzione del fondo comune, la rete può iscriversi nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede; con l'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sua sede la rete acquista soggettività giuridica”*, dalla lettura del testo emerge in tutta evidenza anche la necessità della seconda condizione, mentre la terza condizione trova la sua base nella lettera e), del comma 4-ter, dell'art. 3, della legge 33/2009, essendovi lì statuito che *“L'organo comune agisce in rappresentanza della rete, quando essa acquista soggettività giuridica...”*.

La quarta condizione risulta dal fatto che la legge usa il termine **“può”, e non “deve”**, per cui spetta alle imprese che costituiscono la Rete decidere, pur in presenza di un fondo patrimoniale (e di un soggetto esecutore), se attribuire o meno soggettività giuridica alla Rete. Questa volontà di attribuire soggettività alla Rete si concretizza poi con l'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese della provincia in cui è collocata la sede della Rete (in alternativa alla procedura descritta dal comma 4-quater, che richiede l'*“iscrizione [del contratto di rete] nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante”*).

Trovata conferma della necessità di rispettare le 4 condizioni sopra richiamate, è opportuno soffermarsi su alcune di esse.

Per quanto riguarda il soggetto esecutore è bene ricordare che nell'esperienza operativa, esso può essere uno dei seguenti soggetti:

- a) un'impresa della Rete (cd. azienda leader);
- b) un professionista;
- c) una società esterna già esistente;
- d) una società creata ad hoc dalle imprese partecipanti.

Non è questa la sede per valutare i pro e i contro di ciascuna di queste ipotesi, ma al di là della scelta del soggetto a cui attribuire il compito di attuare le attività di rete, è bene ribadire che esso agirà necessariamente in nome e per conto della Rete, come esplicitamente ricordato dalla citata lettera e) del comma 4-ter, svolgendo quindi una funzione sostanzialmente analoga a quella dell'amministratore di una società. In questo caso pertanto, nessuna impresa aderente alla Rete, che non sia il soggetto esecutore, può compiere atti a nome e per conto della Rete.

Per quanto concerne il fondo patrimoniale, si rammenta che la sua disciplina si trova nel numero 2) e nella lettera c) del comma 4-ter.

Nel numero 2) si afferma che *“al fondo patrimoniale comune si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 2614 e 2615, secondo comma, del codice civile; in ogni caso, 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”*, mentre nella lettera c), parlando del programma di rete, quale contenuto del contratto, si precisa che *“qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, [vanno indicati] la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo”*.

Prima di passare a illustrare queste disposizioni, è importante sottolineare come l'opzionalità del fondo patrimoniale sia effettiva, come prefigurato dalla stessa norma. Infatti, non va dimenticato che si possono costituire Reti per finalità di semplice scambio, tra le imprese aderenti, di informazioni (es. di natura tecnica o commerciale), o di prestazioni (es. di beni e servizi), circostanze che, non determinando un'attività esterna, non richiedono risorse finanziarie, e quindi nessun fondo patrimoniale.

Non solo, ma anche in presenza di un'attività esterna, che comporta costi (oltre ad eventuali ricavi di Rete), il fondo patrimoniale non è strettamente necessario, potendosi prevedere un meccanismo di ripartizione dei costi (e dei ricavi) alla stregua di quanto avviene nei condomini, ossia suddividendo tali costi (e ricavi), secondo regole indicate nel contratto, tra le imprese aderenti alla Rete. Sulle modalità operative di un'impostazione di questo tipo si parlerà però successivamente, in occasione della gestione contabile di una rete.

Passando ora alla disciplina **del fondo patrimoniale**, si segnala che le norme codicistiche a cui rinvia il punto 2 del comma 4-ter sono quelle che disciplinano il fondo consortile. Per la precisione **l'art. 2614 c.c.**, stabilisce che i contributi dei consorziati ed i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo consortile, e che per la durata del consorzio i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo, ed i creditori particolari dei consorziati non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo. Il secondo comma **dell'art. 2615 c.c.**, concernente la responsabilità verso i terzi del consorzio, precisa che per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati, rispondono questi ultimi, solidalmente con il fondo consortile. In caso d'insolvenza nei rapporti tra i consorziati, il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote.

