

CIRCOLARE N.4/E



Direzione Centrale Normativa

Settore imposte indirette
Ufficio Adempimenti e sanzioni

Roma, 15 febbraio 2011

Prot.: 2011/25593

OGGETTO: Decreto-legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Commento alle novità fiscali - Primi chiarimenti

svolgere una nuova attività economica nel nostro Paese ma anche ai loro dipendenti e collaboratori.

L'ultimo comma dell'articolo 41, infine, delega a un decreto di natura non regolamentare del Ministero dell'economia e delle finanze tutte le necessarie disposizioni attuative del regime ivi previsto.

Tale decreto provvederà, pertanto, a disciplinare sia gli aspetti sostanziali sia quelli procedurali non espressamente regolati dalla norma in commento.

20. Reti di imprese (Articolo 42)

La disciplina sulle reti d'impresa è stata originariamente introdotta dall'articolo 3, commi da 4-ter a 4-quinquies, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33.

L'articolo 42 del *decreto* interviene in materia:

- sul piano civilistico, con i commi *2-bis* e *2-ter*, che sostituiscono rispettivamente i commi *4-ter* e *4-quater* dell'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2009, di tal che la principale fonte normativa regolatrice dell'autonomia privata in materia deve continuare a ravvisarsi nel novellato articolo 3 da ultimo citato e nelle norme ivi richiamate;
- sul piano fiscale, con i successivi commi da *2-quater* a *2-septies*, che istituiscono, in favore delle imprese che sottoscrivono o che aderiscono a un contratto di rete, una misura agevolativa a carattere temporaneo, subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Il comma 2 dell'articolo 42 dispone, inoltre, che alle reti di impresa, riconosciute in base alle previsioni dei commi successivi, “*competono vantaggi fiscali, amministrativi e finanziari, nonché la possibilità di stipulare convenzioni con l'A.B.I. nei termini definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*”.

Al riguardo si segnala che con decisione C(2010)8939 def. del 26 gennaio 2011 la Commissione europea ha ritenuto che la misura in favore delle reti di imprese non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea

20.1 Elementi principali del contratto di rete

Per quanto di più immediato interesse ai fini della misura agevolativa, è opportuno evidenziare che elemento essenziale del contratto di rete disciplinato dal comma 4-ter dell'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2009 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”* per perseguire lo scopo di *“accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato”*.

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”*.

La norma in commento, innovando rispetto alla previgente disciplina, stabilisce quindi che l'istituzione del fondo patrimoniale comune e la nomina dell'organo comune non costituiscono elementi essenziali ai fini della configurabilità del contratto di rete.

Il medesimo comma 4-ter, nell'indicare analiticamente il contenuto del contratto di rete, annovera alla lettera c) *“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; 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. ... ;”.

20.2 Agevolazione fiscale per utili accantonati e investiti

L'agevolazione è prevista in favore delle imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete e consiste in un regime di sospensione di imposta di cui possono fruire gli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati alla realizzazione di investimenti previsti dal programma comune, preventivamente asseverato. Detto beneficio spetta a condizione che le somme accantonate siano destinate al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma di rete.

In merito alla determinazione dell'importo agevolabile viene stabilito, altresì, che gli utili che non concorrono alla formazione del reddito non possono eccedere, in ogni caso, il limite di euro 1.000.000 per ciascuna impresa, nonché per ciascun periodo d'imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione, fermo restando il limite stabilito dal comma 2-quinquies pari a 20 milioni di euro per l'anno 2011 e 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.

Il regime di sospensione di imposta cessa, e quindi gli utili accantonati 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.

Il beneficio fiscale in commento opera esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo

all'esercizio cui si riferiscono gli utili destinati al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare. Per il periodo d'imposta successivo, l'acconto delle imposte dirette è calcolato assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in mancanza delle previsioni di cui al comma 2-*quater*.

L'agevolazione spetta esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi e non opera ai fini dell'IRAP.

Sotto il profilo temporale si rileva che l'agevolazione opera fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012. In proposito si sottolinea che il comma 2-*septies* dell'articolo 42 subordina l'operatività della norma in commento all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108, par. 3, del TFUE (c.d. clausola di *stand still*).

Si evidenzia infine 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.

20.3 Disposizioni di attuazione e controlli

Le norme in esame demandano a successivi atti la definizione di taluni aspetti procedurali e attuativi del regime agevolativo.

Il comma 2-*quater* dell'articolo 42 stabilisce che il programma comune di rete deve essere “*preventivamente asseverato*”. L'asseverazione comporta la previa verifica della sussistenza nel caso specifico degli elementi propri del contratto di rete e dei relativi requisiti di partecipazione in capo alle imprese che lo hanno sottoscritto. L'asseverazione è rilasciata da “*organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ovvero, in via sussidiaria, da organismi pubblici individuati con il medesimo decreto*”.

Il successivo comma 2-*sexies* demanda a un provvedimento del Direttore

dell’Agenzia delle entrate, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, 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-*quinquies*.

La norma dispone infine 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*” (articolo 42, comma 2-*quater*).

21. Agevolazioni per il rientro in Italia di ricercatori e docenti (articolo 44)

L’art. 44 ha previsto un’agevolazione fiscale ai fini IRPEF e IRAP per incentivare i ricercatori e i docenti residenti all’estero ad esercitare in Italia la loro attività.

La disposizione riproduce sostanzialmente l’agevolazione prevista dall’art. 17, comma 1, del DL n. 185/2008 (conv. L. n. 2/2009) e, come spiegato dalla relazione illustrativa, ne costituisce una estensione temporale.

Il richiamato articolo 17 del D.L. n. 185 trova applicazione fino al periodo d’imposta 2015 in quanto favorisce il rientro dei docenti e ricercatori residenti all’estero che vengono a svolgere l’attività in Italia e acquistano e mantengono la residenza in Italia, nell’arco dei cinque anni successivi a quello di entrata in vigore del decreto stesso, ed è applicabile nel periodo d’imposta in cui il ricercatore o il docente diviene fiscalmente residente in Italia e nei due periodi d’imposta successivi.

La nuova disposizione estende l’agevolazione fino al 31 dicembre 2017; si applica, infatti, ai docenti o ricercatori che vengono a svolgere attività in Italia e assumono qui la residenza nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del provvedimento (31 maggio 2010) e i cinque anni solari successivi (31 dicembre