

La "Gestione fiscale" delle tipologie di contratti di rete

Posted by Luca Santi on 9 February 2016 at 12:00 AM

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.

Con il presente intervento si vuole fare il punto sullo stato dell'arte della disciplina fiscale dei contratti di rete, rimandando al link <http://www.ascheri.net/category/fisco/> per un approfondimento giuridico sul tema. Va ricordato che attualmente vi è una duplice possibilità per poter sottoscrivere un contratto di rete che può avere 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").

La rete-contratto

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, né l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso.

Questa impostazione è stata, poi, confermata con la risoluzione n. 70/E del 30 giugno 2011, con la quale è stato chiarito che alla rete contratto può essere attribuito un proprio codice fiscale, in considerazione del fatto che l'iscrizione all'Anagrafe tributaria è consentita anche alle organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica. Il codice fiscale, infatti, può essere attribuito in base all'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 605 – secondo cui possono essere iscritte all'Anagrafe tributaria le organizzazioni di persone o di beni prive di personalità giuridica – che non ne esclude quindi la specifica fattispecie.

La fiscalità nella rete-contratto

Ai fini fiscali, la rete contratto ragiona per "trasparenza": in sostanza si ha 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.

Pertanto 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.

La rete-soggetto

La rete-soggetto per effetto dell'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede, costituisce un soggetto "distinto" dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto: la rete soggetto è in grado di realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili

In sostanza la rete diventa un autonomo soggetto passivo di imposta con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti ex lege in materia di imposte dirette ed indirette.

In pratica, quindi, 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.

La fiscalità nella rete-soggetto

Le reti dotate di soggettività giuridica sono soggette all'IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del TUIR, 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 va annoverata fra una organizzazione non appartenente ad altri soggetti, nei confronti della quale il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma.

Pertanto le reti soggetto rientrano 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.

Luca Santi

Dottore Commercialista in Verona

luca.santi@studiosanti.co.uk