Quest'ultima disposizione è però integrata da una ulteriore disposizione esplicita (*"i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune"*), secondo la quale i terzi non possono rivalersi sul patrimonio delle imprese aderenti, quando i contratti (e le conseguenti obbligazioni) sono sottoscritti dall'organo comune, in attuazione del programma di rete.

Questa disposizione è però di difficile applicazione pratica, oltre che contraria ai principi dell'ordinamento giuridico. Si rileva infatti che il comma 4-ter parla di "soggettività giuridica", e non di "personalità giuridica", concetto, quest'ultimo, che si attribuisce alle società di capitali (Spa, Srl, e di fatto cooperative), e che comporta il vantaggio per i soci di tali società di non dover rispondere per le obbligazioni assunte dalla società. Invece, come è noto, le società di persone (es. Snc, Sas), pur avendo soggettività giuridica, non hanno personalità giuridica, ed i soci infatti rispondono con il proprio patrimonio per le obbligazioni sociali.

La disposizione in commento creerebbe quindi un ingiustificato vantaggio per le imprese aderenti ad una Rete con soggettività giuridica, consistente nella limitazione della responsabilità per le obbligazioni assunte dalla Rete, rispetto alle imprese titolari di una quota in una società di persone, le quali non godrebbero della stessa limitazione di responsabilità per gli atti della società di persone.

Di conseguenza, dato che la legge fa riferimento esplicito, per quanto riguarda la Rete, al termine di "soggettività giuridica", e non a quello di "personalità giuridica", ne consegue che le imprese aderenti alla Rete potrebbero dover rispondere per gli atti di chi agisce per conto della Rete, anche

se il comma 4-ter, dell'art. 3, della legge 33/2009, stabilisce che *"i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo comune"*.

Va poi sottolineato come questa esenzione di responsabilità sia indipendente, secondo una lettura letterale della norma, dalla soggettività giuridica della Rete, dipendendo solo dalla presenza del fondo patrimoniale del soggetto esecutore. Sarebbe quindi difficile ritenere che una regola sistemica dell'ordinamento giuridico possa essere contraddetta da una specifica norma di legge. Bisognerà vedere, in caso di controversie, come i giudici decideranno sulla effettiva limitazione di responsabilità riconosciuta dalla disciplina della Rete alle imprese ad essa partecipanti.

In questo contesto si inserisce una ulteriore problematica, derivante dal fatto che per i terzi può essere difficile capire se un atto effettuato da un soggetto esecutore, che può essere un'impresa leader della Rete, oppure un professionista, o ancora un'azienda terza, sia attribuibile alla Rete (con la conseguenza che i terzi si potranno rivalere solo sul fondo patrimoniale), oppure alla normale attività di business del soggetto esecutore (con la conseguenza che in questo caso si potranno rivalere sul patrimonio di quest'ultimo), visto che l'esistenza della Rete, in assenza di soggettività giuridica, potrebbe non essere nota ai terzi.

Dunque per i terzi, la disposizione, che limita la responsabilità di chi opera per la Rete al valore del fondo patrimoniale, potrebbe costituire un ostacolo al normale svolgimento degli affari, in quanto sarebbe difficile per i terzi indagare se l'operazione (es. la sottoscrizione di un contratto), dalla quale derivano delle obbligazioni, non ricadono su chi la ha attivata (come era lecito attendersi), bensì su un fondo patrimoniale di una Rete (di cui sarebbe normale ignorare l'esistenza), per il quale non è neppure prevista una misura minima legale di capitalizzazione.

In conclusione, sarà la giurisprudenza a determinare l'effettiva validità di queste specifiche disposizioni della disciplina sulle reti di imprese.

La regolamentazione del fondo patrimoniale contenuta nella lettera c) comporta **la necessità di determinare in sede contrattuale la natura dei conferimenti delle imprese aderenti**, che possono essere:

- 1) in denaro;
- 2) in natura.

