

STRUMENTI OPERATIVI PER PARTECIPARE AI BANDI DI GARA DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Webinar del 28 novembre 2023

IL CONTRATTO DI RETE

- I. Disciplina civilistica del contratto di rete;
- II. Aspetti fiscali: imposte dirette;
- III. Aspetti fiscali: imposte indirette;
- IV. Altre forme di aggregazione tra professionisti per bandi/gare.

Disciplina civilistica del contratto di rete

Introdotta dall'art. 3 co. 4-ter DL 10.2.2009 n. 5 (e oggetto di una significativa rivisitazione ad opera del DL 78/2010, del DL 83/2012 e del DL 179/2012).

Oggetto e scopo del contratto

Strumento giuridico attraverso il quale *"più imprenditori [e/o professionisti] perseguono lo scopo di **accrescere**, individualmente e collettivamente, la **propria capacità innovativa e la propria competitività** sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati, attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica, ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa".*

Le parti del contratto

Possono essere parti del contratto di rete:

- **due o più soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori** ex art. 2082 c.c., (sia imprenditori commerciali che agricoli, sia piccoli che medio grandi (art. 3 co. 4-ter DL 5/2009));
- **i professionisti**, al fine di partecipare ai bandi e concorrere all'assegnazione di incarichi e appalti privati, sia costituendo reti di "esercenti la professione" (reti "pure"), sia partecipando alle reti di imprese (reti "miste") (art. 12 co. 3 L. 81/2017).

Forma del contratto

Il contratto di rete può essere stipulato nella forma di **atto pubblico** o **scrittura privata autenticata** ovvero per "**atto firmato digitalmente**" (intendendosi il documento informatico munito di firma digitale ai sensi del DLgs. 82/2005, c.d. "Codice dell'amministrazione digitale").

Pubblicità

Il contratto di rete è soggetto – con le precisazioni di cui nel seguito - a iscrizione nella sezione del Registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante e l'efficacia del contratto inizia a decorrere da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari (co. 4-quater art. 3 DL 5/2009).

Tipologie del contratto di rete

Il legislatore ha previsto due tipologie di contratto di rete:

- la rete **complessa/"pesante"**, che comporta la **costituzione di un fondo patrimoniale comune** (i partecipanti effettuano i conferimenti, di denaro o altri beni, ad un fondo patrimoniale → serve per investimenti necessari per dare vita e gestire la rete) e organo comune;
- la rete **semplice/"leggera"**, che **non prevede la costituzione di un fondo patrimoniale** comune e autonomo rispetto ai singoli partecipanti e organo comune → destinazione di una parte dei loro beni o denaro in modo specifico alle attività della rete.

Rete soggetto e rete contratto

I DL 83/2012 e 179/2012 hanno introdotto la possibilità per la rete dotata di fondo patrimoniale comune di acquisire la **soggettività giuridica (autonomo centro di diritti e obblighi, distinto dai partecipanti)**, facoltativa e condizionata all'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro delle imprese

- **La rete-soggetto** costituisce un soggetto distinto dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto → realizzare fattispecie impositive ad essa imputabili (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20);
- **La rete-contratto**, invece, seppur dotata di fondo patrimoniale autonomo, è priva di personalità giuridica mancando i presupposti di cui sopra (iscrizione).

Reti tra professionisti

L'art. 12 co. 3 della L. 81/2017 (c.d. "Jobs Act degli autonomi") ha previsto, al fine di partecipare ai bandi e concorrere all'assegnazione di incarichi e appalti privati, che anche i professionisti possano far parte di contratti di rete di imprese → costituendo reti di "esercenti la professione" (reti "pure") o partecipando alle reti di imprese (reti "miste").

Con riguardo alla **pubblicità** di tali reti, considerato che i professionisti non sono iscritti al Registro delle imprese, il MISE ha precisato che (parere Min. Sviluppo Economico 28.1.2020 n. 23331):

- i **contratti di rete misti aventi soggettività giuridica** (c.d. "rete-soggetto") possono essere iscritti al Registro delle imprese (come richiesto dall'art. 3 co. 4-quater del DL 5/2009), in quanto in tale ipotesi l'iscrizione non è fatta sulle posizioni dei singoli "retisti", bensì è autonoma e riguarda la rete (dunque prescinde dal fatto che i professionisti non abbiano una posizione presso il Registro delle imprese);
- per le reti pure tra professionisti, che ben possono essere costituite, al momento non esiste una previsione che ne consenta la pubblicità.

Se il professionista partecipa alla rete non in proprio, ma sotto forma di STP, che è tenuta all'iscrizione in una sezione speciale del Registro delle imprese → possibile la pubblicità anche di reti a cui partecipano professionisti.

Governance della rete

Per quanto concerne la governance della rete, è possibile:

- che venga costituito **un organo comune** (singolo o plurisoggettivo) che assuma le decisioni gestionali della Rete (i cui poteri vengono definiti nel contratto di rete);
- che venga consentito che **i partecipanti prendano collegialmente le decisioni** necessarie per l'attuazione del programma della rete, secondo regole previste nel contratto.

Contenuto del contratto di rete

Per quanto riguarda il contenuto del contratto di rete, il comma 4-ter individua alcuni elementi che devono essere contenuti obbligatoriamente e altri che sono facoltativi.

Costituiscono contenuti **obbligatori**:

- il **nome**, la ditta, la ragione o la **denominazione** sociale di **ogni partecipante** per originaria sottoscrizione del contratto o per adesione successiva;
- l'indicazione degli **obiettivi strategici** di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le **modalità concordate con gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi**;
- 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 il «senso» della rete;
- la **durata** del contratto;
- **le modalità di adesione** di altri soggetti e i requisiti che ne consentono l'accesso alla rete;
- **le regole per l'assunzione delle decisioni** dei partecipanti su ogni materia o aspetto di interesse comune che non rientri, quando è stato istituito un organo comune, nei poteri di gestione conferiti a tale organo.

Aspetti **facoltativi**:

- l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, regole di gestione del fondo;
- le eventuali cause di recesso anticipato del contratto;
- Altre clausole che le Parti ritengono utili per il funzionamento della Rete.

Aspetti fiscali: imposte dirette

Nell'ambito dei contratti di rete è possibile distinguere tra:

- Rete-soggetto, avente autonoma soggettività giuridica e tributaria;
- Rete-contratto, priva di soggettività giuridica e tributaria.

Rete-soggetto

La rete-soggetto, in quanto **entità distinta dalle imprese partecipanti** per effetto dell'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese, è **soggetto IRES** ai sensi dell'art. 73 co. 2 del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20, § 2), ferma restando la sussistenza della soggettività tributaria delle imprese partecipanti.

Il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma. Disciplina enti commerciali o non commerciali, a seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale o esclusiva, con applicazione delle relative regole del TUIR.

Obbligo di tenere le **scritture contabili** (libro giornale, degli inventari, scritture di magazzino, inventario, registro dei beni ammortizzabili, bilancio)

Rete-contratto

La rete-contratto, in quanto priva di personalità giuridica, NON assume soggettività tributaria

→ no estinzione o modificazione della soggettività tributaria delle imprese partecipanti.

Le **operazioni** (attive e passive) poste in essere in esecuzione del contratto di rete producono **effetti**, per la quota parte, **direttamente in capo ai partecipanti alla rete anche sotto il profilo fiscale.**

Solitamente si individua un capofila e i rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e il capofila sono riconducibili, alternativamente, ad una delle seguenti tipologie contrattuali:

- mandato con rappresentanza;
- mandato senza rappresentanza.

In entrambi i casi, per ciascuna impresa aderente alla rete, i **costi sostenuti e i ricavi realizzati in attuazione del programma di rete, concorrono alla formazione del risultato di periodo limitatamente alla quota parte di spettanza di ciascun partecipante.**

Ne deriva che, ai fini fiscali, i **costi ed i ricavi** derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete sono **deducibili o imponibili dai singoli partecipanti** secondo le regole del TUIR e devono essere indicati nella dichiarazione degli stessi.

Mandato con rappresentanza:

Nel caso in cui la capofila agisca quale mandatario con rappresentanza (in nome e per conto) dei contraenti → atti posti in essere in esecuzione del contratto di rete producono effetti giuridici direttamente in capo ai singoli rappresentati.

Spendita del nome dei singoli soggetti rappresentati rende possibile la diretta imputazione delle operazioni compiute ai singoli partecipanti → Obbligo per ciascuna impresa partecipante, di fatturare le operazioni per la quota parte del prezzo ad essa imputabile; per i fornitori, di emettere nei confronti di ciascuna impresa partecipante le fatture relative alle operazioni passive, indicando per ciascuna fattura, la parte di prezzo ad essa imputabile.

Mandato senza rappresentanza

Qualora gli atti siano posti in essere dalle singole imprese o dall'impresa capofila, senza rappresentanza, non si verificano effetti sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto. Pertanto, nel caso di atti posti in essere in esecuzione del contratto di rete, la singola impresa o l'eventuale capofila è tenuta a "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 imprese.

Aspetti fiscali: imposte indirette

Gli aspetti relativi alla tassazione indiretta sono trattati distinguendo tra rete-soggetto e rete-contratto, e in quest'ultima ipotesi, a seconda che la capofila agisca quale mandatario con rappresentanza o senza rappresentanza.

Rete-soggetto

La rete-soggetto, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20 (§ 2), integra il presupposto soggettivo di cui all'art. 4 del DPR 633/72, fermo restando che l'applicabilità in concreto dell'IVA dipende anche dal verificarsi degli altri due presupposti (oggettivo e territoriale). La soggettività passiva ai fini IVA comporta l'attribuzione alla rete di un numero di partita IVA, con la conseguenza che gli adempimenti ai fini IVA sono effettuati autonomamente dalla rete.

Rete-contratto (mandato con rappresentanza)

Qualora nell'ambito della rete-contratto la capofila agisca quale mandatario con rappresentanza (ovvero in nome e per conto del mandante-impresa retista), il negozio giuridico, anche ai fini dell'IVA, intercorre tra mandante e terzo. La "prestazione di servizi", ai fini IVA, è effettuata dal mandante (impresa retista) direttamente nei confronti del terzo, ovvero dal terzo direttamente nei confronti delle imprese retiste. Conseguentemente:

- le imprese retiste sono tenute a fatturare le operazioni attive per la quota parte del prezzo ad essi imputabile;
- i fornitori sono tenuti ad emettere, nei confronti di ciascuna impresa partecipante, le fatture passive per la parte di prezzo ad esse imputabile.

Rete-contratto (mandato senza rappresentanza)

L'impresa capofila deve "ribaltare" i costi ed i ricavi nei confronti dei partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

Nell'ambito dell'IVA, in virtù del disposto dell'art. 3 co. 3 del DPR 633/72, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario senza rappresentanza.

La prestazione di servizi resa dal mandante al mandatario e la prestazione resa da quest'ultimo nei confronti di un terzo sono operazioni autonome (art. 3 co. 3 ultimo periodo del DPR 633/72); ciascuna delle due prestazioni ha rilevanza agli effetti dell'IVA e le due prestazioni mantengono, tra loro, la medesima natura "oggettiva" (cfr. R.M. 11.2.98 n. 6 e R.M. 27.12.99 n. 170). Ciò determina l'obbligo di fatturare distintamente ciascuno dei due passaggi, anche se con una base imponibile diversa (secondo le percentuali di concorso ai costi e ai ricavi).

Imposta di registro

In base al principio di alternatività IVA-registro (art. 40 del DPR 131/86), va soggetto ad imposta di registro fissa (200 euro) il contratto di mandato soggetto (imponibile o esente) ad IVA.

L'associazione temporanea di imprese (ATI)

L'ATI rappresenta un sistema di aggregazione utilizzabile anche tra professionisti, caratterizzato da **occasionalità** e **temporaneità**, generalmente finalizzato alla partecipazione e all'affidamento di gare pubbliche o, comunque, volto a far fronte ad un'esigenza o allo svolgimento di un'attività professionale specifica e puntuale.

Ha una **durata** rapportata al lavoro e alla consulenza per cui i professionisti si sono associati. Con l'ATI ogni professionista mantiene la propria autonomia nell'esecuzione del lavoro, occupandosi pertanto della parte relativa alle proprie competenze. Il tipo di rapporto che si instaura tra gli associati può configurarsi come un «mandato collettivo» in cui un professionista assume il ruolo di mandatario.

L'ATI è un rapporto che ha **natura temporanea**, e come tale presenta una gestione più flessibile; anche per l'ATI non è prevista la l'obbligatorietà della pubblicità. L'ATI generalmente si estingue una volta esaurito l'appalto o la commessa stessa.

Consorzi tra professionisti

Con **il consorzio** gli imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o lo svolgimento di determinate fasi della propria attività.

Il consorzio si costituisce con **un contratto**; il fine consortile può essere perseguito mediante la costituzione di un:

- Consorzio con attività interna (art. 2602 c.c.);
- Consorzio con attività esterna (art. 2603 c.c.).

Se tale contratto prevede l'istituzione di un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi, la costituzione comporta altresì l'istituzione di organi consortili e del fondo consortile. In tal caso va costituito mediante **atto pubblico** o **scrittura privata autenticata**, e pertanto deve essere iscritto al Registro delle Imprese.

La particolarità del consorzio rispetto all'ATI e alle reti tra professionisti sta nel fatto che al consorzio i professionisti demandano una parte o alcune fasi delle rispettive attività.

Grazie dell'attenzione

**STRUMENTI OPERATIVI PER PARTECIPARE AI BANDI DI GARA DELLE
PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI**

Webinar del 28 novembre 2023