



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44188465-459
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Approfondimento n. 1

Roma, 10 marzo 2009

Oggetto: Valutazioni di efficacia e proposte emendative sulle disposizioni in materia di reti d'impresa di cui all'articolo 3 DL n. 5/2009

Sommario

1. VALUTAZIONI DI CARATTERE GENERALE	2
2. NATURA GIURIDICA DEL DISTRETTO	2
3. LE DIVERSE FORME DI TASSAZIONE DI DISTRETTO	3
3.1 TASSAZIONE DI DISTRETTO CONSOLIDATA	3
3.2. TASSAZIONE UNITARIA DI DISTRETTO	4
3.3. TASSAZIONE DI DISTRETTO CONCORDATA	6

1. Valutazioni di carattere generale

L'articolo 3 del DL n. 5/2009 introduce la possibilità per le imprese appartenenti ad un distretto di optare per la tassazione di distretto ai fini dell'applicazione dell'IRES. Il provvedimento non è nuovo e soprattutto non è di immediata applicazione. Si ripropone una vecchia disposizione contenuta nella legge finanziaria per il 2006, mai attuata.

Senza entrare nei particolari delle singole disposizioni, è importante sottolineare che si tratta di una proposta interessante da un punto di vista ideale, ma che, tuttavia, deve essere riempita di contenuti e per lo più resa appetibile con incentivi anche fiscali che ora non sono previsti, se non ad esclusivo appannaggio delle società di capitali.

In particolare, si prende atto della struttura dell'economia italiana e si cerca di valorizzare non solo le imprese collegate (orizzontalmente o verticalmente) tra di loro perché concentrate in determinate zone del Paese, ma anche le imprese comunque collegate in modo **funzionale** ubicate anche in diverse zone. Si capisce che le intenzioni sono quelle di includere nel concetto di distretto produttivo anche le *c.d. filiere produttive*, cioè le imprese anche ubicate in zone diverse del Paese, ma legate tra di loro perché svolgono diverse fasi produttive di una medesima catena di creazione del valore di un determinato prodotto (dalla materia prima al prodotto finito).

L'individuazione dei distretti produttivi spetta al Ministero dell'Economia di concerto con altri Ministeri. Tuttavia rientrano di diritto nella definizione di "*distretto produttivo*" i distretti agroalimentari (articolo 13 D.Lgs n. 228/2001), i distretti e i consorzi di sviluppo industriale (articolo 36 della legge n. 317/1991) ed i consorzi per il commercio estero (legge n. 83/1989).

La visione d'insieme delle imprese incluse nel *distretto produttivo* consente loro l'applicazione di determinate disposizioni normative particolari in diverse discipline giuridiche:

- fiscale;
- amministrativa;
- finanziaria;
- per la ricerca e sviluppo.

Appresso si darà una valutazione critica degli aspetti fiscali connessi alla figura dei distretti. Tuttavia, proprio in considerazione della fumosità del provvedimento, le valutazioni di seguito delineate fanno strettamente riferimento al contenuto letterale della norma.

Valutazioni d'efficacia e proposte emendative

Occorre sottolineare che la disposizione è fortemente programmatica e da riempire di contenuti che per ora sono solamente fumosi (è prevista addirittura una *prima fase di sperimentazione*). E' sicuramente da criticare il fatto che nella disposizione non sia previsto un numero minimo di imprese che si devono aggregare per entrare nelle forme di tassazione concordata (vedi oltre). La mancanza di un limite minimo consente, di fatto, l'accesso alla "**tassazione di distretto concordata**" (vedi successivo § 3.3) anche ad una sola impresa, creando evidenti disparità di trattamento. Infatti, in questo modo non è l'aggregazione nel distretto a consentire l'accesso alla tassazione concordata, ma la presenza stessa in un territorio piuttosto che in un altro. Questo potrebbe determinare dei forti sospetti di incostituzionalità della norma per una evidente disparità di trattamento. Questo problema non dovrebbe sussistere, invece, per le altre forme di tassazione di distretto dal momento che hanno ragion d'essere se non per la presenza di due o più imprese che si aggregano. In altre parole le altre forme di tassazione di distretto (vedi § 3.1 e 3.2) non sono applicabili con riferimento ad una sola impresa.