E' ovvio che questa seconda soluzione presenta il problema della valorizzazione dei conferimenti in natura dati dalle varie imprese aderenti. Se questi conferimenti sono disomogenei (es. personale, attrezzature, know how), è assolutamente fondamentale indicare i criteri di valutazione, eventualmente da porre in allegato al contratto di rete.

A questo proposito è consigliabile fare riferimento alla disciplina dei conferimenti delle Spa, in particolare agli artt. 2343 e 2343-ter⁵ c.c., che regolamentano la stima dei conferimenti in natura

⁵ L'art. 2343 c.c. prevede che i soci, che conferiscono beni in natura o crediti, devono presentare la relazione giurata di un esperto, designato dal Tribunale nella cui circoscrizione ha sede la società, contenente:

- a) la descrizione dei beni o dei crediti conferiti;
- b) l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello attribuito a ciascuno di essi (ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo);
- c) i criteri di valutazione seguiti.

nel caso delle società per azioni. Possono risultare utili anche le regole previste per i conferimenti in natura nelle Srl, contenute nell'art. 2464⁶ c.c..

Infine, per quanto riguarda le regole di gestione del fondo patrimoniale, si dovrà decidere in che modo, e con quale procedura decisionale, sia possibile utilizzare le risorse del fondo, e le modalità di rendicontazione. Anche per questi aspetti vi è grande libertà decisionale per le imprese aderenti, ferma restando la necessità di scrivere tali regole con chiarezza in un'apposita clausola del contratto di rete.

b) La Rete senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che ha la rappresentanza

Qualsiasi Rete di impresa può non avere soggettività giuridica, anche in presenza di un fondo patrimoniale e di un soggetto esecutore. Non vi sono quindi condizioni per l'assenza di soggettività giuridica.

Occorre invece che in questa seconda configurazione di Rete, basandosi su un soggetto esecutore che abbia la rappresentanza delle imprese aderenti (ma non della Rete, non avendo questa soggettività giuridica), vi sia nel contratto di Rete una specifica clausola che attribuisca al soggetto esecutore questa rappresentanza. A questo riguardo va subito detto che il testo letterale della norma (sempre il comma 4-ter) sembra circoscrivere tale rappresentanza solo a specifiche circostanze, ossia *“nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito e in quelle inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento, nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza”*. Data però la finalità generale dell'istituto della rete di imprese, dichiarata dalla stessa legge, che è quella di consentire agli imprenditori di *“accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato”*, si può ragionevolmente ritenere che questo elenco di situazioni in cui può essere esercitata la rappresentanza da parte del soggetto esecutore non sia limitante dell'attività di rete, e quindi l'elenco sopra riportato, indicato dal legislatore, vada considerato solo a titolo esemplificativo, e non limitativo degli ambiti di rappresentanza che il soggetto esecutore può svolgere.

Un aspetto da chiarire per quanto concerne la rappresentanza riguarda la forma che deve avere la sua attribuzione al soggetto esecutore da parte delle imprese aderenti, da riportare in un apposito articolo del contratto di rete.

Va detto che la soluzione prefigurata nella disciplina precedente del contratto di rete (ossia prima della riforma della legge 134/2012) poteva essere in molti casi valida. Si fa riferimento al contratto

La relazione va poi allegata all'atto costitutivo.

L'art. 2343-ter c.c. indica alcuni casi di esenzione dall'obbligo di presentazione della relazione di valutazione dei conferimenti in natura, ovvero i valori mobiliari, gli strumenti del mercato monetario, i beni in natura ed i crediti già valutati. Il socio conferente questi beni deve però presentare la documentazione relativa al valore attribuito ai conferimenti, e al bilancio approvato da non oltre un anno o alla valutazione di non oltre 6 mesi (ma solo per i conferimenti di beni e di crediti).

