



COLLABORARE PER COMPETERE:

Forme di aggregazione e reti d'impresa per accelerare lo sviluppo del territorio aspetti fiscali

a cura di Cristina Gariglio

Châtillon (AO), 11 aprile 2019

Contratti di Rete: Rete Soggetto - imposte dirette

La rete-soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti per effetto dell'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese, realizza, in modo unitario e autonomo, il presupposto d'imposta, il quale è integrato nella misura in cui sono poste in essere attività di natura commerciale (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20, § 2).

La rete diventa un **autonomo soggetto passivo di imposta** con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti in materia di imposte dirette (ed indirette).

Le reti dotate di soggettività giuridica sono soggetti IRES ai sensi dell'art. 73 co. 2 del TUIR, in quanto organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti, nei confronti delle quali il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma,



enti commerciali



enti non commerciali

Col conferimento al fondo patrimoniale della rete soggetto l'impresa aderente assume lo status di partecipante.

La "partecipazione" alla rete-soggetto rileva, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente sia fiscalmente.

I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, di ciascuna impresa al fondo patrimoniale comune costituiscono un apporto "di capitale proprio" in un nuovo soggetto.

RETE SOGGETTO - Risvolti fiscali

La rete soggetto che esercita attività d'impresa (come intesa ai fini fiscali: articolo 55 del Dpr n. 917/1986 e articolo 4 del Dpr n. 633/1972):

- Deve chiedere in attribuzione un **numero di partita Iva**;
- È obbligata alla **tenuta delle scritture contabili**;
- Deve adempiere a tutti gli **obblighi tributari previsti per le imprese** (gestione dell'Iva, dichiarazione dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, pagamento delle imposte, dichiarazione del sostituto d'imposta, etc.).

Rete Contratto: imposte dirette

La rete-contratto, in quanto priva di personalità giuridica, non assume soggettività tributaria; in particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 20.2), ha chiarito che l'adesione a tale tipologia di contratto non determina l'estinzione o la 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. I rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e la 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 ciascuna impresa.

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

Gli atti posti in essere in esecuzione del contratto di rete producono effetti giuridici direttamente in capo ai singoli rappresentati.



diretta imputazione delle operazioni compiute ai singoli partecipanti.



per ciascuna impresa partecipante fatturazione delle operazioni per la quota parte del prezzo ad essa imputabile



per i fornitori, 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

Non si verificano effetti sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto



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 altre imprese.

Rete Mista

Le diverse formule di rete mista

RETE-CONTRATTO

La rete-contratto cosiddetta “leggera” si costituisce (come le altre) con atto pubblico, scrittura privata autenticata o atto firmato digitalmente. Non ha soggettività giuridica né tributaria, né partita Iva, ma può chiedere il codice fiscale. È iscritta al registro imprese. Non ha obbligo di tenuta della contabilità né di deposito della situazione patrimoniale.

RETE CON FONDO

La rete-contratto mista può essere dotata di un fondo patrimoniale. Segue le stesse regole indicate al caso precedente. Al pari delle altre reti-contratto può svolgere l'attività di commissionario per attività di R&S. Inoltre, può essere committente di un'attività di R&S ma il credito va calcolato sulle posizioni singole di ogni partecipante.

RETE CON ORGANO

Oltre ad essere dotata di un fondo patrimoniale, la rete-contratto mista può comportare anche la nomina di un organo comune. Anche in questo caso, al pari delle altre reti miste-contratto, può svolgere l'attività di R&S ed essere committente di un'attività di R&S ma il credito va calcolato sulle posizioni singole di ogni partecipante.

RETE-SOGGETTO

Dotata di organo comune e fondo patrimoniale, ha soggettività giuridica e tributaria. Se svolge attività commerciale ha obbligo di tenuta della contabilità ed è sottoposta a Ires e Irap (se non segue le norme del Tuir sugli enti non commerciali). Ha partita Iva e obbligo di deposito della situazione patrimoniale. Può beneficiare del credito R&S.

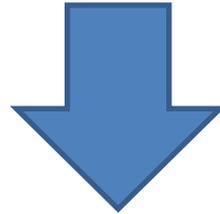
Conto Corrente della rete

Cfr circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2013

«nell'ipotesi in cui sia stato acceso un conto corrente con il codice scale della rete, gli interessi attivi sono riferibili pro-quota a ciascuna impresa partecipante in proporzione ai conferimenti effettuati ovvero al diverso criterio indicato nel contratto di rete; le ritenute operate dalla banca sugli interessi sono di competenza delle singole imprese partecipanti in base ai suddetti criteri di ripartizione.»

