

I profili contabili delle reti d'impresa

di Sandro Cerato (*)

Bilancio & Reddito

L'adesione al contratto di rete determina diversi effetti contabili in capo all'impresa partecipante, derivanti, in primo luogo, dall'apporto iniziale, che può assumere la forma di un mero conferimento iniziale oppure del patrimonio destinato ad uno specifico affare. La gestione operativa del network comporta, poi, la rilevazione dei costi e dei ricavi operativi, in via transitoria, prima, presso la rete - priva di soggettività tributaria - per confluire, poi, nella contabilità di ciascuna impresa partecipante o dello specifico patrimonio destinato all'affare, con i relativi obblighi di informativa in bilancio, in ossequio alle indicazioni fornite dall'OIC 2.

Premessa

L'art. 3, comma 4-ter, del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 aprile 2009, n. 33) - così come inserito dall'art. 42, comma 2-bis, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 - contempla, alla lettera c), la generale previsione programmatica, ma non l'obbligo, dell'istituzione di un fondo patrimoniale comune della rete. Il legislatore ha, pertanto, voluto contemplare anche la specifica esigenza, diffusa tra le piccole e medie imprese, di promuovere forme semplificate di rete, come quelle fondate sul mero scambio di informazioni: tale tipologia di network potrebbe, infatti, non necessitare della costituzione di un fondo patrimoniale comune, la cui funzione principale è la ripartizione, tra i partecipanti alla rete, dei vari costi e ricavi della stessa. Nel caso di strutture limitate, gli aspetti economici e patrimoniali possono essere agevolmente gestiti, in luogo del fondo, dall'organo comune incaricato dell'esecuzione del programma di rete: in mancanza, potrebbe comunque rivelarsi sufficiente l'apposita regolamentazione contenuta nei contratti esecutivi. Qualora l'organizzazione del network sia, invece, particolarmente complessa ed articolata, è opportuna la costituzione del fondo patrimoniale comune, attraverso l'esecuzione di conferimenti iniziali a cura dei partecipanti, ovvero - se espressamente ammesso

dal contratto di rete, e coerentemente con la disciplina civilistica di riferimento (art. 2447-bis c.c. e seguenti) (1) - l'apporto di un patrimonio destinato. L'adozione di un modello piuttosto che di un altro orienta, pertanto, il comportamento contabile che deve essere assunto, così come dettato dai principi generali, non essendo ancora stati formulati specifici documenti riguardanti il trattamento degli effetti derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete.

Il conferimento iniziale

Il contratto di rete, nel caso in cui preveda la costituzione del fondo patrimoniale comune, deve riportare alcune specifiche informazioni:

- a) la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali, e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo;
- b) le regole di gestione del fondo.

I predetti conferimenti sono generalmente effettuati in denaro, anche al fine di sostenere i necessari ed inevitabili costi di start-up, ma possono pure interessare beni in natura,

Note:

(*) *Sintheta Professionisti Associati*

(1) Tale ipotesi non è prospettabile con riferimento alle s.r.l., in quanto l'istituto del patrimonio separato destinato ad uno specifico affare è previsto esclusivamente per le s.p.a., le s.a.p.a. e le società cooperative per azioni.

non necessariamente materiali, nonché rapporti giuridici. Si pensi, ad esempio, a significativi brevetti industriali, marchi commerciali oppure contratti di locazione di immobili strategici o di rappresentanza. L'esecuzione di tali apporti deve essere operata sulla base di quanto stabilito nel contratto di rete, il quale - per mere esigenze di semplificazione e trasparenza - può rinviare alla disciplina generale dei conferimenti delle società per azioni (artt. 2342-2345 c.c.), così come novellata dal D.Lgs. 29 novembre 2010, n. 224. Il ricorso a tali disposizioni può, tuttavia, essere utilmente integrato con la regolamentazione prevista per le s.r.l., che contempla altresì i conferimenti di opere e servizi.

Sotto il profilo operativo, un'oggettiva valutazione del conferimento iniziale potrebbe essere costituita dalla presentazione, da parte dell'impresa apportante, di una relazione di stima redatta da un esperto: sul punto, appare preferibile che il contratto di rete già definisca i relativi criteri di nomina, fondati sul requisito di «adeguata e comprovata professionalità».

La valutazione dell'esperto deve presentare un contenuto minimo, ravvisabile nella descrizione degli elementi costituenti il conferimento, nei criteri di valutazione adottati e nell'attestazione che l'esito della perizia non è inferiore al valore nominale per il quale l'impresa si è impegnata ad effettuare l'apporto iniziale nella rete.

Il patrimonio destinato ad uno specifico affare

Il predetto art. 3, comma 4-ter, lettera c), del D.L. n. 5/2009 riconosce, inoltre, la possibilità che il programma di rete consenta l'esecuzione del conferimento mediante l'apporto di un patrimonio destinato, costituito ai sensi dell'art. 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile. Conseguentemente, ciascuna società partecipante alla rete d'impresa è tenuta a rispettare il limite massimo del 10,00% del patrimonio netto delle proprie fonti interne di finanziamento (capitale sociale, riserve ed utili, al netto di eventuali perdite), nonché osservare il divieto di costituzione del patrimonio specifico per l'esercizio di affari attinenti ad attività riservate in base alle leggi speciali. La sussistenza di tali

presupposti preliminari consente, quindi, all'impresa di costituire il patrimonio destinato alla rete, previa apposita deliberazione dell'organo amministrativo (2), dalla quale devono risultare - a norma del successivo art. 2447-ter c.c. - le seguenti informazioni:

a) la rete alla quale è destinato il patrimonio;
b) i beni ed i rapporti giuridici compresi nel conferimento alla rete;

c) il piano economico-finanziario, generalmente pluriennale, da cui risulti la congruità del patrimonio in relazione alla partecipazione all'esecuzione del programma di rete, le modalità e le regole relative al proprio impiego, il risultato che si intende perseguire e le eventuali garanzie offerte ai terzi. Il documento deve dimostrare, in particolare, la possibilità di coprire, con i ricavi della rete, la generalità dei costi e di conseguire un margine positivo, nonché quella di reperire tutti i finanziamenti necessari per la realizzazione dell'affare, tenuto conto delle attività poste a disposizione della società e comprese nel patrimonio destinato;

d) gli eventuali apporti di terzi, le modalità di controllo sulla gestione e di partecipazione ai risultati della rete;

e) la possibilità di emettere strumenti finanziari di partecipazione alla rete, con la specifica indicazione dei diritti che attribuiscono;

f) la nomina di un revisore legale dei conti, ovvero di una società di auditing, qualora la società partecipante alla rete non sia già assoggettata alla revisione legale dei conti;

g) le regole di rendicontazione della partecipazione alla rete d'impresa, quale specifico affare.

La predetta deliberazione deve essere, inoltre, depositata per l'iscrizione (3) presso il

Note:

(2) La decisione deve essere assunta a maggioranza assoluta dei componenti dell'organo di gestione, salvo che lo statuto sociale disponga diversamente (art. 2447-ter, ultimo comma, c.c.).

(3) L'art. 2448 c.c. subordina l'opponibilità, nei confronti dei terzi, della deliberazione - e, quindi, della costituzione del patrimonio destinato all'apporto nella rete d'impresa - all'iscrizione nel Registro delle imprese, a meno che la società provi che costoro ne era comunque a conoscenza. Nel caso di operazioni compiute entro 15 giorni dall'esecuzione delle predette formalità pubblicitarie, è esclusa l'opponibilità nei confronti dei terzi che provino di essersi trovati nell'impossibilità di averne conoscenza.

Registro delle imprese, entro 30 giorni, ai sensi dell'art. 2436 c.c., ovvero secondo le disposizioni generali riguardanti le modificazioni dell'atto costitutivo. Sul punto, si rammenta che è necessario l'intervento di un notaio: nei 60 giorni successivi all'iscrizione, i creditori anteriori alla stessa possono fare opposizione, avanti al competente tribunale, senza che ciò prelude l'esecuzione della delibera, purché la società presti idonea garanzia.

Il fondo patrimoniale comune della rete

L'art. 3, comma 4-ter, del D.L. n. 5/2009 stabilisce, inoltre, che al fondo patrimoniale comune devono essere applicate, in quanto compatibili, alcune specifiche disposizioni riguardanti i consorzi con attività esterna:

– l'art. 2614 c.c., per effetto del quale il fondo è costituito dai contributi delle imprese partecipanti alla rete e dai beni acquistati con tali risorse, e non può formare oggetto di divisione per tutta la durata del contratto: conseguentemente, i creditori particolari delle aziende aderenti non possono far valere i propri diritti sul fondo patrimoniale comune. Analogamente, nell'ipotesi di disavanzo di gestione, ovvero di costi eccedenti i contributi dei partecipanti alla rete, che non trovano copertura negli eventuali avanzi dei precedenti periodi amministrativi, non è comunque intaccabile la consistenza del fondo patrimoniale comune. In altri termini, emerge un credito della rete verso le imprese partecipanti, che possono, pertanto, provvedere all'estinzione dello stesso, mediante un ulteriore contributo;

– l'art. 2615 c.c, da cui discende il conseguente regime di responsabilità: in primo luogo, per le obbligazioni assunte in nome del consorzio, a cura delle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i propri diritti esclusivamente sul fondo patrimoniale comune. Nel caso delle obbligazioni assunte dagli organi della rete, ma per conto di una singola impresa partecipante, quest'ultima risponde in solido con il network. qualora si verifichi una situazione d'insolvenza, nei rapporti tra consorziati il debito dell'inadempiante deve essere ripartito tra tutti, in proporzione alle rispettive quote.

Non è, invece, richiamato il successivo art. 2615-bis c.c., che prevede l'obbligo di redazione - secondo i criteri previsti per il bilancio d'esercizio delle s.p.a. - della situazione patrimoniale, e conseguente deposito presso il Registro delle imprese, entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Sotto il profilo contabile, la costituzione del fondo patrimoniale comune determina l'emersione di un credito verso ciascuna impresa partecipante alla rete, in relazione all'apporto sottoscritto e non ancora effettuato:

Partecipante Alfa s.r.l. c/apporto	a	Fondo patrimoniale comune
---------------------------------------	---	---------------------------

La successiva esecuzione del conferimento dovrà essere annotata, a cura della rete, secondo modalità differenti, in base alla diversa tipologia dello stesso:

– conferimento in denaro:

Banca c/c	a	Partecipante Alfa s.r.l. c/apporto
-----------	---	---------------------------------------

– conferimento in natura, oppure mediante apporto di un patrimonio separato:

Diversi	a	Diversi
Marchi d'impresa		Mutui passivi
Immobili		Fondo ammortamento immobili
Macchine d'ufficio		Fondo ammortamento macchine d'ufficio
Crediti commerciali		Fondo svalutazione crediti
Marchi d'impresa		Partecipante Alfa s.r.l. c/apporto
Immobili		Mutui passivi

La rilevazione dei fatti di gestione della rete

Il mancato riconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della soggettività tributaria (4) del network determina il conseguimento del reddito direttamente in capo alle

Nota:

(4) Sul punto, si veda il contributo di S. Cerato, «Novità fiscali per le reti di impresa», in *Amministrazione&Finanza*, n. 6/2011.

imprese partecipanti, derivante dai sotto-stanti effetti contabili, differenti a seconda del rapporto di mandato intercorrente con la rete, senza oppure con rappresentanza (5). Si considerino poi la generale ricorrenza del primo caso, ed i principi di cui all'art. 2614 c.c. riguardanti le società consortili con attività esterna, appositamente richiamati dalla disciplina civilistica sulle reti: le rilevazioni contabili - nel silenzio della norma, ed in attesa dell'emanazione di specifici documenti, ad opera sia dell'Amministrazione Finanziaria che dell'Organismo Italiano di Contabilità - potrebbero essere fondate sulla tecnica della cosiddetta reversione, ovvero il trasferimento di ricavi e costi dalla rete alle imprese aderenti, in proporzione alla propria partecipazione al fondo patrimoniale comune (6). In altri termini, i ricavi ed i costi operativi transitano nella contabilità della rete, ma finiscono, poi, per essere imputati ai singoli partecipanti al network (7):

Fatturazione alla rete di beni e servizi acquistati da terzi

Acquisti c/transitorio	a	Debiti verso fornitori
------------------------	---	------------------------

Riaddebito proporzionale della rete all'impresa partecipante

Partecipante Alfa s.r.l. c/conguaglio	a	Acquisti c/transitorio
---------------------------------------	---	------------------------

Fatturazione alla rete di beni e servizi ceduti a terzi

Crediti verso clienti	a	Vendite c/transitorio
-----------------------	---	-----------------------

Riversamento proporzionale dalla rete all'impresa partecipante

Vendite c/transitorio	a	Partecipante Alfa s.r.l. c/conguaglio
-----------------------	---	---------------------------------------

Gli adempimenti contabili delle partecipanti alla rete

La partecipazione alla rete comporta, in capo ad ogni impresa interessata, l'obbligo di assolvere alcuni peculiari incombeni, ed in particolare:

- 1) le rilevazioni contabili del conferimento nel fondo patrimoniale comune;
- 2) la tenuta delle scritture contabili riguardanti il patrimonio destinato alla rete;
- 3) il rendiconto periodico del patrimonio destinato al network;
- 4) la rappresentazione nel bilancio d'esercizio della partecipazione alla rete;
- 5) la redazione del rendiconto finale del patrimonio separato apportato al network.

Le rilevazioni contabili del conferimento nel fondo patrimoniale comune

Gli apporti eseguiti inizialmente (8) devono essere annotati in partita doppia, secondo modalità differenziate in base alla forma di costituzione del fondo patrimoniale comune: - conferimento in denaro:

Partecipazione alla rete	a	Banca c/c
X		

Note:

(5) Nel caso di mandato con rappresentanza, una parte della dottrina ritiene che non debba essere effettuata alcuna rilevazione contabile, in quanto la fatturazione delle prestazioni interessa direttamente le imprese partecipanti, senza riguardare il consorzio. Si veda, ad esempio, «I lavori in corso e i consorzi: profili contabili», in *Summa contabile 2008*, a cura di V. Antonelli e R. D'Alessio, pp. 1004-1006. Contra, M. Romano e M. Taliento, «Le gestioni consortili», in *Contabilità, finanza e controllo*, n. 6/2007, p. 492 e seguenti: tali autori sostengono, invece, che - in virtù del ciclo della fatturazione, di competenza esclusiva dei partecipanti, la riunione di imprese si limita a registrare contabilmente delle semplici permutazioni finanziarie, connesse allo svolgimento delle attività consortili.

(6) In senso conforme, si veda, ad esempio, il contributo di M. Romano e M. Taliento, *op. cit.*, p. 492 e seguenti, secondo il quale il carattere strumentale dell'ente rispetto alla gestione dei singoli consorziati determina la compensazione economica dei ricavi e dei costi, attraverso la tecnica della reversione. Una modalità operativa analoga era stata, inoltre, già formulata da A. Propersi e G. Rossi, *I consorzi*, 2006, pp. 196-197, e dal *Memento pratico contabile 2005*, p. 1054.

(7) Per esigenze di semplificazione, non è stata considerata l'Iva.

(8) I successivi contributi dei partecipanti, generalmente annuali, sono destinati a coprire eventuali sopravvenute eccedenze di costi, ovvero a fronteggiare correnti esigenze finanziarie: non affluiscono, pertanto, al fondo patrimoniale comune, ma tra le disponibilità liquide del network, talvolta previo transito in una voce accesa ai crediti verso i singoli aderenti alla rete.

– conferimento in natura, ovvero mediante patrimonio destinato ad uno specifico affare:

Diversi	a	Diversi
Mutui passivi		Marchi d'impresa
Fondo Amm. immobili		Immobili
Fondo Amm. macchine d'ufficio		Macchine d'ufficio
Fondo svalutazione crediti		Crediti commerciali
Partecipazione alla rete X		

La tenuta delle scritture contabili del patrimonio destinato

Nel caso in cui la società partecipante abbia eseguito il conferimento mediante un patrimonio destinato, e non rientri nella definizione di «piccolo imprenditore» (art. 2083 c.c. (9)), gli amministratori della stessa sono obbligati ad istituire ed aggiornare, separatamente, i libri e le scritture contabili individuate dall'art. 2214 c.c. e seguenti:

- il libro giornale, contenente le operazioni giornaliere eseguite, idoneo a condurre ad uno stato patrimoniale ed economico della partecipazione alla rete, che dovrà, poi confluire nella contabilità generale dell'impresa aderente al network: il processo di confluenza in parola potrà avvenire - a cadenza periodica - per saldi di conto e non per singole scritture contabili, con le medesime tecniche della contabilità sezionale, tali da consentire un raccordo con la contabilità generale (OIC 2, paragrafo 2);
- il libro degli inventari, da redigersi all'atto della costituzione della rete e, successivamente, alla fine di ogni anno, con l'indicazione delle valutazioni degli elementi che compongono il patrimonio destinato allo specifico affare e, quindi, in base al valor iscritto nel bilancio dell'impresa partecipante alla rete. Il predetto principio contabile nazionale raccomanda, tuttavia, la rilevazione delle corrispondenti movimentazioni monetarie - ancorché non prescritto dalla norma - in specifici conti correnti bancari o postali;
- le altre scritture contabili.

L'impresa partecipante alla rete deve, inoltre, tenere il libro degli strumenti finanziari

eventualmente emessi in relazione a tale affare, riportando peculiari informazioni:

- le loro caratteristiche;
- l'ammontare di quelli emessi ed estinti;
- le generalità dei titolari degli strumenti nominativi, i trasferimenti ed i vincoli ad essi relativi.

La società è, naturalmente, tenuta ad osservare la generale regola di ordinata conservazione degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché delle copie dei documenti della medesima natura inviati.

L'utilizzo dei suddetti libri contabili presuppone la preventiva numerazione progressiva, in ogni loro pagina: non è, invece, richiesta la bollatura o vidimazione, salvo che si tratti di libri diversi dal giornale e da quello degli inventari (art. 2215 c.c.). Per quanto concerne la tenuta e conservazione degli stessi, si rammenta la possibilità di ricorrere a strumenti informatici, purché ne sia garantita, in qualsiasi momento, la facoltà di consultazione: in tale ipotesi, gli obblighi di numerazione progressiva, vidimazione e regolare tenuta sono assolti mediante l'apposizione - ogni tre mesi, a partire dalla messa in opera - della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, ovvero di un soggetto dallo stesso delegato, relativi al documento contenente le registrazioni relative ai tre mesi precedenti (art. 2215-bis, c.c., così come inserito dall'art. 16, comma 12-bis, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2).

Il rendiconto periodico del patrimonio destinato alla rete

Nel caso di esecuzione del conferimento mediante apporto di un patrimonio separato destinato al network, gli amministratori dell'impresa partecipante sono tenuti a predisporre un separato rendiconto, da allegare al bilancio d'esercizio, secondo i criteri di redazione dello stesso previsti dall'art. 2423

Nota:

(9) È il caso, ad esempio, dei coltivatori diretti del fondo, degli artigiani, dei piccoli commercianti e di coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

c.c. e seguenti: tale adempimento deve, quindi, essere assolto per ogni periodo amministrativo di durata del contratto di rete. Sul punto, l'OIC 2 ha chiarito che il rendiconto deve essere costituito da cinque specifici documenti:

1) uno stato patrimoniale della rete, redatto secondo lo schema ordinario previsto dall'art. 2424 c.c., esponendo - tra i mezzi propri, ovvero le fonti interne di finanziamento - la specifica voce «Patrimonio netto (o Deficit netto) dell'affare», suddivisa in:

- importo originario;
- riserve previste per gli apporti di terzi;
- risultato economico di periodo;
- utili o perdite di esercizi precedenti;

2) un conto economico della rete, predisposto a norma dell'art 2425 c.c., potendo comunque utilizzare peculiari voci richieste dalla natura del network, e precisando altresì in quali voci del conto economico della società sono iscritti i relativi importi;

3) una nota di commento nella quale, in relazione a ciascuna voce dello stato patrimoniale e del conto economico, deve essere svolta una breve spiegazione delle principali variazioni intervenute, rispetto al precedente esercizio, con riferimento alla rete: a questo proposito, l'OIC 2 precisa che i criteri di valutazione delle attività e passività devono essere identici a quelli del bilancio generale;

4) le regole di rendicontazione della rete, con particolare riferimento ai criteri di:

- valutazione adottati;
- imputazione dei costi speciali o diretti del network;
- ripartizione degli oneri generali, industriali, amministrativi, commerciali, finanziari e tributari;
- individuazione dei ricavi della rete, ed eventuale separazione di ricavi comuni a più network;

5) il richiamo al contenuto della delibera di costituzione del patrimonio destinato alla rete, precisando la natura della stessa, la composizione del complesso separato, gli apporti di terzi, le eventuali garanzie rilasciate, gli strumenti finanziari emessi ed il soggetto incaricato della revisione legale dei conti sull'andamento della rete, la cui relazione deve essere allegata al rendiconto.

La rappresentazione nel bilancio d'esercizio della partecipazione alla rete

Stato patrimoniale

La quota del fondo patrimoniale comune assegnato all'impresa appartenente al network costituisce un'immobilizzazione finanziaria, da iscriversi, quindi, nella voce B)III) dell'attivo dello stato patrimoniale. Il criterio di valutazione è, pertanto, rappresentato dal costo originario del conferimento iniziale, ovvero - se almeno pari al 20,00% del fondo patrimoniale comune - dalla corrispondente frazione di quest'ultimo: indipendentemente dalla metodologia adottata, il valore esposto in bilancio deve essere già al netto di eventuali perdite durevoli di valore.

Nel caso in cui l'apporto sia stato eseguito mediante lo strumento del patrimonio separato, è altresì necessario indicare distintamente, nello stato patrimoniale, i beni ed i rapporti conferiti alla rete. A questo proposito, l'OIC 2 riconosce l'applicabilità di alcune modalità alternative:

a) creare, per ciascuna voce, una specifica sottovoce, oppure un «di cui»:

- crediti verso clienti 1.000:
 - per clienti relativi al patrimonio destinato 300;
 - per clienti relativi all'attività generale della società 700;
- crediti verso clienti 1.000, di cui per patrimonio destinato 300;

b) separare, in un apposita colonna interna dello stato patrimoniale, gli importi relativi al patrimonio destinato alla rete;

c) indicare distintamente le classi di attività e passività relative al patrimonio destinato in apposita zona, rispettivamente dell'attivo e del passivo, dopo tutte le altre voci relative all'attività generale della società. Tale rappresentazione consente di rilevare in modo immediato l'importo complessivo delle attività e passività di pertinenza del patrimonio destinato costituito dalla società, anche se - per ottenere l'importo complessivo di ciascuna voce riguardante pure il patrimonio generale della società - è necessario sommare due voci distinte (patrimonio destinato e generale). La predetta soluzione permette di evidenziare il diverso regime di responsabilità esistente per quelle attività e passività di pertinenza del patrimonio destinato.

Gli utili accantonati al fondo patrimoniale comune, ovvero al patrimonio destinato, devono essere iscritti in bilancio, in un'apposita riserva, avente la natura di sospensione d'imposta, sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2012: il presupposto della tassazione, come meglio precisato precedentemente, si verifica esclusivamente nel caso di utilizzo della riserva per modalità differenti dalla copertura delle perdite, ovvero a seguito della cessazione dalla partecipazione alla rete d'impresa. A questo proposito, si consideri che la Commissione europea, con decisione del 26 gennaio 2011, ha precisato che le imposte sospese dovranno essere versate alla scadenza del contratto di rete. In altri termini, nell'esercizio di costituzione della riserva di utili a beneficio del fondo patrimoniale comune, ovvero del patrimonio destinato allo specifico affare, si verifica un teorico disallineamento civilistico-fiscale e, quindi, la necessità di rilevare la corrispondente fiscalità differita. Sul punto, l'OIC 25 stabilisce che quest'ultima, in quanto derivante da un'operazione che non ha interessato il conto economico, deve essere contabilizzata nel fondo imposte differite, mediante la riduzione della riserva di patrimonio netto nella quale sono stati accantonati gli utili destinati alla realizzazione, entro l'esercizio successivo, degli investimenti del programma di rete.

Conti d'ordine

Ai sensi dell'art. 2447-septies, ultimo comma, c.c., qualora dalla partecipazione alla rete derivi l'assunzione di una responsabilità illimitata per le obbligazioni della società, è necessario indicare, con specifica denominazione, il relativo impegno in calce allo stato patrimoniale, per l'importo massimo del rischio, il cui criterio di valutazione deve essere illustrato nella nota integrativa (OIC 22).

Conto economico

Il principio contabile nazionale OIC 2 raccomanda la distinta indicazione dei ricavi e costi relativi al patrimonio destinato alla rete, pur non essendo prescritta dalla disciplina civilistica, in quanto fornisce una più immediata ed intelligibile visione d'insieme dei componenti dell'unitario risultato economico della società. In mancanza, è comunque opportuno riportare una specifica illustra-

zione nella nota integrativa, nella sezione in cui sono commentati i dati della società.

Nota integrativa

L'informativa di bilancio deve, inoltre, comprendere l'indicazione di elementi utili a descrivere la partecipazione al contratto di rete, ed in particolare:

- a) il valore e la tipologia dei beni e rapporti giuridici apportati alla rete, inclusi quelli eventualmente conferiti da terzi, con riferimento, per le informazione di dettaglio, al rendiconto del patrimonio destinato;
- b) i criteri adottati per l'imputazione degli elementi comuni di costo e ricavo, previsti dai principi contabili nazionali OIC 13 - qualora l'oggetto della rete sia rappresentato dalla produzione o distribuzione di beni o servizi - ed OIC 23, nel caso in cui il network si occupi della realizzazione di un'opera, ovvero delle forniture di servizi, a seguito della stipulazione di contratti di appalto o somministrazione che danno luogo a commesse pluriennali. Per tutti i costi sostenuti ed imputati alla rete, l'impresa partecipante deve rilevare, oltre al costo, anche un credito verso il patrimonio destinato ed un ricavo per il corrispondente rimborso;
- c) il corrispondente regime della responsabilità;
- d) gli utili destinati alla rete, e l'esistenza della riserva (10).

Il rendiconto finale del patrimonio separato

A seguito del realizzo dell'oggetto del contratto di rete, ovvero dell'accertamento dell'impossibilità di conseguirlo, gli amministratori o il consiglio di gestione della società partecipante, che aveva apportato il patrimonio separato, deve redigere il rendiconto finale, da depositarsi, poi, presso il registro delle imprese. Tale documento, accompagnato da una relazione dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, non deve comprendere soltanto il conto economico, ma anche lo stato patrimoniale, al

Nota:

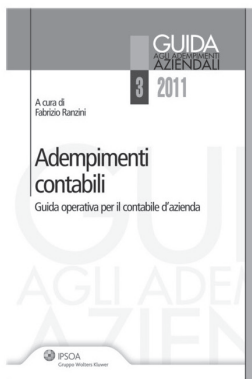
(10) La riserva deve essere mantenuta in bilancio anche a seguito dell'avvenuta realizzazione degli investimenti, in relazione ai quali è stato accantonato l'utile, attesa la natura di sospensione d'imposta dell'agevolazione fiscale (C.M. 14 aprile 2011, n. 15/E, paragrafo 5.2).

fine di consentire ai creditori di conoscere l'esatta composizione del patrimonio destinato, ai fini delle eventuali azioni esecutive da esperire, ovvero della richiesta di liquidazione dello stesso. Analoga struttura (stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa, regole di rendicontazione dell'affare, riferimento al contenuto della delibera di costituzione del patrimonio destinato) dovrà avere il rendiconto finale, che copre la frazione di esercizio nella quale il programma di rete viene portato a termine. Il rendiconto finale, oltre ad essere allegato al bilancio della società quale ultima informativa periodi-

ca, deve essere contenuto in un documento distinto da depositare nell'ufficio del Registro delle imprese, avente la funzione di rendere noto a tutti gli interessati il risultato economico della partecipazione alla rete, e dunque i costi e ricavi che lo hanno determinato: è, quindi, necessario che si componga del conto economico dell'ultimo periodo, e di una nota di riepilogo di tutti i costi ed i ricavi riferiti all'affare.

Nell'ipotesi in cui l'affare sia divenuto impossibile, nel rendiconto finale devono essere, infine, esposti i motivi di tale impedimento.

LIBRI

Guida agli adempimenti contabili**Guida operativa per il contabile d'azienda***Ipsoa Editore, 2011, pagg. 720, € 50,00*

Il testo si rivolge al **contabile**, al **responsabile ufficio contabilità** o comunque a quella figura che in azienda si occupa della tenuta della contabilità in azienda e fornisce una guida pratica e operativa per adempimenti quali la tenuta dei **libri obbligatori** (contabili, fiscali e sociali), la gestione delle **operazioni contabili** come gli acquisti (soggetti ad Iva, esenti da Iva, con Iva parzialmente detraibile, da fornitori intracomunitari ed extra Cee) e le vendite (di prodotti e servizi al minuto, con differenti modalità di incasso, resi, esportazioni), i compensi per amministratori e professionisti, le immobilizzazioni, le operazioni sul patrimonio, i lavori in corso su ordinazione, i ratei e risconti, i titoli, le rimanenze e gli **adempimenti fiscali** con cui si "scontra" quotidianamente l'addetto a questa mansione. L'obiettivo è quello di fornire informazioni semplici, sintetiche e chiare.

L'approccio è operativo: parte **dal singolo adempimento** che viene descritto in modo schematico, evidenziando gli aspetti più propriamente pratici e fornendo indicazioni di sintesi sulle attività da svolgere ed **esempi di scritture contabili**. Il linguaggio è semplice e concreto; non si sofferma su commenti e "questioni" dottrinali o giuridiche ma si propone di puntare all'operatività ed al "cosa fare". Le sintesi sono corredate da **formule, modelli, quesiti e soluzioni e documentazione ufficiale** di riferimento.

Per informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**