⁶ L'art. 2464 c.c. afferma, tra le altre cose, che il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fidejussione bancaria. Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255, che disciplinano, rispettivamente, rischi e garanzie delle cose conferite in proprietà, e il conferimento di crediti.

di mandato, che è disciplinato **dagli artt. 1703-1730 c.c.**, in cui il soggetto esecutore ha il ruolo di mandatario, e le imprese aderenti quello di mandanti. Il vantaggio di questa impostazione è che il codice civile costituisce un'utile guida per definire anche poteri e doveri del soggetto esecutore, nella sua veste di mandatario. Inoltre il codice civile potrebbe rappresentare anche il riferimento per le cause di revoca dell'incarico al soggetto esecutore, fermo restando la libertà delle parti di stabilirne di ulteriori, o di diverse.

Dunque, anche se la legge non prevede più l'applicazione dello schema del mandato, al tempo stesso non lo vieta, e quindi nulla impedisce di fare ricorso a questa impostazione del rapporto tra soggetto esecutore e imprese partecipanti alla Rete.

c) La Rete senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che non ha la rappresentanza

L'ultima configurazione della Rete, quella senza soggettività giuridica e con soggetto esecutore che non ha la rappresentanza, oltre a non richiedere nessuna condizione, non presenta neppure limitazioni operative.

Basta infatti considerare cosa succede quando il soggetto esecutore opera a favore della Rete con le **2 modalità**:

- 1) con la rappresentanza delle imprese aderenti, e quindi agendo a nome e per conto di esse;
- 2) senza la rappresentanza delle imprese aderenti, e quindi agendo a nome proprio, ma per conto delle imprese aderenti.

In entrambi i casi possono essere firmati contratti, con l'unica differenza che nel primo caso essi saranno intestati direttamente alle imprese della Rete, mentre nel secondo caso essi saranno intestati al soggetto esecutore, privo di rappresentanza delle imprese della Rete, fermo restando che gli effetti del contratto dovranno essere trasferiti alle imprese della Rete, secondo le regole stabilite nel contratto di rete.

Come già ricordato, tale scelta non sussiste quando la Rete ha soggettività giuridica, tenuto conto che la legge stabilisce che *"l'organo comune agisce in rappresentanza della Rete, quando essa acquista soggettività giuridica"*. Invece la scelta di impostazione esiste quando la Rete non ha soggettività. Infatti, sempre la medesima norma dichiara che *"l'organo comune agisce in rappresentanza della rete ... in assenza della soggettività, degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, salvo che sia diversamente disposto nello stesso"*. Dunque, vi è libertà di decidere se attribuire o meno la rappresentanza delle imprese aderenti al soggetto esecutore, e, in caso positivo, se attribuirla collettivamente, oppure anche a livello di singolo imprenditore partecipante al contratto di rete.

La scelta tra un modello (Rete con rappresentanza) e l'altro (Rete senza rappresentanza) richiede la valutazione di diverse circostanze (affidabilità del soggetto esecutore, tipo di attività da svolgere, ecc.). Certamente, attribuire la rappresentanza ad un terzo è sempre una questione da valutare con attenzione, in quanto la firma messa dal rappresentante (in questo caso il soggetto esecutore) impegna inevitabilmente il rappresentato, con possibili ovvie conseguenze. D'altro canto, la rappresentanza non è sempre necessaria per operare con i terzi (e quindi vendere e comprare), in quanto lo può fare tranquillamente il soggetto esecutore a nome proprio, fermo restando che esso è contrattualmente impegnato a trasmettere i risultati della propria attività alle

imprese aderenti, nei termini stabiliti dal contratto, visto che, in qualità di mandatario, o comunque di soggetto incaricato di svolgere determinate attività, esso agisce per conto delle imprese della Rete.

La scelta del modello di Rete avrà comunque implicazioni sull'individuazione delle corrette modalità di gestione contabile e fiscale di questa aggregazione imprenditoriale, che costituisce l'oggetto dei prossimi paragrafi.

