



Roma, 14 aprile 2011

Direzione Centrale Normativa

***Oggetto: Articolo 42, decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con
modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 – Reti di imprese***

INDICE

PREMESSA	3
1. IL CONTRATTO DI RETE.....	4
2. PRESUPPOSTI PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE	5
2.1 Imprese interessate.....	6
2.2 Accantonamento a riserva e destinazione dell'utile.....	7
2.3 Asseverazione del programma di rete.....	9
3. INVESTIMENTI	10
3.1 Nozione	10
3.2 Termine di effettuazione.....	11
4. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	12
5. TERMINE DEL REGIME DI SOSPENSIONE.....	13
5.1 Adesione alla rete	14
5.2 Utilizzo della riserva	14
6. ASPETTI PROCEDURALI	16
6.1 Presentazione della comunicazione	16
6.2 Indicazione del risparmio d'imposta.....	16
6.3 Ripartizione delle risorse disponibili.....	18
7. PRIMA APPLICAZIONE	19
8. CONTROLLI.....	20

PREMESSA

Le reti di imprese sono costituite dall'insieme delle imprese che aderiscono a un "contratto di rete", sia per originaria sottoscrizione, sia per adesione successiva.

Il "contratto di rete" è stato originariamente introdotto nell'ordinamento per effetto dei commi 4-*ter* e 4-*quater* dell'articolo 3 del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

Successivamente, l'articolo 42 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (di seguito *decreto*), ha apportato significative novità alla disciplina civilistica dell'istituto, sostituendo i commi 4-*ter* e 4-*quater* dell'articolo 3 del d.l. n. 5 del 2009, e ha contemporaneamente istituito un'agevolazione fiscale in favore delle imprese aderenti a un contratto di rete, subordinandone l'efficacia all'autorizzazione della Commissione europea.

La Commissione europea, con decisione C(2010)8939 def. del 26 gennaio 2011 ha ritenuto che la misura fiscale in esame non costituisca aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

La norma agevolativa ha per obiettivo il completamento del programma comune di rete previsto nel contratto e a tal fine istituisce un regime di sospensione di imposta sugli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati al fondo patrimoniale per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma stesso, che abbia ottenuto la preventiva asseverazione da parte degli organismi abilitati. Il regime di sospensione d'imposta cessa nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite, salvo il verificarsi di eventi interruttivi della sospensione.

Con la presente circolare vengono dati i primi chiarimenti sui presupposti per accedere all'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 42 del *decreto* in favore delle imprese aderenti a un contratto di rete.

1. IL CONTRATTO DI RETE

La disciplina civilistica del contratto di rete ha un'evidente rilevanza per l'applicazione dell'agevolazione in esame e, pertanto, se ne richiamano di seguito gli elementi principali.

Il comma 4-ter dell'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2009 stabilisce che *“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”* (primo periodo).

Elemento essenziale del “contratto di rete” è il *“programma comune di rete”*, sulla base del quale gli imprenditori *“si obbligano ... a collaborare in forme e 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”* (secondo periodo). Sebbene l'istituzione del fondo patrimoniale comune e la nomina dell'organo comune non costituiscano elementi essenziali ai fini della validità di un contratto di rete, per quanto si dirà nel seguito deve ritenersi che solo le imprese aderenti a contratti di rete che prevedano l'istituzione del fondo patrimoniale comune possono accedere all'agevolazione fiscale.

A completamento delle indicazioni di principio, il comma 4-ter stabilisce, alle lettere da a) a f), il contenuto puntuale del contratto di rete. In particolare, in base alla lettera c) il contratto di rete deve indicare *“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 al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo". La medesima lettera c) precisa altresì che *"se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile ..."*.

2. PRESUPPOSTI PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE

Il fine ultimo della norma è di incentivare l'effettivo compimento del programma comune di rete da parte delle imprese aderenti al contratto di rete. Per raggiungere tale fine la norma agevola gli investimenti realizzati per il completamento del programma stesso.

In particolare, l'articolo 42, comma 2-*quater*, del *decreto* stabilisce che fino al periodo di imposta in corso 31 dicembre 2012 le imprese aderenti a un contratto di rete, per accedere all'agevolazione, devono accantonare ad apposita riserva una quota degli utili di esercizio destinandoli al fondo patrimoniale comune (o al patrimonio destinato all'affare) per realizzare gli investimenti previsti dal programma comune di rete, che abbia ottenuto la preventiva asseverazione da parte degli organismi abilitati.

Il meccanismo applicativo dell'agevolazione consente comunque di fruire dell'agevolazione prima della realizzazione degli investimenti, al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma in esame: adesione al contratto di rete; accantonamento e destinazione dell'utile dell'esercizio; asseverazione del programma di rete.

Si precisa fin d'ora che tali presupposti devono sussistere al momento della fruizione dell'agevolazione, vale a dire, come stabilisce il comma 2-*quinquies*, al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili, salvo quanto si dirà al par. 7 con riguardo al primo periodo di imposta di applicazione della misura.

La realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete, nei termini indicati al successivo par. 3.2, può avvenire dopo la fruizione dell'agevolazione, purché entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la destinazione dell'utile.

Sotto il profilo temporale, l'agevolazione si applica agli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012. Quanto sopra si desume dalla previsione del comma 2-*quinquies* che impone la fruizione dell'agevolazione nei limiti degli stanziamenti previsti per gli anni 2011, 2012 e 2013, e dal riferimento fatto dal comma 2-*quater* al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012 quale ultimo periodo di imposta agevolabile.

2.1 Imprese interessate

Beneficiarie dell'agevolazione in esame sono le *“imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete”*. Possono quindi accedere all'agevolazione sia le imprese che hanno originariamente sottoscritto un contratto di rete, sia le imprese che hanno aderito a un contratto di rete già esistente¹, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dalla tipologia di attività svolta o dal settore economico di riferimento, nonché dalla localizzazione territoriale.

In particolare, per quest'ultimo profilo, sono ammesse sia le imprese residenti, sia le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Per il profilo contabile, visto che il meccanismo di applicazione del beneficio fiscale previsto dal comma 2-*quater* presuppone la determinazione dell'utile d'esercizio e il suo accantonamento ad *“apposita riserva”*, gli imprenditori individuali e le società di persone che rientrano nei limiti del regime di contabilità semplificata possono accedere all'agevolazione integrando le

¹ Tale prescrizione è coerente con il comma 4-*ter* dell'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2009 secondo cui il contratto deve indicare: a) il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante *“per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva”*.

scritture contabili previste dall'articolo 2217, secondo comma, del codice civile con apposito prospetto da cui dovranno risultare la destinazione a riserva dell'utile d'esercizio e le vicende della riserva².

Quanto alla data di perfezionamento dell'adesione ai fini dell'agevolazione in esame, si evidenzia che in base all'articolo 3 del d.l. n. 5 del 2009 il contratto di rete, da redigere “*per atto pubblico o per scrittura privata autenticata*” (comma 4-ter), è “*soggetto a iscrizione nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante*” e l'efficacia “*inizia a decorrere da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari*” (comma 4-quater). Il descritto regime di pubblicità è dunque prescritto a fini di efficacia del contratto sia tra le parti, sia verso i terzi, compresa l'Amministrazione finanziaria.

Si precisa che le imprese che hanno sottoscritto contratti di rete prima dell'entrata in vigore della norma di agevolazione non sono - per questo solo motivo - escluse dall'agevolazione. I contratti preesistenti sono comunque soggetti a iscrizione nel registro delle imprese.

Rimane ferma la necessità di ottenere la preventiva asseverazione del programma di rete da parte degli organismi abilitati che effettueranno la verifica della sussistenza degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese aderenti.

2.2 Accantonamento a riserva e destinazione dell'utile

Il comma 2-quater, primo periodo, del *decreto* considera agevolabile una quota degli utili dell'esercizio “*destinati dalle imprese ... al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare ... se accantonati ad apposita riserva*”.

² Il secondo comma dell'articolo 2217 del codice civile prevede che “*L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili*”

Al riguardo, si evidenzia che, per espressa previsione normativa, l'accesso all'agevolazione in esame è consentito soltanto alle imprese aderenti a contratti di rete che abbiano previsto l'istituzione del fondo patrimoniale comune³.

Ai fini fiscali, il presupposto della destinazione di una quota degli utili al fondo patrimoniale si intende soddisfatto nei limiti dell'accantonamento della stessa quota di utile in un'apposita riserva, denominata con riferimento alla legge istitutiva dell'agevolazione in esame e distinta dalle altre eventuali riserve presenti nel patrimonio netto.

I tempi e le modalità di esecuzione dei “*conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi*” al fondo patrimoniale, di cui alla lettera c) del comma 4-ter dell'articolo 3 del d.l. n. 5 del 2009, sono quelli definiti dal contratto di rete, il cui programma comune abbia ottenuto l'asseverazione.

Il comma 2-*quater*, ultimo periodo, del *decreto* ribadisce che “*Gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare trovano espressione in bilancio in una corrispondente riserva, di cui viene data informazione in nota integrativa, e sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete*”. Al riguardo si ritiene che la disposizione richiamata, essendo inserita nel corpo della norma istitutiva dell'agevolazione, non introduca obblighi civilistici generalizzati, ma si applichi alle sole imprese che intendano accedere all'agevolazione fiscale.

L'obbligo di dare “*informazione in nota integrativa*” dell'esistenza della riserva ricorre solo per i soggetti tenuti per legge alla redazione della stessa; gli altri soggetti non sono tenuti a ulteriori adempimenti rispetto a quanto già indicato nel paragrafo 2.1.

La norma in esame prevede, infine, che “*L'importo che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, comunque, superare il limite di*

³ Quanto al patrimonio destinato all'affare, la lettera c) dell'articolo 3 del d.l. n. 5 del 2009 prevede che se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento al fondo patrimoniale comune “*può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile ...*”.

euro 1.000.000". Detto limite di 1 milione di euro 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.

Conseguentemente, l'importo agevolabile non potrà comunque eccedere il limite di 1 milione di euro per periodo di imposta, anche nell'ipotesi in cui un'impresa consegua e accantoni a riserva utili di esercizio per un ammontare superiore a detto limite.

2.3 Asseverazione del programma di rete

Il comma 2-*quater* dell'articolo 42 stabilisce che il programma comune di rete deve essere "*preventivamente asseverato*" da parte di "*organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*".

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 febbraio 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*" (articolo 3, comma 1).

Le Confederazioni di rappresentanza datoriale così individuate devono presentare all'Agenzia delle entrate la comunicazione contenente l'elenco e i dati degli organismi, espressione delle Confederazioni stesse, abilitati a rilasciare l'asseverazione. Tale comunicazione ha anche la finalità di consentire all'Agenzia delle entrate la pubblicazione, sul proprio sito internet www.agenziaentrate.gov.it, dell'elenco degli organismi abilitati (articolo 3, comma 2)⁴.

⁴ La Comunicazione del possesso dei requisiti per il rilascio dell'asseverazione del programma di rete da parte degli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale rappresentative a livello nazionale presenti nel Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro è stata approvata con

L'asseverazione è attestata 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 (articolo 4, comma 3).

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 in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto. Si tratta degli elementi e dei requisiti previsti dal comma 4-*ter* dell'articolo 3 del d.l. n. 5 del 2009.

Al riguardo si precisa che quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, del d.m. 25 febbraio 2011 - secondo cui l'asseverazione rilasciata costituisce condizione necessaria e sufficiente per la dimostrazione dell'esistenza dei requisiti richiesti per la fruizione dell'incentivo fiscale - deve intendersi riferito alla dimostrazione dell'esistenza degli elementi propri del contratto di rete, nonché dei relativi requisiti di partecipazione in capo ai sottoscrittori, oggetto di verifica preventiva da parte degli organismi asseveratori.

In altre parole, l'avvenuta asseverazione non esime le imprese dal realizzare gli altri presupposti previsti dalla norma per accedere all'agevolazione.

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 (articolo 4, comma 3)⁵.

3. INVESTIMENTI

3.1 Nozione

Il comma 2-*quater* dell'articolo 42 del *decreto* prevede che gli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati al fondo patrimoniale

provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/34839 del 14 aprile 2011, disponibile gratuitamente sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁵ Le specifiche tecniche per la trasmissione dei dati delle imprese nei cui confronti è stata rilasciata l'asseverazione sono state approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/54949 del 14 aprile 2011, disponibile gratuitamente sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

comune siano vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato.

La norma in esame, quindi, demanda al programma comune di rete un aspetto essenziale dell'agevolazione, quale l'individuazione degli investimenti che in concreto devono essere realizzati.

Ciò premesso, si ritiene che, nella realizzazione di detti investimenti, possano considerarsi ammissibili – in linea generale – i costi sostenuti per l'acquisto o l'utilizzo di beni (strumentali e non) e servizi, nonché per l'utilizzo di personale.

Possono altresì considerarsi ammissibili i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione da parte delle imprese aderenti al contratto di rete. In tal caso, rileva il costo figurativo relativo all'effettivo impiego di detti beni, servizi e personale per la realizzazione degli investimenti.

Rimane ferma la necessità di dimostrare, anche con adeguata documentazione amministrativa e contabile, che i predetti costi siano stati sostenuti per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato.

A tal riguardo, si evidenzia che l'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 febbraio 2011 ha assegnato all'Agenzia delle entrate, tra l'altro, *“la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi”*.

3.2 Termine di effettuazione

Il comma 2-*quater* prevede che gli investimenti previsti dal programma comune di rete debbano essere realizzati *“entro l'esercizio successivo”*.

La norma è diretta a tutelare l'interesse a che gli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione siano realmente investiti come previsto dal programma comune di rete e pone, per tale riscontro, il termine dell'esercizio successivo.

Al riguardo, si precisa che il termine si riferisce all'esercizio successivo a quello in cui è assunta la delibera di accantonamento degli utili dell'esercizio e non a quello di maturazione degli utili accantonati. Ad esempio, se l'assemblea delibera di accantonare l'utile il 30/04/2011, in sede di approvazione del bilancio della società al 31/12/2010, il termine di effettuazione degli investimenti corrispondenti all'utile accantonato è il 31/12/2012.

Si precisa altresì che la norma non impone anche l'obbligo di realizzare tutti gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato entro l'esercizio successivo. In altre parole, fermo restando l'impiego entro detto termine degli utili per i quali è accordato il beneficio della sospensione da imposizione, il *timing* di realizzazione degli investimenti è comunque quello previsto dal programma comune di rete asseverato.

4. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il comma 2-*quater* dell'articolo 42 del *decreto* prevede che la quota degli utili dell'esercizio, accantonati ad apposita riserva, ricorrendo gli altri presupposti, concorra 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 dell'impresa al contratto di rete.

In sostanza, la norma istituisce un regime di sospensione di imposta sugli utili dell'esercizio, al netto delle imposte di competenza, accantonati ad apposita riserva, attuato per effetto di una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi.

L'agevolazione opera ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES), con esclusione quindi dell'IRAP e, in base alle previsioni del comma 2-*quinquies*, può essere fruita "*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 accantonati, senza incidere sul calcolo degli acconti dovuti per il medesimo periodo di riferimento.

Allo stesso modo, gli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo devono essere determinati secondo le modalità ordinarie, al lordo dell'agevolazione, assumendo, cioè, come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle disposizioni agevolative.

Gli eventuali versamenti in acconto, che risultassero eccedenti al momento di determinazione del saldo per effetto dell'applicazione del regime di sospensione di imposta, generano per il contribuente un credito IRPEF/IRES utilizzabile secondo le modalità ordinarie.

5. TERMINE DEL REGIME DI SOSPENSIONE

Si rammenta che l'obiettivo perseguito dalla norma in esame è l'effettivo completamento del programma comune di rete asseverato e che a tal fine la norma agevola la realizzazione degli investimenti previsti dal programma stesso.

In tale quadro, la previsione del comma *2-quater*, secondo cui gli utili accantonati ad apposita riserva per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete *“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”*, è posta proprio a presidio del completamento del programma stesso.

Una volta completato il programma di rete, non può più verificarsi l'evento interruttivo costituito dal venir meno dell'adesione al contratto di rete e, quindi, il regime di sospensione di imposta permane fino all'esercizio in cui la riserva appositamente formata è utilizzata *“per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio”*.

Si evidenzia, inoltre, che il regime di sospensione d'imposta in esame si caratterizza, tra l'altro, per il fatto che la relativa genesi presuppone la stipula di un contratto plurilaterale. Ciò non toglie che - una volta stipulato il contratto e perfezionati gli altri presupposti per l'accesso all'agevolazione - il verificarsi di eventi interruttivi del regime di sospensione di imposta possa essere valutato anche singolarmente per ciascuna impresa aderente al contratto di rete, senza che

ne consegua automaticamente il venir meno del regime di sospensione di imposta per le altre imprese aderenti al contratto di rete.

5.1 Adesione alla rete

Il comma 2-*quater* individua quale evento interruttivo del regime di sospensione d'imposta il venir meno della "*adesione al contratto di rete*".

Per quanto in precedenza chiarito, la norma è posta a presidio del completamento del programma comune di rete asseverato e, quindi, solo in mancanza di tale completamento il venir meno dell'adesione al contratto di rete provoca il termine del regime di sospensione di imposta.

Comportano, ad esempio, il venir meno dell'adesione al contratto di rete con conseguente cessazione del regime di sospensione d'imposta:

- le ipotesi in cui sia la singola impresa a venir meno dall'adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma comune di rete, ad esempio per recesso anticipato, ma senza conseguenze sulla prosecuzione del contratto di rete per le altre imprese aderenti;

- 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.

Al verificarsi dell'evento interruttivo del regime di sospensione di imposta, 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 stesso.

5.2 Utilizzo della riserva

Il comma 2-*quater* prevede che gli utili accantonati nell'apposita riserva in sospensione d'imposta concorrano alla formazione del reddito "*nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio*".

L'utilizzo della riserva per la copertura di perdite d'esercizio è, pertanto, la sola ipotesi cui non consegue il concorso al reddito della parte utilizzata, mentre costituiscono cause interruttive del regime di sospensione altre ipotesi di utilizzo della riserva tra le quali, ad esempio, la distribuzione ai soci.

L'utilizzo della riserva per la copertura di perdite di esercizio prima del completamento del programma comune di rete non fa venir meno, di per sé, il regime di sospensione di imposta. Quest'ultimo terminerà nell'ipotesi, esaminata al paragrafo precedente, in cui viene meno l'adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma comune di rete.

La norma non prevede alcun obbligo di ricostituzione della riserva precedentemente utilizzata per la copertura di perdite d'esercizio. Pertanto, l'eventuale ricostituzione della stessa con gli utili degli esercizi successivi non ha alcun effetto sull'agevolazione in esame.

Quanto detto in merito agli effetti dell'utilizzo della riserva vale anche in caso di liquidazione di società.

Il comma 2-*quater* prevede altresì che *“Gli utili ... trovano espressione in bilancio in una corrispondente riserva ... e sono vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete”*.

Al riguardo, si precisa che il vincolo istituito dalla norma agevolativa in esame riguarda solo la parte della riserva formata con utili che non hanno concorso al reddito. Ad esempio, se è effettuato un accantonamento di 1,5 milioni di euro, a fronte del limite di 1 milione di euro per periodo di imposta, la parte di riserva composta da utili eccedenti detto limite, pari a 0,5 milioni di euro, è distribuibile senza ulteriori oneri impositivi.

Si precisa, altresì, che la riserva deve essere mantenuta in bilancio anche a seguito dell'avvenuta realizzazione degli investimenti in relazione ai quali l'utile è stato accantonato, attesa la natura di sospensione di imposta dell'agevolazione.

6. ASPETTI PROCEDURALI

Il comma 2-*sexies* demanda a un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate l’individuazione di “*criteri e modalità di attuazione dell’agevolazione*”, anche ai fini del rispetto del limite degli stanziamenti, stabiliti in misura pari a 20 milioni di euro per il 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013 dal comma 2-*quinqüies*.

6.1 Presentazione della comunicazione

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 2011/31139 del 14 aprile 2011 è stata approvata la comunicazione (modello RETI) contenente i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti ad una delle reti d’impresa, unitamente alle relative istruzioni.

La comunicazione deve essere presentata dalle imprese interessate all’Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, in riferimento a ciascuno dei periodi d’imposta interessati dall’agevolazione, nei termini indicati nel provvedimento citato. Le imprese con esercizio a cavallo dell’anno solare presentano la comunicazione entro i medesimi termini anche se l’esercizio di riferimento non è ancora chiuso⁶.

Decorso il termine ultimo di presentazione, sono prese in considerazione esclusivamente le comunicazioni contenenti eventuali rinunce, totali o parziali, all’agevolazione.

6.2 Indicazione del risparmio d’imposta

Ai fini della compilazione della comunicazione si evidenzia, in particolare, che nel quadro A va indicato:

⁶ La comunicazione è reperibile gratuitamente in formato elettronico sul sito internet dell’Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it. La comunicazione è presentata all’Agenzia delle entrate esclusivamente in via telematica direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall’Agenzia delle entrate, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni. La trasmissione telematica dei dati contenuti nella comunicazione è effettuata utilizzando il prodotto di gestione denominato “AGEVOLAZIONERETI”, reso disponibile gratuitamente dall’Agenzia delle entrate sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it a partire dal 20 aprile 2011.

- nella colonna 1, l'ammontare della quota degli utili dell'esercizio accantonati e destinati al fondo patrimoniale o al patrimonio destinato all'affare relativi al periodo d'imposta di riferimento;
- nella colonna 2, il risparmio d'imposta complessivo corrispondente alla quota degli utili indicati nella colonna 1.

L'importo da indicare nel quadro A, rigo A1, colonna 1 non può superare il limite di 1 milione di euro, anche nell'ipotesi in cui l'impresa aderisca a più di un contratto di rete.

Il risparmio dell'imposta dovuta a titolo di IRPEF o IRES, da indicare nel quadro A, rigo A1, colonna 2, della comunicazione (modello RETI), dovrà essere determinato come segue:

a) per i soggetti IRES applicando l'aliquota del 27,5% all'importo della variazione in diminuzione dal reddito d'impresa (comunque non superiore ad 1 milione di euro) corrispondente alla quota agevolabile e accantonata nell'apposita riserva;

b) per gli imprenditori individuali assumendo la differenza tra l'IRPEF relativa soltanto al reddito d'impresa (senza tener conto, quindi, di eventuali altri redditi posseduti) calcolata al lordo della variazione in diminuzione e l'IRPEF corrispondente al reddito d'impresa al netto di detta variazione (comunque non superiore ad 1 milione di euro). Ad esempio, se il reddito d'impresa senza l'accantonamento è pari a euro 1.000 e per effetto di detta variazione in diminuzione si riduce a euro 800, il risparmio d'imposta è dato dalla differenza tra l'IRPEF calcolata su euro 1.000 e l'IRPEF calcolata su euro 800; in caso di perdita il risparmio dell'imposta dovuta è determinato applicando le aliquote progressive all'importo deducibile dal reddito d'impresa, corrispondente all'importo dell'accantonamento;

c) per le società di persone (articolo 5 del TUIR) e società di capitali "trasparenti" (articolo 115 e 116 del TUIR), assumendo la somma delle minori imposte dovute da ciascun socio relative al reddito di partecipazione in dette società, computate secondo il criterio indicato sub b).

Ai fini della determinazione del risparmio d'imposta relativo all'addizionale regionale all'IRPEF, occorre applicare all'importo agevolabile l'aliquota dello 0,90 per cento o quella eventualmente maggiore fissata da ciascuna regione. Ai fini della determinazione del risparmio d'imposta relativo all'addizionale comunale all'IRPEF (dovuta soltanto se i contribuenti hanno il domicilio fiscale nei comuni che ne hanno deliberato l'istituzione), occorre applicare all'importo complessivo agevolabile l'aliquota deliberata dal comune di riferimento.

6.3 Ripartizione delle risorse disponibili

Al fine della ripartizione delle risorse, nel rispetto del limite degli stanziamenti, il provvedimento prot. n. 2011/31139 del 14 aprile 2011 precisa che l'Agenzia delle entrate determina la percentuale massima del risparmio di imposta spettante a ciascuna impresa sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziato e l'ammontare del risparmio d'imposta complessivamente richiesto, ossia con metodo proporzionale.

La percentuale del risparmio di imposta spettante sarà resa nota mediante pubblicazione sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it di appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La variazione in diminuzione del reddito d'impresa non dovrà comportare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali (ove applicabili), superiore all'importo risultante dall'applicazione della suddetta percentuale al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata all'Agenzia delle entrate.

Tale precisazione vale anche nel caso in cui la variazione in diminuzione, concorrendo a determinare una perdita riportabile secondo le regole ordinarie previste dal TUIR, comporti un risparmio di imposta in un periodo di imposta successivo.

Qualora l'importo degli utili effettivamente accantonati risulti inferiore all'importo indicato nella comunicazione (modello RETI), la percentuale del

risparmio d'imposta spettante determinata dall'Agenzia delle entrate dovrà essere applicata al risparmio d'imposta calcolato sulla base del predetto importo di utili effettivamente accantonati.

In tale ipotesi, i soggetti sono tenuti a presentare una ulteriore comunicazione contenente l'indicazione del minore importo degli utili effettivamente accantonati e del corrispondente minore risparmio d'imposta, secondo le modalità indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/31139 del 14 aprile 2011.

7. PRIMA APPLICAZIONE

Visto che il d.m. del 25 febbraio 2011, concernente l'individuazione dei requisiti degli organismi asseveratori, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 74 del 31 marzo 2011, tenuto conto dei tempi tecnici necessari per costituire gli organismi di asseverazione e del fatto che l'articolo 4, comma 3, del d.m. citato dispone il rilascio dell'asseverazione entro 30 giorni dalla richiesta, per il primo anno di applicazione dell'agevolazione sarà possibile ottenere l'asseverazione entro il 30 settembre 2011, termine di presentazione del modello UNICO 2011, in cui deve essere indicata l'agevolazione.

Inoltre, per il primo anno di applicazione dell'agevolazione, fermo restando l'accantonamento degli utili d'esercizio ad apposita riserva, 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 settembre 2011, termine di presentazione del modello UNICO 2011 in cui deve essere indicata l'agevolazione.

Nel caso descritto, il soggetto interessato dovrà effettuare il versamento del saldo delle imposte sui redditi senza tenere conto del risparmio d'imposta derivante dal regime di sospensione, ancorché abbia prenotato le risorse corrispondenti. Il medesimo soggetto, una volta integrati i presupposti entro il 30 settembre 2011 ed evidenziata l'agevolazione nel modello UNICO 2011, potrà recuperare il versamento del saldo "eccedente" secondo le modalità ordinarie.

8. CONTROLLI

L'articolo 42, comma 2-*quater* dispone che l'Agenzia delle entrate, avvalendosi dei propri poteri di accertamento e di controllo, *“vigila sui contratti di rete e sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione, revocando i benefici indebitamente fruiti”*.

L'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze declina la previsione richiamata, specificando che l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, *“può effettuare tra l'altro: a) la verifica formale dell'avvenuta asseverazione del programma, anche mediante riscontro presso gli organismi di asseverazione; b) la verifica della imputazione a riserva degli utili in sospensione di imposta e dei relativi successivi utilizzi; c) la vigilanza sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione anche in collaborazione con gli organismi di asseverazione in base a specifici accordi”*.

Tenuto conto del meccanismo applicativo dell'agevolazione, nonché delle specifiche attività di controllo previste dall'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, assumerà particolare rilievo il coinvolgimento degli organismi abilitati al rilascio dell'asseverazione del programma di rete, anche in relazione alla vigilanza da effettuare sulla realizzazione degli investimenti che hanno dato accesso all'agevolazione.

In particolare, l'attività di controllo in materia sarà diretta a verificare che le imprese che hanno fruito dell'agevolazione:

1. abbiano aderito al contratto di rete, che dovrà risultare redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata ed iscritto nel registro delle imprese, secondo quanto previsto dal comma 4-*quater* dell'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2009;
2. abbiano ottenuto l'asseverazione del programma di rete da parte degli organismi aventi i requisiti previsti dal decreto. Tali organismi, i quali attestano l'asseverazione, devono trasmettere, entro il mese di

aprile dell'anno successivo a quello della comunicazione dell'avvenuta asseverazione, in via telematica, all'Agenzia delle entrate, con le modalità stabilite dal provvedimento del 14 aprile 2011, i dati relativi alle imprese nei cui confronti è stata rilasciata l'asseverazione stessa e gli estremi della registrazione del contratto di rete avente ad oggetto il programma asseverato;

3. abbiano accantonato ad apposita riserva gli utili d'esercizio, in tal modo destinandoli al fondo patrimoniale nonché vincolando il corrispondente importo alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete. A tal fine, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, si procederà alla verifica dei suddetti presupposti anche mediante il riscontro dei dati indicati dalle imprese beneficiarie nella comunicazione (modello RETI). Si procederà, inoltre, alla verifica della effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete anche con il supporto degli organismi di asseverazione sulla base di specifici accordi.

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