Fermo quanto indicato nelle righe che precedono, si tratta indubbiamente di una nuova frontiera la cui importanza deve essere valutata con attenzione.

Appresso si darà una valutazione critica degli aspetti fiscali connessi alla figura dei distretti. Tuttavia, proprio in considerazione della fumosità del provvedimento, le valutazioni appresso delineate fanno strettamente riferimento al contenuto letterale della norma.

2. Natura giuridica del distretto

Sebbene si assegni all'entità distretto la natura di soggetto IRES per individuare la soggettività passiva tributaria, non viene intesa la natura giuridica del distretto. Non viene cioè chiarito se il medesimo sia o meno un ente distinto dalle imprese che scelgono una delle forme di tassazione di distretto appresso delineate.

Valutazioni d'efficacia e proposte emendative

Sarebbe preferibile che il distretto operasse attraverso una o più delle stesse imprese che ne fanno parte, come del resto traspare con riferimento alle facilitazioni di carattere amministrativo (cfr articolo 1, comma 368, lett. b) n. 1) della legge n. 266/2005). In altre parole si ritiene sia pre-



feribile che il distretto si qualifichi nelle stesse imprese che ne fanno parte. In questa ottica sono le medesime imprese facenti parte del distretto che costituiscono anche gli organi amministrativi del distretto stesso, dividendosi i compiti, in analogia di come avviene nei consigli di amministrazione delle società in cui sono previste delle diverse deleghe.

In questo modo, oltre ad evitare la presenza di una sovrastruttura difficilmente digeribile dalle singole imprese, si creerebbero le premesse per una reale sinergia all'interno delle imprese facenti parte del distretto. Si potrebbe poi pensare che le imprese facenti parte del distretto possano delegare tutte, o anche alcune **funzioni amministrative e di rappresentanza, alle associazioni di categoria di cui fanno parte le imprese appartenenti al distretto.**

3. Le diverse forme di tassazione di distretto

In estrema sintesi, per quanto concerne le disposizioni in materia fiscale, è previsto che le imprese appartenenti ai distretti così come saranno individuati possono optare per:

- la **tassazione di distretto "consolidata"**, osservando, in quanto applicabili, le norme che disciplinano il consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR;
- la **tassazione di distretto "unitaria"** su base concordataria del reddito di distretto, con conseguente assunzione da parte del distretto produttivo della soggettività passiva ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera b), del TUIR;
- la **tassazione di distretto "concordata"**, con determinazione su base concordataria del volume delle imposte dirette dovute dalle singole imprese appartenenti al distretto.

Rimane impregiudicata, infine, la possibilità per le imprese appartenenti a distretti produttivi di mantenere la soggezione al regime di imposizione ordinaria, non esercitando alcuna delle opzioni sopra riassunte.

3.1 Tassazione di distretto consolidata

Si tratta di una forma di tassazione adesso tipica dei grandi gruppi industriali e per ora limitata solamente alle società di capitali appartenenti al medesimo gruppo. La disposizione, sempre **limitata alle società di capitali**, consentirebbe di allargare il concetto di tassazione di gruppo a tutte le società di capitali appartenenti al medesimo distretto produttivo che hanno optato per tale forma di tassazione, a prescindere dal rapporto di partecipazione.

In questo caso dal momento che l'aliquota di tassazione rimane sempre quella del 27,5% l'unico vantaggio è quello di consentire alle imprese in perdita di scomputare la perdita nell'esercizio stesso della sua realizzazione con gli eventuali redditi positivi delle altre imprese appartenenti al distretto.

Tabella 1 - La gestione delle perdite nel caso di opzione per la tassazione consolidata di distretto.

Società	Reddito	Imposte teoriche	Imposte di Distretto	credito/debito delle società
Società A	€ 2.000	€ 550	0	Debito € 550
Società B	- € 3.000 (perdita)	0		Credito € 825
Società C	- € 4.000 (perdita)	0		Credito € 1.100
Società D	€ 5.000	€ 1.375		Debito € 1.375

In questo caso, l'erario non pretende alcuna imposta, sarà cura del distretto prevedere o meno il pagamento delle imposte non versate alla società che hanno conferito perdite. In altre parole la gestione dei rapporti di debito o di credito generate dall'utilizzo di perdite altrui, è rimessa alla volontà del distretto stesso rappresentata dalle imprese che ne fanno parte.

Valutazioni d'efficacia e proposte emendative

Si tratta di una forma di tassazione per cui è difficile chiedere che sia estesa alle imprese personali (imprese individuali e società di persone) per problemi tecnici insiti nel sistema di imposizione (applicazione della c.d. Pex o Participation exemption ed individuazione di una aliquota IR-PEF applicabile).



Tuttavia anche qualora la si ritenesse applicabile si presenta sempre poco appetibile per le nostre imprese per almeno due motivi:

- la tassazione di gruppo avverrebbe ad aliquota IRES del 27,5%. L'entità distretto è, infatti, qualificato quale soggetto IRES (ente diverso dalla società che svolge attività commerciale). Considerando che una buona parte delle imprese individuali e società di persone presentano un'aliquota media di imposizione sicuramente inferiore al 27,5%; per arrivare all'aliquota media di imposizione del 27,5% si deve realizzare un **reddito IRPEF complessivo di € 35.350,00** (vedi tabella 2), di fatto ci sarebbe un aggravio di imposizione;
- considerando che sempre le imprese individuali e società di persone difficilmente vantano perdite, verrebbe annullato l'unico beneficio rappresentato dalla compensazione anticipata delle perdite generate in un anno fiscale.

In altre parole, questa forma di tassazione fiscale agevola solamente le società di capitali facenti parte dei distretti, legate tra di loro da rapporti commerciali. Al fine di rendere applicabile questa disposizione alla realtà delle imprese individuali e società di persone, si dovrebbe prevedere un'aliquota di tassazione sostitutiva di importo ridotto, da applicare tuttavia solamente quando l'opzione è esercitata da imprese individuali e società di persone (vedi quanto si dice per la tassazione unitaria di distretto).

3.2. Tassazione unitaria di distretto

Gli aspetti qualificanti della tassazione di distretto unitaria, desumibili dai numeri da 3) a 15) della lett. a) in esame, sono evidenziati nella relazione governativa in cui è affermato che la tassazione unitaria di distretto *"si basa sulla individuazione del Distretto quale soggetto passivo delle imposte sui redditi e locali (nonché delle altre somme dovute agli enti locali)"*, e ha come elemento caratteristico *"il ricorso al concordato preventivo triennale"* per la determinazione delle imposte dovute.

In altre parole le imprese facenti parte del distretto, in **questo caso anche imprese individuali e società di persone**, che optano per questa forma di imposizione concordano con l'Agenzia delle Entrate un reddito complessivo del distretto con riferimento ai redditi delle imprese che ne fanno parte avendo esercitato l'opzione. Sarà poi il distretto a ridistribuire il carico fiscale alle imprese facenti parte il distretto stesso.

Il reddito viene definito su base concordataria, per almeno un triennio ed è definito con riguardo *"alla natura, tipologia ed entità delle imprese stesse, alla loro attitudine alla contribuzione e ad altri parametri oggettivi, determinati anche su base presuntiva"*, cioè in base alla capacità contributiva dei diversi soggetti. I *"parametri oggettivi"* alla base della determinazione del **reddito sono determinati dall'Agenzia delle Entrate "previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti"**.

A carico delle imprese appartenenti al distretto produttivo che hanno optato per la tassazione unitaria di distretto, comunque, in base all'espressa previsione recata dal n. 10) **"resta fermo ...l'assolvimento degli ordinari obblighi e adempimenti fiscali e l'applicazione delle disposizioni penali tributarie"**.

Dal momento che il distretto si qualifica come soggetto IRES, la tassazione del reddito unitario di distretto dovrebbe avvenire con aliquota del 27,5%

L'opzione per la tassazione unitaria di distretto è prevista anche per la determinazione di **"tributi, contributi ed altre somme" dovute agli enti locali** dalle imprese appartenenti al distretto produttivo. Si pensi alla Tarsu, all'ICI, all'IRAP di competenza regionale.

In questo caso con gli enti locali si concorda una cifra complessiva dovuta con riferimento a ciascun anno e, sempre con un orizzonte temporale minimo di un triennio. Sarà poi il distretto a ripartire il carico fiscale sulle diverse imprese facenti parte il distretto, secondo criteri di *"trasparenza"*, *"parità di trattamento"* e di *"mutualità"*.

I criteri per individuare il quantum dovuto sono stabiliti dagli enti **locali, previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti"**, mentre la effettiva determinazione dell'ammontare dovuto *"è operata tenendo conto della attitudine alla contribuzione da parte delle imprese, con l'obiettivo di stimolare la crescita economica e sociale dei territori interessati"*.

Valutazioni d'efficacia e proposte emendative

In primo luogo si ritiene che l'orizzonte temporale triennale sia troppo ampio specialmente nel



periodo di crisi economica, in cui il futuro diviene sempre più nebuloso. Occorrerebbe arrivare al biennio.

In secondo luogo occorrerebbe individuare in modo più dettagliato quali sono i criteri per la determinazione del reddito attribuibile al distretto e più che altro, indicare chiaramente che tutto l'eventuale surplus di reddito prodotto dal distretto rispetto alle attese sia completamente esente dall'apposizione, compresa l'IRAP. In altre parole si ritiene che l'appetibilità o meno della disposizione sia fortemente legata alla determinazione del reddito di distretto ovvero le imposte locali dovute dal distretto stesso.

Questa forma di tassazione, determina un vantaggio di tipo tributario/finanziario. Infatti. Il soggetto passivo dell'imposizione diretta è il distretto in quanto tale. Nel senso che debitore dell'imposta sul reddito di distretto è il distretto stesso. La distribuzione del carico fiscale sulle imprese facenti parte il distretto è effettuata dal distretto stesso *"avuto riguardo alla natura, tipologia ed entità delle imprese stesse, alla loro attitudine alla contribuzione e ad altri parametri oggettivi, determinati"*. In altre parole, secondo il dettato normativo, sarebbe anche ipotizzabile che il distretto decidesse di distribuire il carico fiscale solamente su alcune imprese più solide finanziariamente, fermo ovviamente la registrazione delle situazioni debitorie/creditorie conseguenti.

Infine, va segnalato che tale sistema di tassazione si presenta poco proficuo per la gran parte delle imprese individuali e società di persone facenti parte del distretto cui si rende applicabile un'aliquota media di imposizione inferiore al 27,5%. In altre parole sarebbero orientate ad optare per la tassazione di distretto solamente le poche imprese individuali e società di persone con aliquota media superiore al 27,5%.

Tabella 2 – composizione dei redditi secondo l'aliquota media di imposizione - dati anagrafe tributaria – analisi delle dichiarazioni UNICO-2006

Classi di reddito d'impresa	Titolari di impresa	Frequenza cumulata	Aliquota media sul margine di reddito
minore di -50.000	77.699	77.699	
da -50.000 a -25.000	58.017	135.716	
da -25.000 a -10.000	115.392	251.108	
da -10.000 a -5.000	107.861	358.969	
da -5.000 a -2.500	107.589	466.558	
da -2.500 a 0	277.235	743.793	
Zero	108.146	851.939	
da 0 a 2.500	296.869	1.148.808	
da 2.500 a 5.000	276.812	1.425.620	
da 5.000 a 7.500	295.673	1.721.293	
da 7.500 a 10.000	285.057	2.006.350	
da 10.000 a 15.000	552.827	2.559.177	
da 15.000 a 20.000	390.134	2.949.311	
da 20.000 a 30.000	453.548	3.402.859	25,73%
da 30.000 a 40.000	244.196	3.647.055	28,80%
da 40.000 a 50.000	143.092	3.790.147	30,64%
da 50.000 a 75.000	176.590	3.966.737	
da 75.000 a 100.000	78.041	4.044.778	
da 100.000 a 250.000	116.848	4.161.626	
da 250.000 a 500.000	30.357	4.191.983	
da 500.000 a 1.000.000	12.909	4.204.892	
da 1.000.000 a 2.500.000	7.507	4.212.399	
oltre 2.500.000	5.682	4.218.081	
TOTALE	4.218.081		



Dalla tabella appare evidente che **su più di 4 milioni di titolari di reddito d'impresa** (compresi i soggetti IRES) **3,4 milioni di soggetti non avrebbero una convenienza economica** ad entrare nella tassazione unitaria di distretto.

3.3. Tassazione di distretto concordata

E' prevista poi la possibilità per le **imprese del distretto (sia esse società di capitali ovvero imprese personali) di concordare a livello individuale** le imposte dovute, sempre con un orizzonte temporale minimo triennale ed indipendentemente dalla tassazione distrettuale o unitaria. In questo caso, evidentemente, l'eventuale ulteriore opzione per l'imposizione unitaria dovrà necessariamente prendere in considerazione le imposte concordate a livello individuale.

Similmente a quanto previsto per le imposte dirette, anche per quanto riguarda i tributi, contributi ed altre somme di competenza degli enti locali, le imprese del distretto interessate hanno possibilità di concordare preventivamente, a prescindere dall'opzione per la tassazione unitaria, l'ammontare dovuto.

Qualora vi fosse anche l'opzione per la tassazione unitaria di distretto, sarà sempre quest'ultimo a ripartire comunque i carichi fiscali sulle diverse imprese secondo i criteri di "trasparenza", "parità di trattamento" e di "mutualità". Anche in questo caso sono confermati gli adempimenti fiscali dovuti dalle singole imprese facenti parte il distretto.

Valutazioni di efficacia e proposte emendative

Delle tre forme di tassazione di distretto si tratta sicuramente di quella più appetibile per il mondo delle imprese individuali e società di persone, dal momento che la tassazione concordata è comunque legata alla fiscalità di ogni soggetto appartenente al distretto. Inoltre, considerando la possibilità di optare per la tassazione unitaria di distretto anche in questo caso sono salvi gli effetti tributari/finanziari di ripartizione delle somme dovute secondo le possibilità del momento delle imprese appartenenti al distretto.

Quali elementi di criticità, anche in questo caso si ritiene che l'orizzonte temporale triennale sia troppo ampio. Occorrerebbe arrivare al biennio. Inoltre dovrebbe essere meglio chiarita la relazione tra il concordato delle imposte dovute (ipotesi in esame) e determinazione del reddito di distretto prevista nella tassazione concordata di distretto.

Inoltre dovrebbe essere sempre chiarito che una volta concordate le imposte dovute, tutto il surplus di reddito e valore della produzione (IRAP) prodotto deve essere esente da imposizione.

Tale sistema di tassazione dovrebbe essere visto con favore dalle imprese di più piccole dimensioni facenti parte del distretto, dal momento che l'imposizione del reddito rimane legata alla tipicità dell'impresa. Pertanto, l'impresa IRPEF manterrebbe la propria imposizione tributaria tenuta in debito conto in sede distrettuale.

a cura di **Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali**

(CC/cc/distretti)