- **La gestione contabile di una Rete**

La gestione contabile di una Rete si concretizza in 2 attività, che sono le stesse di un qualsiasi operatore economico:

- a) la fatturazione;**
- b) la rendicontazione.**

In materia di fatturazione vi sono 3 opzioni:

- 1) la fatturazione è in capo alla Rete;
- 2) la fatturazione è in capo al soggetto esecutore, che ha la rappresentanza delle imprese partecipanti;
- 3) la fatturazione è in capo alle imprese partecipanti.

Il primo caso è quello applicabile quando la Rete ha soggettività giuridica, e sarà dunque il soggetto esecutore ad emettere (e ricevere fatture) a nome e per conto della Rete, al pari di quanto avviene nelle società, dove l'amministratore (o chi per lui) provvede a gestire la fatturazione, e la conseguente contabilità della società. I terzi, in sostanza, interagiranno solo con la Rete.

Nel secondo caso, che è quello di una Rete senza soggettività giuridica, e con soggetto esecutore che ha la rappresentanza delle imprese aderenti, succederà che i terzi avranno come interfaccia operativo il soggetto esecutore, il quale a nome e per conto delle imprese aderenti, effettuerà le operazioni. In questo caso, però, i terzi, pur interfacciando il soggetto esecutore, si troveranno ad interagire dal punto di vista della fatturazione e dei pagamenti direttamente con le imprese aderenti.

Il terzo caso si applica alla Rete priva di soggettività giuridica e di un soggetto esecutore che non ha la rappresentanza delle imprese partecipanti. In questo caso i terzi interagiranno, anche dal punto di vista della fatturazione e dei pagamenti, solo con il soggetto esecutore, pur essendo consapevoli che esso agisce per conto delle imprese della Rete.

Un esempio potrà chiarire questi meccanismi. Immaginiamo che una Rete sia nata per vendere al mercato un prodotto completo, frutto del contributo di ciascuna impresa della Rete, come può essere il caso di una cucina, che diventa una ulteriore fonte di ricavi per le quattro imprese della Rete che vendono, rispettivamente, sedie, tavoli, scaffali e elettrodomestici. I clienti che acquisteranno la cucina riceveranno tutti delle fatture, la cui intestazione ed importi varieranno a seconda della configurazione della Rete.

Nella prima ipotesi il cliente riceverà dal soggetto esecutore per la cucina acquistata una fattura intestata alla Rete, ad esempio, di 3.000 euro, pari al valore della cucina. Nel secondo caso il cliente riceverà un bouquet di fatture, ciascuna da una singola impresa della Rete, il cui importo complessivo sarà di 3.000 euro. Nel terzo caso la fattura sarà intestata, sempre per 3.000 euro, al soggetto esecutore.

Dal punto di vista della contabilizzazione, succederà che nel primo caso la fattura sarà registrata nella contabilità della Rete come ricavi, e andrà quindi a contribuire agli eventuali utili della Rete (che saranno poi distribuiti tra le imprese della Rete secondo le regole riportate nel contratto). Nel secondo caso sarà il contratto (o un accordo ad esso allegato) a determinare l'importo che ciascuna impresa dovrà riportare nella fattura (per il componente della cucina fornito), mentre nel terzo caso vi potrà essere sempre una contabilità della Rete, ma intestata al soggetto esecutore, le cui voci di ricavi e di costi andranno ripartite tra le imprese partecipanti, sempre secondo le regole contrattuali.

Come si vede da questo esempio, la Rete può avere una totale capacità di interagire con i terzi, anche in assenza di soggettività giuridica e di un soggetto esecutore che abbia la rappresentanza delle imprese della Rete.