Contratto di rete nel settore agricolo

La produzione agricola derivante dall'esercizio in comune delle attività, può essere divisa fra i contraenti in natura con l'attribuzione a ciascuno della quota di prodotto convenuta nel contratto di rete



- in capo alle imprese aderenti al contratto di rete che svolgono le attività agricole di cui all'art. 32 co. 2 del TUIR si imputa una quota di reddito agrario in base alla percentuale stabilita dal contratto.
- il terreno utilizzato per lo svolgimento dell'attività è il risultato della messa in comune di più terreni da parte dei soggetti partecipanti alla rete.

Rete soggetto - Imposte dirette Irap

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del DLgs. 446/97 gli enti di cui all'art. 73 co. 1, lett. b) e c) del TUIR sono, in ogni caso, soggetti passivi d'imposta in relazione all'attività esercitata.

In merito alla determinazione della base imponibile IRAP, la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20 (§ 2) ha specificato che qualora le reti-soggetto rientrino tra gli enti commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. b) del TUIR si applicano le disposizioni di cui all'art. 5 del DLgs. 446/97, mentre nel caso in cui le stesse rientrino tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR si applicano le disposizioni di cui all'art. 10 del DLgs. 446/97.

Rete Contratto: imposte dirette Irap

Priva di personalità giuridica



non assume soggettività tributaria ai fini IRAP

IRAP calcolata, in capo a ciascuna delle imprese retiste secondo le rispettive regole.

Rete soggetto: imposte indirette IVA

La rete soggetto 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 soggetto: imposte indirette IVA

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 mandatari 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".

Ciò comporta 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). Ne consegue che, nell'ambito del contratto di rete, 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**

Rete soggetto: imposte indirette IVA

A norma dell'art. 6 co. 3 del DPR 633/72, la prestazione di servizi resa dal mandante al mandatario senza rappresentanza si considera effettuata al momento in cui è resa al terzo, salvo che si tratti di prestazioni di carattere periodico o continuativo (in questo secondo caso, la prestazione si considera effettuata nel mese successivo a quella in cui è resa).

Pertanto, solo al momento in cui la prestazione viene resa al terzo (salvo il caso di prestazioni di carattere periodico o continuativo), il mandante è tenuto ad emettere fattura nei confronti del mandatario, secondo le modalità in precedenza descritte.

Per il [mandato all'acquisto](#) non vengono dettate regole ad hoc, il momento impositivo viene fatto coincidere con quello in cui il terzo fornitore rende il servizio nei confronti del mandante, data alla quale **sorgono anche gli obblighi di fatturazione in capo al mandatario.**

Nel momento in cui oggetto del mandato senza rappresentanza siano servizi con IVA "oggettivamente" indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR 633/72, **gli effetti dell'indetraibilità ricadono sul soggetto mandante.**

Al contrario, il mandatario non rimane inciso dall'imposta, limitandosi a rifatturare al mandante stesso il bene o servizio acquisito.

Tale impostazione è stata confermata dalla ris. Agenzia delle Entrate 28.1.2005 n. 10 con riferimento ad un consorzio (soggetto che agisce quale mandatario senza rappresentanza) che acquisisce per conto delle società consorziate spese di telefonia mobile, la cui IVA era indetraibile al tempo nella misura del 50% ai sensi dell'art. 19-bis1 co. 1 lett. g) del DPR 633/72; secondo l'Agenzia, l'indetraibilità grava sul mandante (ovvero, sulle singole società consorziate), in virtù del principio generale per cui gli effetti economici dell'operazione ricadono nella sfera di questo soggetto, e non del mandatario.

Rete Contratto – mandato con rappresentanza - IVA

Se capofila agisce 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.

Il mandatario (capofila) assume un ruolo, per così dire, "trasparente".



La prestazione di servizi 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 con rappresentanza – spese anticipate

Nell'ambito del rapporto di mandato con **rappresentanza risulta applicabile la disciplina di cui all'art. 15 co. 1 n. 3) del DPR 633/72**, relativa all'esclusione dalla base imponibile IVA delle spese anticipate per conto della controparte.

Gli importi anticipati dal mandante al mandatario per il buon esito della prestazione pattuita, hanno natura di "**provvista di fondi**" per l'esecuzione del mandato stesso e, in quanto tali, non costituiscono base imponibile IVA nell'ambito della prestazione resa dal mandatario al mandante.

Resta fermo, secondo la ris. 133/2004, l'obbligo per il mandatario di tenere distinta contabilizzazione, anche a livello di documentazione di addebito, della destinazione delle somme predette

Contratti di rete tra imprese agricole

La singola impresa "retista" o la capofila a cui è stato conferito mandato per la vendita dei prodotti può applicare il regime speciale di cui all'art. 34 del DPR 633/72 per le sole cessioni di prodotti agricoli propri effettuate nei confronti di terzi

Risoluzione Agenzia delle Entrate 21,06,2017, n.75

Contratto di rete: aspetti contabili

Le operazioni attive e passive poste in essere in esecuzione del programma di rete sono rilevate

distintamente
a seconda che la rete abbia

- **personalità giuridica** (rete-soggetto)
- **non abbia personalità giuridica** (rete-contratto) e, a seconda che si configuri un **mandato con o senza rappresentanza**.

Rete soggetto: aspetti contabili

Le operazioni (attive e passive) sono registrate direttamente dalla rete, senza alcun "ribaltamento" nei confronti delle imprese partecipanti.

I rapporti tra le imprese partecipanti e la rete sono di natura partecipativa e sono assimilabili ai rapporti tra soci e società; l'impresa aderente, con il conferimento al fondo patrimoniale della rete-soggetto, assume lo status di partecipante.

La "partecipazione" alla rete-soggetto rileva, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente sia fiscalmente.

I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, di ciascuna impresa al fondo patrimoniale comune costituiscono



apporto "di capitale proprio" in un nuovo soggetto

Rete contratto: mandato con rappresentanza aspetti contabili

La capofila agisce quale mandatario con rappresentanza dei contraenti producono effetti giuridici direttamente in capo ai singoli rappresentati.



- le imprese partecipanti 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 aspetti contabili

Non si verificano effetti sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto



la singola impresa o l'eventuale 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

Collaborazioni, aggregazioni e reti di imprese

Le forme di collaborazione e di aggregazione tra imprese:

- aspetti fiscali delle singole forme giuridiche:
 - Joint venture
 - Consorzi e società consortili
 - Associazioni temporanee di imprese
 - Reti di imprese
- criteri di scelta della forma giuridica

FORME DI COLLABORAZIONE E DI AGGREGAZIONE

Le singole Forme Giuridiche

Joint Venture

La J.V. - Joint Venture è una **forma di collaborazione tra due o più imprese** allo scopo di realizzare uno specifico affare o di perseguire un interesse di medio – lungo periodo.

L'accordo di J.V., in linea di massima, può attuarsi secondo due modelli:

- **J.V. societaria**: i partecipanti costituiscono una società, in genere di capitali, per gestire un'attività in comune;
- **J.V. contrattuale**: i partecipanti concludono un contratto di collaborazione che ha ad oggetto uno o più progetti determinati (ad esempio, la costruzione di un complesso industriale) per la realizzazione dei quali occorrono più soggetti specializzati in diversi settori, tra loro complementari. NON viene creata una nuova società.

Joint venture societaria

La J.V. societaria è una società costituita da due o più imprese, al fine di realizzare una iniziativa industriale, commerciale, etc. di interesse comune.

Nella pratica, l'operazione si sviluppa in due fasi:

- **Stipula dell'accordo di Joint venture** che:
 - Fissa gli obiettivi e le caratteristiche della costituenda società
 - Regola dettagliatamente i rapporti tra le imprese partecipanti e la società comune (patti parasociali).
- **Costituzione della società comune.**

Joint venture societaria

- **L'atto costitutivo della società comune**, oltre a contenere le **clausole standard** previste per il societario considerato, viene integrato con **apposite disposizioni**, volte a tutelare le imprese partecipanti:
 - Quorum costitutivi e deliberativi qualificati delle Assemblee dei soci;
 - Meccanismi che garantiscano a tutti i soci, soprattutto se di minoranza, un'idonea partecipazione nella gestione della società;
 - Decisioni all'unanimità in tema di modifiche dell'atto costitutivo;
 - Obbligo di copertura delle perdite di gestione;
 - Clausole di gradimento all'entrata di nuovi soci e alla circolazione della partecipazione;
 - Clausola compromissoria;
 - Etc.
- **Sotto il profilo fiscale**, vale la fiscalità per il tipo societario prescelto.

Joint venture NON societaria

Con la J.V. NON societaria due o più imprese stipulano un contratto con il quale si impegnano a collaborare allo scopo di realizzare una determinata commessa.

Mancando disposizioni di legge in merito, essa è regolata dal contratto.

Il contratto, in genere, prevede i seguenti elementi:

- Le finalità e l'oggetto dell'accordo;
- Le modalità della collaborazione;
- Il regime di responsabilità dei partecipanti;
- La costituzione di un fondo comune per le spese generali da sostenere in relazione all'accordo;
- La misura della partecipazione ai risultati; la partecipazione è, in genere, proporzionale alle prestazioni effettuate da ciascuna impresa dell'accordo;
- Il regime di responsabilità delle singole imprese; è correlato alle previsioni contenute nel contratto stipulato con il committente.

Joint venture NON societaria

Sotto il profilo fiscale, nel silenzio della normativa tributaria italiana, si ritiene che possano essere applicati gli stessi principi validi per le ATI – Associazioni Temporanee di Imprese.

In pratica:

- Se le imprese riunite si comportano in modo unitario e indistinto, sia all'interno che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere, la Joint Venture potrebbe essere considerata un **soggetto passivo d'imposta** distinto dai partecipanti;
- In caso contrario (ed è la situazione maggiormente ricorrente), le imposte vengono applicate in capo ai singoli partecipanti all'accordo.

Consorzio

Con il contratto di consorzio due o più imprese danno vita ad un'organizzazione comune finalizzata a svolgere determinate fasi delle imprese stesse, aumentando i ricavi e/o riducendo i costi delle imprese partecipanti (cd. “scopo mutualistico”); ad esempio:

- Acquisto di materie prime, di semilavorati, di materiali di consumo, etc. per le società del consorzio, al fine di ottenere riduzioni di prezzo ;
 - Trasporti per le imprese del consorzio (riduzioni di prezzo);
 - Creazione di una rete distributiva comune;
 - Magazzinaggio dell'interesse delle imprese consorziate;
 - Attività di formazione nell'interesse delle imprese consorziate;
 - Etc.
- Il consorzio può essere:
 - **Con attività interna** (non entra in contatto con i terzi, se non per aspetti marginali); **consorzio interno**;
 - **Con attività esterna** (**entra in contatto con i terzi**: stipulando contratti di acquisto, di vendita, contratti di lavoro, etc.); **consorzio esterno**;

NB: nel seguito ci si limita ad esaminare il consorzio esterno.

Consorzio esterno

- Il consorzio esterno **NON ha personalità giuridica**, ma è un autonomo centro di imputazione di interessi e di negozi giuridici distinto dai consorziati;
- Regime di responsabilità:
 - Per le obbligazioni assunte in nome e per conto del consorzio, come quelle relative al funzionamento dello stesso, risponde esclusivamente il fondo consortile.
 - Per le obbligazioni assunte in nome del consorzio ma per conto dei singoli consorziati (come, ad esempio, nel caso di acquisti di materie prime e di altri beni o servizi nell'interesse dei singoli consorziati):
 - Nei confronti dei terzi sia ha responsabilità solidale del consorzio e dei consorziati (in modo tale che i terzi possono rifarsi indifferentemente sugli uni o sull'altro);
 - Nei rapporti interni tra consorzio e consorziato, trattandosi di responsabilità per debiti altrui, l'obbligazione grava unicamente sul consorziato.
 - In caso di insolvenza di un singolo consorziato, il debito (del consorziato verso il consorzio) si ripartisce tra gli altri proporzionalmente alle quote di partecipazione.

Società consortile

La società consortile è, in genere, una società di capitali (avente il “vestito” della SRL o della SPA), con scopo prevalentemente mutualistico, al pari di quello dei consorzi esterni;

La società consortile può anche avere una distinta attività commerciale con scopo di lucro, finalizzata a concorrere alla copertura delle spese di gestione della società (Cassazione SU n. 12190 del 14 giugno 2016).

Alle società consortili si applicano le regole previste per il tipo di società prescelto. Questo principio vale anche per le regole in tema di responsabilità dei soci (Cassazione n. 77 del 4 gennaio 2001).

Società consortile – conferimenti

I soci sono tenuti ad eseguire i **conferimenti**, così come previsto per le società (in pratica, versamento del capitale sociale e dei relativi aumenti).

I soci possono essere richiesti di eseguire:

- Un versamento periodico di contributi in denaro a favore della società;
- Prestazioni accessorie a favore della società.

Lo statuto, oltre alle clausole standard previste per il tipo societario prescelto, può prevedere clausole specifiche a tutela dei soci esistenti; ad esempio, la clausola di gradimento per i nuovi soci che entrano nella società a seguito di aumento del capitale sociale o per trasferimento della partecipazione sociale.

Consorzio e società consortile

Il consorzio / società consortile nei rapporti con i propri soci e con i soggetti terzi normalmente adottano uno dei seguenti Modelli di comportamento:

- **Mandato con rappresentanza:**
 - Il consorzio opera in nome e per conto delle imprese consorziate;
 - Rapporto diretto tra imprese consorziate e clienti esterni;
 - Il consorzio addebita le spese di gestione alle imprese consorziate.
- **Mandato senza rappresentanza:**
 - Il consorzio opera in nome proprio ma per conto delle imprese consorziate;
 - Sotto il profilo della fatturazione: le imprese consorziate emettono le fatture nei confronti del consorzio e il consorzio emette le fatture (per pari importo) nei confronti dei soggetti terzi; le fatture in questione per il consorzio non danno origine a costi e ricavi; esse vengono gestite in conti di debito / credito;
 - Il consorzio addebita le spese di gestione alle imprese consorziate.

Modelli di comportamento

Consorzio che opera in proprio:

- Acquista beni e servizi (presso le imprese consorziate) a proprio nome e per proprio conto;
- Assume dipendenti;
- Vende ai clienti esteri i prodotti delle imprese consorziate;
- Chiude il proprio conto economico in sostanziale pareggio.

Normalmente il modello adottato dal consorzio / società consortile è quello del **mandato senza rappresentanza**: opera in nome proprio ma per conto altrui.

ATI

La possibilità da parte di più imprese di partecipare unitariamente ad una gara d'appalto per **lavori pubblici** o per **pubbliche forniture** è espressamente prevista dalla normativa vigente del nostro Paese (D.Lgs. N. 50/2016 e successive modifiche - **cd. "codice degli appalti"**).

L'articolo 48 del D.Lgs. n. 50/2016 (Raggruppamenti temporanei e consorzi ordinari di operatori economici) afferma che:

- Ai fini della costituzione del raggruppamento temporaneo, gli operatori economici devono conferire, con un unico atto, **mandato collettivo speciale con rappresentanza** ad uno di essi, detto **mandatario**.
- **Il mandato deve risultare da scrittura privata autenticata**. La relativa procura e' conferita al legale rappresentante dell'operatore economico mandatario. **Il mandato e' gratuito e irrevocabile** e la sua revoca per giusta causa non ha effetto nei confronti della stazione appaltante. In caso di inadempimento dell'impresa mandataria, è ammessa, con il consenso delle parti, la revoca del mandato collettivo speciale di cui al comma 12, al fine di consentire alla stazione appaltante il pagamento diretto nei confronti delle altre imprese del raggruppamento.

ATI

Al mandatario spetta la rappresentanza esclusiva, anche processuale, dei mandanti nei confronti della stazione appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo, o atto equivalente, fino alla estinzione di ogni rapporto. La stazione appaltante, tuttavia, può far valere direttamente le responsabilità facenti capo ai mandanti.

Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.

ATI

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 48, del D.Lgs. N. 50/2016:

- per **raggruppamento temporaneo di tipo verticale**:
 - Riguardo ai lavori: si intende una riunione di operatori economici nell'ambito della quale uno di essi realizza i lavori della categoria prevalente; per lavori scorporabili si intendono lavori non appartenenti alla categoria prevalente e così definiti nel bando di gara, assumibili da uno dei mandanti;
 - Riguardo alle forniture o ai servizi: si intende una riunione di operatori economici in cui il mandatario esegue le prestazioni o le forniture indicati come principali anche in termini economici, i mandanti quelle indicate come secondarie;
- per **raggruppamento di tipo orizzontale**:
 - Riguardo ai lavori: si intende una riunione di operatori economici finalizzata a realizzare i lavori della stessa categoria;
 - Riguardo alle forniture o ai servizi: si intende una riunione in cui gli operatori economici eseguono il medesimo tipo di prestazione.

ATI

Secondo la prassi ministeriale italiana, nel caso di lavori condotti in Italia, le operazioni si svolgono come segue:

- l'impresa mandataria presenta l'offerta in nome e per conto delle singole imprese associate (MANDATO CON RAPPRESENTANZA);
- le singole imprese associate eseguono i lavori ed emettono fattura nei confronti del committente;
- il committente esegue il pagamento nei confronti dell'impresa mandataria, il rigiro delle somme a favore delle singole imprese associate costituisce una semplice movimentazione finanziaria esclusa dal campo di applicazione dell'Iva (articolo 2, terzo comma, lettera a, del Dpr n. 633/1972).

In questo senso depone la Risoluzione Prot. 911-337/2015 della Direzione Regionale Toscana dell'Agenzia delle Entrate.

FORME DI COLLABORAZIONE

CRITERI DI SCELTA DELLO STRUMENTO GIURIDICO

CRITERI DI SCELTA

Strumenti a disposizione delle imprese che intendono “mettersi insieme”:

- Joint Venture;
- Consorzio / Società consortile;
- ATI – Associazione Temporanea di Imprese
- Rete di imprese
- Società tra professionisti

CRITERI DI SCELTA

Strumenti giuridici a disposizione e criteri di scelta

Al fine di operare una scelta corretta occorre chiarire (a se stessi) quale sia l'obiettivo (principale) del mettersi insieme:

- Migliorare la situazione delle singole imprese partecipanti all'iniziativa?
- Oppure, creare uno strumento in comune capace di acquisire (esso stesso) valore nel tempo?

Nel primo caso, allora lo strumento da utilizzare è il consorzio / società consortile, l'ATI o la Rete di imprese.

Nel secondo caso lo strumento da utilizzare è quello della società con scopo di lucro (SRL o SPA).

CRITERI DI SCELTA

Obiettivi e strumenti

In altre parole, se l'obiettivo dei partecipanti è quello di **valorizzare l'organismo comune** (facendogli assumere nel tempo un valore anche di molto superiore a quello delle imprese partecipanti):

- Investendo in modo consistente nello stesso;
- Intestando allo stesso i marchi relativi ai prodotti venduti;
- Strutturando a nome dello stesso i canali di vendita;
- Etc.

allora lo strumento maggiormente adeguato risulta essere quello della **società con scopo di lucro** (SRL o SPA).

In tale evenienza la società consortile / consorzio risultano meno appropriati.

CRITERI DI SCELTA

Obiettivi e strumenti

La diversa natura dei due organismi (società con scopo di lucro e il consorzio / società consortile) si manifesta anche al momento dell'eventuale uscita dalla compagine sociale (per recesso o cessione partecipazione):

- Nel caso della **società con scopo di lucro**, viene monetizzata una somma che tiene conto del valore di mercato della società (tenuto conto delle eventuali plusvalenze e dell'avviamento);
- Nel caso del **consorzio / società consortile**, normalmente, viene monetizzata una somma pari al capitale sociale al netto delle eventuali perdite;

CRITERI DI SCELTA

Nel documento del CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO - Studio n. 134-2013/I - Società consortili: profili pratici e questioni applicative, al riguardo viene affermato che:

“..... le **società consortili** sono caratterizzate da una causa “diversa” rispetto a quella tipicamente societaria (lucrativa - **vantaggi patrimoniali “immediati”**), poiché il loro scopo-fine consiste nell’erogazione di servizi o nella produzione di beni tendenzialmente destinati agli imprenditori soci, e non a terzi (**vantaggi patrimoniali “mediati”**).

CRITERI DI SCELTA

Il Documento del Notariato continua affermando:

Diversa è, allora, la **funzione dei conferimenti dei soci** nelle società lucrative ed in quelle consortili, e diverse, pertanto sono le conseguenze anche sul **quantum spettante al socio in caso di recesso**.

Nelle società lucrative, infatti, le risorse versate al fine di finanziare la società rappresentano **“investimenti”** (cioè mezzi impiegati al fine di produrre nuova ricchezza) e ciò giustifica il fatto che nella liquidazione si deve tener conto “della consistenza patrimoniale della società e delle sue prospettive reddituali, nonché dell’eventuale valore di mercato delle azioni” e cioè della ricchezza prodotta anche grazie al “proprio” investimento, come stabilito dall’art. 2473-ter, comma 2, c.c. per le S.p.A. (ma non diversamente è, come logica, per le S.r.l., laddove l’art. 2473 c.c. stabilisce che i recedenti hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione del patrimonio sociale, che è a tal fine determinato tenendo conto del suo valore di mercato).

CRITERI DI SCELTA

Nelle società consortili, invece, i conferimenti hanno la funzione di garantire l'erogazione di servizi o la produzione di beni predeterminati, per cui non possono considerarsi "investimenti", bensì **contributi versati in modo tale da garantire i vantaggi patrimoniali "mediati"**, con la conseguenza che, in tali società, appare legittima l'introduzione di "una disposizione statutaria che preveda, in caso di recesso di un socio, la liquidazione di un quantum uguale alla frazione di capitale sociale nominale corrispondente alle azioni per le quali il suddetto diritto è stato esercitato".

CRITERI DI SCELTA

Nella pratica, è possibile che gli obiettivi mutino nel tempo:

- **Durante la fase iniziale** (ad esempio: primi anni): l'obiettivo potrebbe avere natura mutualistica (ripartire il costo di una iniziativa costosa e dall'esito incerto);
- **Nella fase successiva** (di consolidamento e di potenziale sviluppo): l'obiettivo potrebbe diventare invece quello di valorizzare la società comune (questa potrebbe, addirittura, raggiungere un valore superiore a quello delle singole imprese socie).

Si potrebbe allora operare come segue: partire con una struttura di tipo consortile, prevedendo (già nel contratto di collaborazione) la possibilità che, ove con l'andare del tempo la struttura consortile non si rivelasse più idonea a rappresentare la sostanza dell'attività svolta, si procederà alla trasformazione della stessa in società con scopo di lucro (ad esempio: società a responsabilità limitata), come consentito dall'articolo 2500-octies del codice civile.

CRITERI DI SCELTA

Art. 2500-octies.

Trasformazione eterogenea in società di capitali.

“I consorzi, le società consortili, possono trasformarsi in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del presente titolo.

La deliberazione di trasformazione deve essere assunta, nei consorzi, con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati;.....; nelle società consortili con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato.”

CRITERI DI SCELTA

Se l'obiettivo è quello di disporre di uno **strumento aggregativo** mediante il quale:

- **partecipare ad una gara d'appalto;**
- coordinare i lavori ricevuti in assegnazione;
- gestire la loro fatturazione (attiva e passiva);

allora la società consortile, il consorzio o l'ATI potrebbero costituire lo strumento ideale.

CRITERI DI SCELTA

Lo strumento della **società consortile** o del **consorzio**

possono tornare utili anche in altri ambiti, ad esempio:

- mettere in comune una struttura commerciale dedicata ai mercati esteri, ampliando e integrando la gamma dei prodotti offerti;
- partecipare a fiere di esposizione o di vendita in Paesi esteri;
- gestire la vendita tramite internet dei prodotti delle singole imprese socie / consorziate (in particolare, nei confronti di **consumatori finali di altri Paesi Ue**);
- Etc.

CRITERI DI SCELTA

Nel caso di lavoro di carattere preparatorio e ausiliario ...

Se l'obiettivo fosse quello di:

- mettere a punto un catalogo prodotti comune;
- allestire e mantenere aggiornato un sito internet plurilingue comune, atto a funzionare come una “vetrina virtuale”;
- partecipare insieme a manifestazioni fieristiche all'estero;
- vendere tramite internet nei confronti di clienti di Paesi esteri;
- operare come centrale di acquisto (ad esempio: in nome e per conto dei singoli retisti);
- svolgere altre attività in comune di carattere non impegnativo;
- Etc.

la **Rete di imprese** può essere lo strumento ideale.

STP - Società Tra Professionisti

Le **società tra professionisti** ([StP](#)) consente di andare oltre la consueta formula dello studio associato, aggregando anche soci iscritti a organi professionali diversi o anche non iscritti affatto (purché il loro contributo sia riservato esclusivamente a prestazioni tecniche o investimenti).

In vigore da aprile 2013, è regolamentata dalla Legge di Stabilità 2012 (*L. 183/2011*), dalla *27/2012* e dal *DM 34/2013*. Le istruzioni operative sono fornite dalla Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro, con Circolare n. 6 del 29 maggio 2013 (scarica il [Regolamento per le StP](#)), mentre ulteriori chiarimenti sono poi state fornite a marzo 2014 con la pubblicazione delle **FAQ** sugli effetti della **Riforma delle Professioni**.

Stp regime fiscale

Le società tra professionisti godono dello stesso **regime fiscale e previdenziale** di studi individuali e associazioni professionali. Anche per le Stp di capitali il reddito viene qualificato come autonomo alla luce dell'art. 53, D.P.R. 917/1986, con la differenza che queste società di persone o di capitali sono assoggettate al pagamento **IRAP**.

I **compensi** delle StP vanno assoggettati alla ritenuta d'acconto del 20%, con l'applicazione in fattura del 4% derivante dal contributo integrativo a carico del cliente da versare alla Cassa di previdenza

STP - Società Tra Professionisti

Gli **utili** verranno tassati così come previsto per gli studi associati, proprio perché il trattamento fiscale delle Stp è equiparabile a quello delle associazioni tra professionisti. La norma non si è espressa per quanto riguarda l'assoggettabilità a **fallimento** delle StP, ma i CdL hanno ritenuto che, non trattandosi di impresa commerciale, l'StP può accedere all'istituto della composizione della crisi da sovraindebitamento, regolamentata dalla L. 3/2012, a sua volta modificata dal D.L. 179/2012.

Le Stp possono anche essere **multidisciplinari** (art. 10, co. 8, L. 183/2011) occupandosi di diverse attività professionali: saranno i Consigli di ciascun ordine a verificare il rispetto delle norme deontologiche di ciascun iscritto; in caso di mancato rispetto sarà la Stp a doverne rispondere, ma il socio inadempiente resta responsabile.

Per STP multidisciplinari si consiglia di evitare di inserire nell'atto costitutivo un'attività professionale prevalente, consentendo l'iscrizione della Stp a tutti gli albi di appartenenza dei soci e scongiurando il verificarsi di anomalie. Una fattispecie diversa è data dalla StP che si occupi della professione forense, che non può essere costituita da soci non avvocati.

La partecipazione a reti miste

Il Jobs act del lavoro autonomo (legge 81/2017) ha consentito ai professionisti di entrare a far parte di “**reti miste**” (di cui all’articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del DI 5/2009). Tuttavia, le criticità tributarie ne limitano attualmente la portata applicativa.

La chance è riconosciuta nella lettera a) dello stesso articolo 12, che - nel ventilare la possibilità che soggetti diversi sotto il profilo fiscale possano coesistere sotto uno stesso “ombrello giuridico” - si limita a rinviare genericamente al DI 5/2009.

La disciplina base

Il contratto di rete si pone come obiettivo il conseguimento di un programma da parte degli aderenti, i quali si obbligano a collaborare mettendo a fattor comune porzioni di attività proprie e/o la volontà di scambiarsi informazioni anche tecnologico-innovative per il rafforzamento delle proprie conoscenze.

Esistono teoricamente due tipologie di reti miste: la “rete soggetto” e la “rete contratto”. La differenza consiste nella possibilità – prevista per la prima – di optare per l’acquisizione della soggettività giuridica, con tutte le conseguenze. Infatti, in tal caso, la rete-soggetto diviene non solo «un centro autonomo di imputazione di interessi e soggetti giuridici» (circolare 20/E/2013), ma anche un soggetto passivo Ires ex articolo 73, comma 2, del Tuir.

Viceversa, in presenza della rete-contratto non si avrà alcun tipo di autonomia né giuridica né fiscale: è, tuttavia, consentita la possibilità di richiedere il codice fiscale (risoluzione 70/E/2011).

Reti miste chi fa cosa

Le attività delle stp che possono essere svolte dalle reti miste:

- partecipazione a bandi pubblici;
- partecipazione ad appalti pubblici per servizi e per l'assegnazione di incarichi personali di consulenza o ricerca;
- assegnazione di incarichi ed appalti privati.

I casi

- a) svolgimento di attività di R&S;
- b) la stessa rete mista commissiona l'appalto per un contratto di ricerca e sviluppo

rete contratto che si dota sia di un fondo patrimoniale sia di un organo comune incaricato di gestire in nome e per conto dei partecipanti l'esecuzione del contratto o di singole parti dello stesso ([riconducibili alla figura del mandato con rappresentanza](#)).

In questo caso la spendita del nome da parte dell'organo comune dei singoli rappresentati si tradurrà nella possibilità di imputare alternativamente pro quota sia le fatture attive sia quelle passive.

Al contrario, quando l'impresa capofila o il singolo partecipante [agiscono senza rappresentanza](#), questi ultimi dovranno 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. (circolare 5/E/2016).

Le spese sostenute per gli investimenti in R&S saranno attribuite pro quota ai partecipanti i quali singolarmente poi calcoleranno il proprio credito d'imposta

Grazie per l'attenzione