Spetterà alle imprese che costituiscono la Rete decidere quale delle opzioni sia la più adatta alla loro situazione, e quindi scegliere la corretta configurazione da dare alla Rete. Certamente va riconosciuto che la prima e la terza opzione sono più comode per i clienti, mentre la seconda è più funzionale agli interessi delle imprese aderenti, che avranno un ritorno economico più immediato. Anche per il soggetto esecutore, specialmente se è un'impresa della Rete, la seconda opzione può evitare alcuni problemi, come il passaggio di un maggior flusso di denaro, che potrebbe creare incoerenze ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Come si è visto la disciplina della fatturazione presuppone anche la determinazione delle **regole di ripartizione di costi e ricavi, oppure degli utili, in caso di Rete con soggettività giuridica.**

In relazione a queste regole si può affermare, in estrema sintesi, che la ripartizione dei costi di una Rete può avvenire secondo uno sei seguenti schemi:

- 1) ripartizione uguale per tutte le imprese aderenti;
- 2) ripartizione tra le imprese aderenti in funzione di un parametro, che può essere:
 - a) la dimensione dell'azienda (es. in termini di fatturato, dipendenti, valore dell'attivo patrimoniale);
 - b) il grado di utilizzo delle attività di rete (es. il carico nei trasporti comuni, lo spazio nello stand fieristico comune, il valore del contributo al prodotto comune).

I ricavi o gli utili invece possono essere ripartiti secondo una di queste modalità:

- 1) ripartizione uguale tra le imprese della Rete;
- 2) ripartizione proporzionale al sostenimento dei costi;
- 3) ripartizione proporzionale al valore del contributo dato alla Rete.

Ciascun raggruppamento di imprese che si uniscono in una Rete sceglierà le modalità di ripartizione di costi e ricavi più adatte alla loro situazione.

Sul piano della rendicontazione, è importante tenere presente che la presenza di un fondo patrimoniale, congiuntamente alla presenza di un soggetto esecutore, comporta, ai sensi del numero 3) del comma 4-ter, l'obbligo di redigere, entro 2 mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, in caso di attività commerciale della Rete, una situazione patrimoniale, osservando, in quanto compatibili, le disposizioni relative al bilancio delle Spa⁷, e di depositare questa sorta di bilancio presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo dove la Rete ha sede.

Questo obbligo, se si intende la norma in termini letterali, è indipendente dalla soggettività giuridica della Rete, e quindi la scelta del tipo di rendicontazione (forma di bilancio delle Spa, altre forme), dipende dall'impostazione della Rete (presenza di fondo patrimoniale e soggetto esecutore), e non dalla sua configurazione (con o senza soggettività giuridica).

Spetta alle imprese aderenti alla Rete valutare quale tipo di rendicontazione sia preferibile, fermo restando che se si vogliono ridurre gli adempimenti, potrebbe essere opportuno evitare di prevedere un fondo patrimoniale, stabilendo un meccanismo di ripartizione di costi e ricavi in modo analogo a quanto avviene nei condomini, dove vi è un amministratore (che ha lo stesso ruolo del soggetto esecutore), che svolge delle attività, che determinano uscite (e raramente entrate), da ripartire tra i condomini (che sono nella stessa posizione di un'impresa aderente alla Rete).

- **La gestione fiscale di una Rete**

La circolare **dell'Agenzia delle Entrate** 20/E del 2013 ha necessariamente riconosciuto che *“La rete-soggetto, ... 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”*.

Ne consegue che la Rete con soggettività giuridica deve adempiere a tutti gli obblighi fiscali, dichiarativi e di versamento, che sono in capo a tutti gli operatori economici. Infatti, sempre la circolare dichiara che *“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”*, e dunque *“ferma 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”*.

La **Rete con soggettività giuridica è quindi soggetta all'imposta sul reddito delle società (Ires)**, costituendo *“una organizzazione non appartenente ad altri soggetti”*, ai sensi dell'art. 73, comma 2, del Tuir⁸.

⁷ Contenute negli artt. 2423 e seguenti del codice civile.

⁸ Infatti, la disposizione statuisce che *“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”*.

Essa viene classificata dall’Agenzia delle Entrate come ente “diverso dalle società”, che può essere commerciale, oppure non commerciale, a seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale o esclusiva.

Nel primo caso (ente commerciale, di cui alla lettera b, del comma 1, dell’art. 73, del Tuir) sono applicabili le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti, di cui agli artt. 81 e seguenti del Tuir, mentre nel secondo caso (ente non commerciale, di cui alla lettera c, del comma 1, dell’art. 73, del Tuir), ossia di esercizio di attività commerciale in via secondaria, si rendono applicabili, ai fini della quantificazione della base imponibile reddituale, le disposizioni relative agli Enti non commerciali residenti, di cui agli artt. 143 e seguenti del Tuir.

La Rete con soggettività giuridica è sottoposta anche all’Irap, come ricorda la circolare 20/E del 2013. In merito alla determinazione della base imponibile Irap, l’Agenzia delle Entrate specifica che qualora la Rete con soggettività giuridica rientri tra gli enti commerciali, si rendono applicabili le disposizioni dell’art. 5 del D.Lgs. 446/97, mentre nel caso in cui la Rete con soggettività giuridica si configura come un ente non commerciale, allora si applicano le disposizioni recate dall’art. 10 del D.Lgs. 446/97.

Per quanto riguarda l’Iva, l’Agenzia delle Entrate conferma che la Rete con soggettività giuridica deve avere un numero di partita Iva, e nella dichiarazione di inizio attività per l’attribuzione di partita Iva, si deve utilizzare, nel modello AA7/10, il codice “59 – Rete di imprese”, per l’indicazione della natura giuridica. Inoltre, la Rete con soggettività giuridica deve effettuare i conseguenti adempimenti contabili, rientrando tra i soggetti di cui all’art. 13 del D.P.R. 600/73, che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. La Rete con soggettività giuridica che si configura come ente commerciale deve tenere le scritture contabili ai sensi degli artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. 600/73, mentre la Rete con soggettività giuridica configurabile come ente non commerciale, deve, ai sensi dell’art. 20 del D.P.R. 600/73, provvedere alla tenuta delle scritture contabili, di cui agli artt. 14, 15 e 16, solo relativamente all’eventuale attività commerciale esercitata.

Infine la circolare 20/E del 2013 ricorda che **i conferimenti al fondo patrimoniale della Rete sono soggetti all’imposta di registro**, che varia a seconda che la Rete abbia o meno soggettività giuridica, e svolga o no attività commerciale o agricola.

Altro capitolo affrontato dalla circolare 20/E è quello dei rapporti tra le imprese partecipanti e la Rete, che l’Agenzia delle Entrate considera rapporti di natura partecipativa analoghi a quelli esistenti tra soci e società. Con il conferimento al fondo patrimoniale della Rete con soggettività giuridica, 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 con soggettività giuridica, che rileverà, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente, sia fiscalmente. Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate 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.

Per quanto concerne **le Reti prive di soggettività giuridica**, l’Agenzia delle Entrate ribadisce quanto già affermato con la circolare 4/E del 15/2/2011, ossia *“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”*, e conferma quanto dichiarato con la risoluzione n. 70/E del 30/6/2011, ovvero 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.

Ne consegue che con la Rete priva di soggettività giuridica, e con soggetto esecutore dotato di rappresentanza delle imprese aderenti, gli atti posti in essere da esso, e quindi nominalmente dalla Rete, **producono i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive delle imprese partecipanti**. In questo caso la circolare 20/E del 2013 precisa che 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.

Nella Rete, priva di soggettività giuridica, e di un soggetto esecutore dotato di poteri di rappresentanza, gli effetti ricadono direttamente sul soggetto esecutore, fermo restando l’impegno contrattuale di quest’ultimo a ribaltare tali effetti alle imprese partecipanti alla Rete. Infatti, l’Agenzia delle Entrate ricorda che in tale situazione *“gli eventuali atti posti in essere dalle singole imprese o dall’impresa capofila [ossia il soggetto esecutore] 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”*.

In questa terza configurazione di Rete, ciascuna impresa aderente farà concorrere alla formazione del proprio risultato di periodo i costi che ha sostenuto e i ricavi che ha realizzato attraverso la Rete. 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.

Delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all’Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Prof. Massimiliano Di Pace

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti