

Fondazione Luca Pacioli



## LA DISCIPLINA FISCALE DEI “DISTRETTI PRODUTTIVI”

*(legge 23 dicembre 2005, n. 266  
legge finanziaria per il 2006)*

*Documento n. 12 del 19 maggio 2006*

**CIRCOLARE**

## INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
<b>1. I DISTRETTI INDUSTRIALI</b>	“	3
1.1. L’art. 36 della legge n. 317 del 1991		
1.2. L’art. 6 legge n. 140 del 1999	“	4
1.3. <b>Le attuali caratteristiche dei distretti industriali</b>	“	5
<b>2. I DISTRETTI PRODUTTIVI</b>	“	6
2.1. <b>I distretti produttivi territoriali e i distretti produttivi funzionali (art. 1, comma 366)</b>	“	7
2.2. <b>Le condizioni per l’attivazione della disciplina dei distretti produttivi (art. 1, comma 371)</b>	“	8
2.2.1. <i>Superamento della fase di sperimentazione</i>	“	8
2.2.2. <i>Compatibilità con la disciplina comunitaria</i>	“	9
<b>3. SISTEMI OPZIONALI DI TASSAZIONE DEI DISTRETTI PRODUTTIVI</b>	“	10
3.1. <b>La tassazione consolidata distrettuale (art. 1, comma 368, lett. a)</b>	“	11
3.1.1. <i>Determinazione della base imponibile</i>	“	12
3.1.2. <i>Responsabilità del distretto e delle imprese aggregate</i>	“	12
3.2. <b>La tassazione concordata (o unitaria) (art. 1, comma 368, lett. a)</b>	“	14
3.2.1. <i>Tassazione concordata ai fini delle imposte dirette</i>	“	14
<i>Ripartizione del carico tributario tra le imprese aggregate</i>	“	15
<i>Obblighi e responsabilità del distretto e delle imprese appartenenti al distretto</i>	“	17
<i>Tassazione individuale concordata</i>	“	19
3.2.2. <i>Tassazione concordata ai fini delle imposte locali</i>	“	19
3.3. <b>Alternatività tra i due sistemi di tassazione distrettuale</b>	“	21

## LA DISCIPLINA FISCALE DEI “DISTRETTI PRODUTTIVI”

(legge 23 dicembre 2005, n. 266  
legge finanziaria per il 2006)

### Premessa

Tra le disposizioni più qualificanti contenute nella legge finanziaria per l'anno 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266) si possono sicuramente annoverare i commi da 366 a 372 dell'articolo unico dedicati alla neointrodotta figura dei “distretti produttivi”, di cui viene dettata per la prima volta una speciale disciplina fiscale, amministrativa e finanziaria.

L'assunto di fondo da cui muove l'intervento legislativo - oltre a quello di sostenere un comparto in affanno a seguito dell'ingresso sui mercati internazionali di nuovi competitori a forte vocazione manifatturiera<sup>1</sup> - è la necessità di valorizzare la specificità del sistema produttivo italiano, composto in prevalenza da piccole e medie imprese (PMI), il cui tipico modello organizzativo è già da tempo costituito dai distretti industriali<sup>2</sup>.

---

1 Per un lungo periodo successivo al dopoguerra la crescita media dell'economia italiana, anche se in rallentamento di decennio in decennio, era sempre stata superiore a quella dei maggiori paesi industrializzati. Dalla metà degli anni '90 questa lunga fase si è interrotta. La crescita del PIL è divenuta inferiore a quella degli altri paesi avanzati, la produttività ha ristagnato e la quota dell'Italia nel commercio internazionale si è ridotta (dal 4,8% al 4,6%) (così i dati di marzo 2006 dell'*Osservatorio sull'internazionalizzazione dei distretti industriali*, consultabile su [studi@ice.it](mailto:studi@ice.it), in cui nel periodo 2000/2005 le uniche eccezioni sono rappresentate dal sistema Alimentare (+0,7) e da quello della meccanica strumentale (+0,4), mentre una flessione deve essere registrata nei sistemi Persona e tempo libero (- 6,2) e della Casa (-0,5). Ciò che ha modificato pesantemente le condizioni dei mercati internazionali è stato senza dubbio l'ingresso dei paesi emergenti (India e Cina in testa) ma anche il salto tecnologico nel campo delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione. Dal lato dell'offerta si è infatti assistito ad un grande contenimento dei costi, quale effetto sia della concorrenza di nuovi paesi con costi del lavoro più bassi e della delocalizzazione di fasi del processo produttivo dai paesi industrializzati verso paesi emergenti, sia degli aumenti di produttività dovuti all'introduzione di nuove tecnologie. Dal lato della domanda, invece, è cambiata sia la struttura merceologica, sia quella geografica della domanda mondiale. A seguito dell'introduzione di nuovi prodotti, in particolare nel campo dell'elettronica, si è infatti ridotto il peso dei beni di consumo più tradizionali, nei quali i distretti italiani sono specializzati, e come risultato del forte sviluppo dei paesi emergenti, si sta progressivamente spostando il baricentro della crescita della domanda mondiale verso il continente asiatico. Per la perdita di competitività dell'industria manifatturiera italiana cfr. B. Quintieri, *Politiche di sostegno per l'industrializzazione*, in AA.VV., *L'Italia nel sistema globale*, Aspen Institute Italia; L.F. Signorini, *Il modello distrettuale nel contesto dei problemi dell'economia italiana*, in AA.VV., *I distretti industriali. Dal locale al globale*, Roma, 2006, 19 ss.

2 Come si legge nella Relazione governativa di accompagnamento al disegno di legge finanziaria 2006 (A.S. 3613 pag. 41 e ss.), il sistema produttivo italiano presenta caratteristiche uniche rispetto agli altri Paesi più sviluppati. In Italia, infatti, la quota dell'industria manifatturiera è più alta che altrove (le c.d. quattro “A”), e le relative attività nel settore dell'Abbigliamento, Arredo, Automazione-meccanica e Alimentari sono poste in essere da PMI da cui dipende il 90,7% dell'occupazione e il 77,6% dell'export. Il modello industriale italiano è, dunque, post-fordista: si tratta di una economia di filiera, in cui non sono le singole imprese a produrre, sperimentare ed innovare, ma la filiera nel suo complesso (il distretto, la catena di fornitura, la rete).

Le disposizioni introdotte sono volte a proporre i “distretti produttivi” quali nuove forme di sviluppo organizzativo, secondo il concetto di filiera produttiva, in grado sia di surrogare l’assenza di grandi industrie, sia di promuovere una più intensa internazionalizzazione dell’economia italiana (non a caso i distretti italiani sono stati definiti “multinazionali territoriali”). L’obiettivo che si intende raggiungere è quindi quello di rafforzare l’identità della comunità distrettuale operando, dall’interno, attraverso l’aumento della capacità di innovazione, e dall’esterno, mediante il confronto e lo scambio culturale, commerciale e produttivo.

Preso atto che all’unità economica ed ai vantaggi competitivi connessi all’aggregazione sinergica di una pluralità di imprese corrisponde nella realtà giuridica un’articolazione delle diverse attività in singole ed indipendenti unità operative, intento del legislatore di fine anno è stato quello di far convergere la sostanza economica (unitaria) con la forma giuridica (pluralistica) delle imprese che vi appartengono. L’obiettivo è stato perseguito attraverso la creazione di una “piattaforma comune”:

- sul piano fiscale (con applicazione di taluni istituti di recente introduzione);
- sul piano finanziario (con applicazione di semplificazioni e altri interventi volti a favorire il finanziamento dei distretti);
- sul piano degli adempimenti amministrativi (con la possibilità intrattenere rapporti con le pubbliche amministrazioni per il tramite del distretto);
- sul piano della ricerca e dello sviluppo (con la costituzione dell’Agenzia per la diffusione delle tecnologie per l’innovazione, al fine di accrescere la capacità competitiva delle piccole e medie imprese e dei distretti industriali)<sup>3</sup>.

Prima di esaminare in particolare i nuovi modelli di imposizione introdotti con le norme di fine anno, è tuttavia necessario fare un passo indietro e tornare a quei provvedimenti legislativi che per primi hanno riconosciuto rilevanza giuridica all’entità socio-economica dei distretti.

---

<sup>3</sup> Pertanto, la disciplina dei distretti ha effetti non solo sul piano fiscale (con l’introduzione dei sistemi di tassazione consolidata ed unitaria), ma amministrativo (semplificazione), civile (possibilità di concludere contratti come distretto), finanziario (possibilità di chiedere finanziamenti come distretto e di finanziarsi direttamente emettendo “bond di distretto”), della ricerca e dello sviluppo (possibilità di accedere come distretto a nuove conoscenze e diffondere all’esterno le proprie).

## 1. I DISTRETTI INDUSTRIALI

Il termine “distretto industriale” venne coniato da Alfred Marshall<sup>4</sup> nella seconda metà del XIX sec. con riferimento alle zone tessili del Lancashire e Sheffield. La definizione che ne offrì fu quella di *una entità socio-economica costituita da un insieme di imprese, facenti generalmente parte di uno stesso settore produttivo, localizzato in un'area circoscritta, tra le quali vi è sì collaborazione, ma anche concorrenza.*

Sulla materia dei distretti industriali il legislatore è intervenuto con la legge n. 317 del 1991 e con la legge n. 140 del 1999.

### 1.1. L'art. 36 della legge n. 317 del 1991

Anche se il fenomeno ha radici antiche anche nel nostro paese<sup>5</sup>, il primo intervento legislativo italiano avente ad oggetto i distretti (come tali) si ha solo con la legge n. 317/1991 *Interventi per l'innovazione e lo sviluppo delle piccole e medie imprese* che, all'art. 36, li definisce come aree territoriali locali caratterizzate da un'elevata concentrazione di piccole imprese, con particolare riferimento al rapporto tra la presenza delle stesse e la popolazione residente, nonché alla specializzazione produttiva dell'insieme delle imprese. L'articolo prosegue poi prevedendo, per le aree così delimitate, la possibilità di dar luogo al finanziamento, da parte delle Regioni, di progetti innovativi concernenti più imprese sulla base di un contratto di programma stipulato tra i distretti (e loro consorzi) e le Regioni medesime, che definiscono altresì le priorità degli interventi.

Individuare e delimitare le aree distrettuali è un compito demandato fin dall'inizio alle Regioni<sup>6</sup>, le quali devono acquisire il parere delle Unioni delle Camere di

<sup>4</sup> Così riferisce G. Beccattini, *Il distretto industriale marshalliano: cronaca di un ritrovamento*, in G. Beccattini (a cura di) *Mercato e forze locali. Il distretto industriale*, Bologna, 1997, *passim*.

<sup>5</sup> Hanno origini molto antiche i distretti di Murano, Prato e Biella. Altri sono sorti nella prima fase dell'industrializzazione del Paese (cioè sul finire dell'800). La maggior parte è nata e si è ampliata alla fine del boom economico degli anni '50 e '60, quando le dimensioni limitate del mercato interno italiano apparvero non più sufficienti a garantire alle imprese adeguati margini di sviluppo e fu pertanto naturale spostare l'attenzione ai mercati internazionali. Hanno poi conosciuto un secondo periodo di sviluppo negli anni '70 e '80, quando il sistema economico italiano rallentava la sua corsa, mentre i distretti hanno portato benessere e sviluppo nel Nord Est e nelle regioni centrali lungo la costa adriatica (la c.d. terza Italia). Negli anni '80 e soprattutto '90 i distretti hanno cominciato a prendere piede anche nel Sud del Paese. Il tutto senza che l'Italia possedesse il numero di grandi imprese degli altri paesi industrializzati, avendo una presenza marginale nel settore dell'*high-tech*, ed operando con i vincoli di un "sistema Paese" fortemente penalizzato dai costi energetici più alti d'Europa, dalla crescente congestione delle reti di trasporto e da altre gravi inefficienze nelle infrastrutture, da una pesante burocrazia, e da un mercato del lavoro poco flessibile.

<sup>6</sup> Il difetto di fondo che ha contraddistinto la legislazione in materia di distretti è dato proprio dalla mancata indicazione da parte del legislatore di un modello di sviluppo da perseguire in modo omogeneo nelle diverse realtà locali. Da ciò sono derivati interventi legislativi regionali diversi, più o meno efficaci, concentrati su strumenti tradizionali (quali il *marketing* territoriale e l'offerta di servizi alle imprese) e per lo più rivolti al rafforzamento di fattori materiali ed immateriali del territorio (consolidando così il modello competitivo tradizionale basato sul *design* e sull'innovazione incrementale). Solo di recente, a seguito della crisi dovuta alla concorrenza internazionale, le Regioni più attive hanno dato spazio alla ricerca ed alla innovazione mediante sistemi e tecnologie di trasferimento tecnologico dalle università e dai centri di ricerca presenti sul territorio...

(segue)

Commercio, nonché rispettare determinati parametri fissati, nell'aprile del 1993<sup>7</sup>, con decreto dal Ministero dell'Industria<sup>8</sup>. L'intento delle norme citate era quello di effettuare una selezione, mediante l'indicazione di precisi criteri quantitativi, e quindi oggettivi, delle aree che dovevano essere qualificate come distretti industriali.

Alla prova dei fatti, tuttavia, tale griglia di accesso si è dimostrata troppo rigida rispetto al fenomeno articolato dei distretti e la sua applicazione estremamente problematica per le Regioni, sprovviste degli strumenti e delle competenze necessarie per poter effettuare una valida selezione.

### 1.2. L'art. 6 della legge n. 140 del 1999

Negli anni successivi il legislatore è tornato sull'argomento e, con la legge n. 140/1999, *Norme in materia di attività produttive*, oltre ad ampliare il campo di applicazione delle politiche di finanziamento e di proroga degli incentivi a tutti i sistemi produttivi locali<sup>9</sup>, ha fornito una definizione di distretto industriale (sottogruppo del sistema produttivo locale) priva di indicatori e di soglie quantitative d'accesso<sup>10</sup>, demandandone l'identificazione alle Regioni<sup>11</sup>.

(segue)

... alle imprese (tale è stata la *policy* del Piemonte che ha dato avvio nel 2003 al primo polo tecnologico "Torino Wireless" dedicato all'Ict. La Lombardia, invece, ha creato i "metadistretti", ovvero distretti intersettoriali non più imbrigliati da vincoli territoriali. Infine, nel 2003, in Emilia Romagna prende avvio il distretto *Hi-Mech* dedicato alla meccanica avanzata).

7 D.M. 21 aprile 1993.

8 Il decreto del Ministero dell'Industria elenca 5 condizioni che devono ricorrere perché una o più aree territoriali contigue caratterizzate come sistemi locali del lavoro possano essere riconosciute come distretto industriale. Le aree devono infatti garantire 1) un indice di industrializzazione manifatturiera, rappresentato dalla quota di addetti dell'industria sul totale delle attività economiche del territorio (deve superare di almeno il 30% l'analogo indice nazionale, ovvero quello regionale nel caso in cui quest'ultimo sia inferiore al nazionale); 2) una densità imprenditoriale, costituita dal rapporto tra le unità manifatturiere e la popolazione residente (superiore all'analogo indice nazionale); 3) una specializzazione produttiva, costituita dal rapporto tra il numero di addetti occupati in una determinata attività manifatturiera ed il totale degli addetti dell'industria manifatturiera dell'area (anche in questo caso l'indice deve superare la corrispondente media nazionale di almeno il 30%. L'attività manifatturiera rientrante in questo parametro costituisce la classe di specializzazione e viene determinata secondo la classificazione delle attività economiche fatta dall'ISTAT e corrispondere alla realtà produttiva); 4) un certo livello occupazionale locale nell'attività manifatturiera di specializzazione (anche in questo caso superiore al 30% degli occupati manifatturieri dell'area); 5) una quota di occupazione nelle piccole imprese operanti nell'attività manifatturiera di specializzazione che sia superiore al 50% degli occupati in tutte le imprese operanti nell'attività di specializzazione dell'area.

9 Secondo il comma 1 dell'art. 6 legge n. 140/1999 si definiscono sistemi produttivi locali i contesti produttivi omogenei, caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese, prevalentemente di piccole e medie dimensioni, e da una peculiare organizzazione interna.

10 Secondo il comma 2 dell'art. 6 legge n. 140/1999 si definiscono distretti industriali i sistemi produttivi locali (di cui al comma precedente), caratterizzati da una elevata concentrazione di imprese industriali nonché dalla specializzazione produttiva di sistemi di imprese. Si differenziano, quindi, dai sistemi produttivi locali, di cui sono un sottogruppo, perché costituiti da imprese "industriali" con la stessa specializzazione produttiva.

11 Le Regioni hanno tuttavia ritenuto opportuno continuare ad adottare dei criteri più o meno comuni per l'individuazione dei distretti industriali e dei sistemi produttivi locali. Nel *Coordinamento del 21 ottobre 1999*, infatti, le Regioni hanno convenuto di: 1) mantenere ai distretti i caratteri della loro specificità; 2) utilizzare come metodo di selezione la batteria di indicatori del D.M. del 1993, modulandola su una fascia di oscillazione che considera le realtà produttive del centro Nord e del Sud; 3) considerare, per le realtà produttive del Sud, anche indicatori qualitativi; 4) rilevare che comunque i sistemi locali del lavoro non sono esaustivi quali ambiti territoriali di riferimento (così come faceva il D.M. del 1993).

Definiti ed individuati i distretti presenti sul proprio territorio, ogni Regione ha provveduto poi ad attuare politiche di intervento, finanziando (per un massimo del 40% del valore degli investimenti) progetti innovativi e di sviluppo dei sistemi produttivi locali, predisposti da soggetti pubblici o privati<sup>12</sup>.

### 1.3. Le attuali caratteristiche dei distretti industriali

Alla luce della normativa sopra menzionata, i distretti industriali si configurano come sistemi produttivi locali omogenei, caratterizzati da un'elevata concentrazione di imprese industriali dall'elevata specializzazione produttiva e con una notevole capacità di rispondere velocemente alle esigenze ed ai gusti del mercato con processi di innovazione di tipo continuo ed incrementale. I distretti industriali continuano a rappresentare uno dei maggiori punti di forza del sistema produttivo italiano<sup>13</sup>.

Nati per favorire, in zone con determinate caratteristiche economiche e logistiche, la creazione e lo sviluppo di attività produttive nei settori dell'industria e dei servizi, i distretti si sono successivamente sviluppati in modo autopropulsivo ed autoreferenziale negli ultimi decenni, concentrando le loro attività in specifici set-

<sup>12</sup> Non più però, come prevedeva la legge n. 317/1991, sulla base di un contratto di programma (che realizza i programmi di sviluppo triennali predisposti dai Comitati di Distretto ed approvati dalla Giunta regionale) stipulato tra consorzi e le Regioni. Già prima della modifica legislativa, infatti, due Regioni (Lombardia e Liguria) avevano previsto la possibilità di concludere contratti e, quindi, di concedere finanziamenti non solo a consorzi, ma anche a società consortili, centri per l'innovazione, grandi imprese e gruppi industriali. Per quanto attiene, poi, alle finalità perseguite mediante i programmi di sviluppo, si può riscontrare una certa omogeneità in quanto disposto tra le varie Regioni. Finalità specifiche dei programmi, con piccole variazioni dovute alle particolarità locali, sono state quelle di sviluppare ulteriormente la struttura economica e produttiva esistente, di qualificare e favorire processi di riconversione dei settori colpiti da declino, di sostenere l'innovazione e la commercializzazione dei prodotti del distretto (anche attraverso attività di supporto per qualità e certificazione dei prodotti e per la creazione di sportelli informativi sulle normative UE ed i finanziamenti attivabili). Sull'evoluzione, ruolo ed importanza dei distretti industriali per lo sviluppo dell'economia italiana: AA.VV., *Le istituzioni dello sviluppo. I distretti industriali tra storia, sociologia e economia*, Roma, 2002; AA.VV., *Complessità e distretti industriali. Dinamiche, modelli e casi reali*, Bologna, 2002; G. Becattini, *Distretti industriali e sviluppo locale*, Torino, 2000; AA.VV., *Il caleidoscopio dello sviluppo locale. Trasformazioni economiche dell'Italia contemporanea*, Torino, 2001; C. Donnolo, *Il distretto sostenibile*, Milano, 2003; G. Nardozzi, *Miracolo e declino. L'Italia tra concorrenza e protezione*, Bari, 2004; F. Onida, *Se il piccolo non cresce*, Bologna, 2004.

<sup>13</sup> In nessun'altra nazione al mondo il ruolo dei distretti è così importante come in Italia: forniscono il 40% dell'occupazione manifatturiera e metà dell'*export*. Secondo i dati forniti dall'IPI - Istituto per la Promozione Industriale, al 1 aprile 2005 le Regioni che, sulla base degli indirizzi contenuti nella normativa italiana (legge n. 317/1991 e legge n. 140/1999), hanno provveduto all'individuazione dei distretti industriali (DI) sono complessivamente 12, di cui 8 del Centro Nord (Piemonte, Lombardia, Veneto, Friuli Venezia Giulia, Liguria, Toscana, Marche, Lazio) e 4 del Mezzogiorno (Abruzzo, Campania, Basilicata e Sardegna). Nel complesso sono stati riconosciuti 160 distretti industriali, di questi 139 sono localizzati nel Centro Nord e 21 nel Mezzogiorno. Le principali specializzazioni produttive sono nell'ordine: tessile e abbigliamento (41 DI riconosciuti), meccanica (31), prodotti per l'arredamento e lavorazione di minerali non metalliferi (29), pelli, cuoio e calzature (20). In base ai dati ISTAT (dati del Censimento 2001 - documento diffuso dall'ISTAT in data 16 dicembre 2005), invece, i distretti industriali che erano 199 nel 1991, sono 156 nel 2001 (anche se il peso occupazionale è rimasto costante) e assorbono il 70,2% del totale degli addetti dell'industria manifatturiera italiana. Le cause di questa diminuzione vanno ricercate nella riorganizzazione territoriale della produzione, accompagnata da una crescita dimensionale delle unità produttive. Quanto alla ripartizione geografica, nel Nord se ne contano 81, nel Centro 49 e nel Sud 26. Le industrie principali sono quelle del *made in Italy*: tessile e abbigliamento, meccanica, beni per la casa, pelletterie e calzature, alimentare, oreficeria e strumenti musicali.

tori (tessile, abbigliamento, meccanica, cuoio) nei quali hanno acquisito e sviluppato professionalità e competitività a livello internazionale.

Quanto alle loro caratteristiche, sono in genere composti da aziende a forte tradizione artigianale dalle dimensioni medio-piccole<sup>14</sup>. L'impresa di distretto è quasi sempre a gestione familiare, e molto spesso gli impianti sono fisicamente localizzati nelle immediate vicinanze della casa dell'imprenditore "capofamiglia". Le diverse imprese sono tra loro integrate e specializzate in fasi diverse di uno stesso ciclo produttivo (prodotto, parti del prodotto, fasi del processo di produzione) così da poter sfruttare ogni possibile sinergia (c.d. economie di agglomerazione)<sup>15</sup>.

Allo stesso modo il territorio circoscritto in cui operano le imprese rappresenta anch'esso una importante infrastruttura di integrazione sociale, economica verticale ed orizzontale dei cicli produttivi, ma anche il luogo dove sono depositate tradizioni produttive e conoscenze pratiche e competenze difficili da trasferire altrove<sup>16</sup>.

## 2. I DISTRETTI PRODUTTIVI

Sul contesto economico-giuridico così delineato si innesta la disciplina contenuta nella legge n. 266 del 2005 che propone la nuova figura dei "distretti produttivi", qualificati come *libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale*, aventi la finalità, da perseguirsi secondo i principi di sussidiarietà orizzontale e verticale<sup>17</sup> ed anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali:

- di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento;
- di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione.

<sup>14</sup> Con la Raccomandazione della Commissione europea (2003/361/CE) recepita dall'Italia con il Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005, si è fatto riferimento alle unità produttive con meno di 250 addetti per la definizione di piccola e media impresa.

<sup>15</sup> Le economie di distretto sono date da:

- a) minori costi di alcuni fattori produttivi e servizi (scorte, ricambi, etc.);
- b) benefici legati alla massa critica delle attività caratteristiche (bacino di operai e tecnici specializzati, scuole tecniche, depuratori centralizzati, reti di spedizionieri, montatori, etc.);
- c) facilitazioni in tutte le attività connesse all'innovazione (circolazione di informazioni, prototipi, creatività, fiere, etc.);
- d) clima propizio alla costituzione di nuove imprese senza barriere all'ingresso (progetti imprenditoriali realizzati senza chiedere investimenti in tutte le fasi del processo produttivo, esperienze diffuse, etc.).

<sup>16</sup> In ciò favorita anche dal tessuto urbano policentrico della provincia italiana. I "cento distretti" sono la faccia economica dell'Italia delle "cento città", gli uni hanno rafforzato le altre e viceversa. Entrambi trovano una motivazione socio-culturale nell'elevata propensione al lavoro indipendente, mentre il *know how* proviene da tradizioni artigianali diffuse in molti comuni, spesso piccoli e sconosciuti.

<sup>17</sup> Il principio di sussidiarietà orizzontale attiene alla regolazione dell'esercizio delle competenze fra singoli e formazioni sociali intermedie, da un lato, e poteri pubblici dall'altro. La sussidiarietà verticale viene invece in considerazione quale criterio di riparto delle competenze "verso il basso", fra lo Stato e le sue articolazioni territoriali, "verso l'alto", fra lo Stato e l'Unione europea. Tratto dalla normativa europea (art. 5 Trattato CE), il principio trova oggi espressa menzione nella Costituzione che, all'art. 118, comma 4 (come modificato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), prevede che "Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà". La nozione era già stata richiamata dall'art. 4, comma 3, lett. a) ... (segue)

Se le finalità perseguite sono sempre di tipo economico (favorire lo sviluppo di territori o settori produttivi, migliorando l'organizzazione aziendale e la produzione), circa il modo in cui raggiungere tali obiettivi due sembrano le novità che emergono da una prima lettura del testo:

- a) la volontà di abbandonare le esperienze normative precedenti, rendendo l'adesione al distretto da parte delle imprese *libera* da macchinose architetture, tanto per l'accesso al regime di distretto, tanto per la partecipazione a programmi ed a progetti di sviluppo (mediata sino ad oggi da contratti di programma triennali stipulati tra consorzi e Regioni)<sup>18</sup>;
- b) la previsione di due tipologie di distretti, territoriali ed oggi anche funzionali (comma 366).

Va da sé che una valutazione più completa della nuova disciplina necessita della lettura dei provvedimenti attuativi delegati al Ministro dell'Economia<sup>19</sup> con i quali dovranno essere definite le caratteristiche e le modalità di individuazione dei distretti produttivi.

### 2.1. I distretti produttivi territoriali e i distretti produttivi funzionali (art. 1, comma 366)

Mentre i distretti territoriali sono ancorati all'esperienza maturata nell'ambito dei distretti industriali<sup>20</sup> e sono caratterizzati dalla comune appartenenza delle imprese

(segue)

... della legge 15 marzo 1997, n. 59 (prima legge Bassanini), secondo il quale il conferimento di funzioni agli enti territoriali deve osservare, tra gli altri, "il principio di sussidiarietà, con l'attribuzione della generalità di compiti e delle funzioni amministrative ai comuni, alle province e alle comunità montane, secondo le rispettive dimensioni territoriali, associative e organizzative, con l'esclusione delle sole funzioni incompatibili con le dimensioni medesime, attribuendo le responsabilità pubbliche anche al fine di favorire l'assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità, all'autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati". Rapportato al caso di specie, può pensarsi che, in applicazione del principio di sussidiarietà verticale, siano i distretti a dover intervenire ogni qualvolta la singola impresa non riesca a realizzare gli obiettivi di miglioramento dell'efficienza produttiva ed organizzativa. A simili conclusioni può giungersi anche per quella orizzontale, in cui saranno le singole imprese, in una logica di *mutual business*, a sostituirsi a quella azienda che non riesca a portare a termine le attività assegnategli, attività necessarie alla realizzazione dei progetti sinergici di distretto.

<sup>18</sup> Secondo il disposto del comma 367, possono liberamente aggregarsi in distretti le imprese operanti nei settori industriale, dei servizi, turistiche, agricole e della pesca. La limitazione dall'adesione al distretto a danno di alcune delle tipologie elencate nell'art. 2195 cod. civ. (come ad esempio le imprese che svolgono attività di intermediazione nella circolazione dei beni) non può che suscitare delle perplessità per l'ingiustificata disparità di trattamento a queste ultime riservata. In questo senso anche M. Damiani, *Profili istituzionali e fiscali dei distretti produttivi*, in *Corr. trib.*, 2006, 505 ss.; S. Capolupo, *La disciplina fiscale dei distretti produttivi. Ulteriori considerazioni*, in *Il Fisco*, 2006, 1423 ss.

<sup>19</sup> Di concerto con altri Ministri economici (attività produttive, politiche agricole e forestali, istruzione, università e della ricerca, innovazione e tecnologie) (comma 366).

<sup>20</sup> La nuova normativa, per espressa previsione contenuta nel comma 369, si applica anche ad altre tipologie di soggetti, già oggetto di specifica disciplina, che pertanto sono da qualificare *ope legis* come distretti produttivi. Sono tali, innanzitutto, i distretti rurali ed agroalimentari di cui all'art. 13 D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, i sistemi produttivi, i sistemi produttivi locali, i distretti industriali ed i consorzi di sviluppo industriale definiti ai sensi dell'art. 36 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, nonché i consorzi e le società consortili, anche in forma cooperativa per il commercio estero di cui all'art. 1 della legge 21 febbraio 1989, n. 83.

che vi afferiscono ad uno stesso settore produttivo oltre che ad uno stesso ambito territoriale, quelli funzionali sono definiti nella Relazione governativa che accompagna il disegno di legge (A.S. 3613 pag. 42) come *una libera aggregazione di imprese che cooperano in modo intersettoriale in una logica di mutual business*.

Rispetto ai tradizionali distretti, quelli funzionali prescindono dunque da legami con uno specifico territorio e nascono al fine di sviluppare sinergie tra imprese svolgenti attività complementari o comunque connesse (strategia del c.d. *catalogo allargato*), al fine di accedere ad opportunità presenti sul mercato che presuppongano un'integrazione dell'offerta produttiva (ad esempio la ricerca di soluzioni integrate per la clientela). Il legame funzionale consentirebbe altresì di ricomprendere tra le attività di distretto anche quelle ad alta intensità di lavoro non qualificato, oramai per lo più delocalizzate al fine di ridurre i costi di produzione, in ciò facilitate anche dagli straordinari risultati raggiunti nelle tecnologie di trasporto e di comunicazione.

Anche per questo profilo, per valutare appieno gli effetti e l'impatto dell'intervento legislativo sulle dinamiche distrettuali si dovrà attendere l'approvazione del citato decreto interministeriale.

## 2.2. *Le condizioni per l'attivazione della disciplina dei distretti produttivi (art. 1, comma 371)*

Oltre all'approvazione del decreto interministeriale, ulteriori condizioni per il funzionamento a regime della normativa in materia di distretti sono il superamento di una fase di necessaria sperimentazione<sup>21</sup> e la verifica della compatibilità delle disposizioni introdotte con la normativa comunitaria

### 2.2.1. *Superamento della fase di sperimentazione*

La fase di sperimentazione – che ha lo scopo di verificare la fattibilità delle regole di funzionamento dei distretti, di vagliarne gli elementi di criticità apportando i necessari correttivi, nonché di calibrare al meglio la disciplina degli accordi nazionali e locali che sono alla base della buona riuscita dei programmi e dei progetti di sviluppo distrettuali – è considerata dalla stessa norma come fase preventiva e necessaria per la sua concreta attuazione.

E' lo stesso comma 371, infatti, ad affermare che l'applicazione della normativa a regime si avrà solo al termine della fase sperimentale. Anche quando quest'ultima sarà conclusa, l'applicazione delle disposizioni sarà comunque realizzata progressivamente.

---

<sup>21</sup> In base alle notizie della stampa specializzata (ne il *Sole24 ore* del 1 aprile 2006, *Micro-distretti in prima fila*), entro il 31 ottobre 2006 dovrebbero essere presentate al Governo le proposte per i decreti attuativi. Quindi, tra la fine del 2006 e l'inizio del 2007, dovrebbe iniziare la fase di sperimentazione e sarà la stessa Commissione a suggerire su quali distretti farla.

### 2.2.2. Compatibilità con la disciplina comunitaria

Perché la normativa sui distretti produttivi possa essere applicata è altresì necessario verificare che le disposizioni introdotte siano compatibili con la disciplina comunitaria, e segnatamente con le regole comunitarie in materia di aiuti di Stato (artt. 87, 88 e 89 Trattato CE). Si tratta, infatti, di misure che comunque attribuiscono vantaggi di ordine economico (*favorendo talune imprese o talune produzioni*), quindi di misure che rischiano di falsare o minacciare la concorrenza<sup>22</sup>.

Qualsiasi giudizio in merito è però affrettato non potendosi ancora identificare né i soggetti, né le attività, né l'intensità o la selettività dell'aiuto (per vedere se si possano ricondurre agli aiuti *de minimis*), né determinare l'ambito territoriale di applicazione (cfr. gli aiuti di Stato a finalità regionale previsti per il periodo 2007/2013)<sup>23</sup>.

Inoltre non è chiaro se l'intenzione del legislatore nazionale, al fine di verificare la compatibilità, sia quella di inviare la misura al preventivo esame della Commissione al fine di acquisire l'autorizzazione per considerare la misura stessa quale aiuto di Stato compatibile con l'ordinamento UE, ovvero se le misure introdotte possano essere incluse in un provvedimento più ampio (carta degli aiuti a finalità regionale, in particolare nella disciplina per "grandi progetti" d'investimento)<sup>24</sup>.

In merito si può comunque anticipare che qualche dubbio sulla compatibilità della disciplina introdotta con le regole comunitarie sugli aiuti di Stato nasce non tanto con riferimento al meccanismo di consolidamento della base imponibile dell'intero distretto (vedi paragrafo 3.1.), quanto con riferimento alle regole per la determinazione concordata unitaria dell'imponibile (vedi paragrafo 3.2.).

<sup>22</sup> Sull'argomento G.M. Roberti, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997, 93 ss.; C. Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, 34 ss. E' con la Comunicazione della Commissione europea del 10 dicembre 1998 (in GUCE, 10 dicembre 1998) che si è rilevato come *un aiuto di Stato può essere accordato anche attraverso aliquote fiscali ridotte, trattamenti agevolati, detrazioni, ammortamenti accelerati, annullamento di debiti fiscali, esenzioni da imposte o tasse*.

<sup>23</sup> Cfr. *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007/2013*, in GU serie C 54 del 4.3.2006, pag. 13. Ai sensi dell'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato, la Commissione può considerare compatibili con il mercato comune gli aiuti di Stato concessi per favorire lo sviluppo economico di determinate zone svantaggiate all'interno dell'Unione europea. Gli aiuti di questo tipo sono definiti aiuti di Stato a finalità regionale ed hanno come obiettivo lo sviluppo delle regioni più svantaggiate tramite un sostegno agli investimenti e alla creazione di posti di lavoro. I criteri seguiti dalla Commissione per esaminare la compatibilità di tali aiuti con il mercato comune sono stati codificati negli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale del 1998 (in GU C 74 del 10.3.1998, pag. 9, modificati da GU del 9.10. 1999, pag. 15 e da GU C 258 del 9.9.2000, pag. 5) relativi al periodo 2000/2006.

<sup>24</sup> Le regole specifiche che si applicano agli aiuti destinati ai grandi progetti di investimento sono stabilite dalla disciplina multisetoriale del 2002 (in GU C 70 del 19.3.2002, pag. 8, modificata da GU C 263 dell'1.11.2003, pag. 3).

### 3. I SISTEMI OPZIONALI DI TASSAZIONE DEI DISTRETTI PRODUTTIVI

I distretti produttivi hanno la possibilità di accedere a due diversi regimi di tassazione aggregata<sup>25</sup>:

- quella di distretto (o consolidato distrettuale) (comma 368, numeri 1 e 2), riferibile alle sole imposte sul reddito;
- e quella concordata (o unitaria) (comma 368, numeri da 3 a 15), applicabile tanto alle imposte dirette, quanto alle entrate locali<sup>26</sup>.

Anche se è ancora troppo presto per una valutazione completa, sin da questo momento può affermarsi che, per il tramite di tale disciplina, il legislatore sembra aver ripensato la nozione stessa di reddito, superando il tradizionale atomistico perimetro soggettivo rappresentato dal singolo imprenditore, per arrivare ad apprezzare e a misurare in maniera complessiva gli incrementi patrimoniali ascrivibili ad una pluralità di imprese.

In tal modo si passa da una visione "individualistica" della ricchezza, caratterizzata da una idea di reddito necessariamente riferibile ad un soggetto (sia esso persona fisica o giuridica), dunque sulla consolidata identificazione tra soggetto possessore del reddito e soggetto passivo d'imposta<sup>27</sup>, ad una "oggettivistica"<sup>28</sup>, in cui la ricchezza, sino ad oggi distribuita lungo tutta la catena produttiva, viene valorizzata e fatta emergere in capo alla struttura distrettuale in quanto tale, ed anche a prescindere dai rapporti di controllo che sino ad oggi dovevano necessariamente sussistere in capo alla società controllante nell'ipotesi di tassazione consolidata<sup>29</sup>.

Come anticipato in premessa e più volte sottolineato nella Relazione governativa, in tal modo il legislatore riesce a realizzare una convergenza tra il dato economico e il dato giuridico<sup>30</sup>, tra il modo di essere dei circuiti di produzione della ricchezza e la misurazione della ricchezza stessa a scopo di prelievo fiscale. E la novità consiste nel fatto che tale convergenza non passa più per il tramite del rapporto partecipativo (come è accaduto sino ad oggi nel consolidato di gruppo) ma per quello dell'integrazione economica, della complementarità degli interessi, ovverosia, per dirla con

<sup>25</sup> Il profilo è illustrato nella relazione governativa all'originario disegno di legge (A.S. 3613 pag. 43).

<sup>26</sup> Rimane esclusa solo l'IVA per doverosa salvaguardia dei principi di uniformità impositiva sulla cifra d'affari in ambito comunitario.

<sup>27</sup> Idea che a giudizio di V. Ficari, *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2005, 1587 ss. sarebbe alla base anche della riforma di cui al D. Lgs. n. 344/2003 *che incentra l'imposizione dell'utile in capo al soggetto che lo produce*.

<sup>28</sup> La terminologia è mutuata da M. Beghin, *Prime considerazioni sul regime di tassazione dei "distretti prodotti vi"*, in *Corr. Trib.* 2006, 343 – 344.

<sup>29</sup> Cfr. l'ipotesi della tassazione consolidata di distretto.

<sup>30</sup> Nello stesso senso anche G. Tremonti, *Un'idea semplice: l'unione fa la forza*, in *Il sole 24 ore* del 21 marzo 2006, in cui, dopo aver ricordato che prima della legge finanziaria per il 2006 la legislazione considerava le imprese *as single* tanto se operavano singolarmente, tanto se operavano in una logica economica organica, ricorda come la nuova legge elimina questa asimmetria facendo convergere la realtà formale della legislazione con la realtà sostanziale della produzione. In tal modo le imprese possono unire le loro forze ed assumere, nella logica della libera associazione, una più vasta e propria "soggettività".

un'unica locuzione, per il fatto che le singole imprese decidano di aggregarsi ad un distretto produttivo.

### 3.1. *La tassazione consolidata distrettuale* (art. 1, comma 368, lett. a)

Il primo sistema di tassazione aggregata (quello da consolidamento) ricalca l'istituto del consolidato nazionale, le cui norme vengono espressamente richiamate in quanto applicabili (artt. 117 e ss. TUIR): le imprese aggregate nel "distretto produttivo" sono dunque sostanzialmente equiparate al gruppo societario, con conseguente possibilità di optare<sup>31</sup> per un triennio per il regime di tassazione su base consolidata, valevole ai soli fini dell'imposta sul reddito delle società, con possibilità di socializzazione dei crediti e delle perdite fiscali.

In luogo della controllante, l'unità fiscale di riferimento sarà rappresentata in questo caso dal distretto che provvede agli adempimenti dichiarativi e di pagamento in base alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società che abbiano optato per la tassazione unitaria (art. 122 TUIR)<sup>32</sup>.

Nessuna indicazione è contenuta nella normativa di fine anno circa la forma giuridica che tale l'unità fiscale dovrà assumere. Considerando gli obiettivi economici e di efficienza che si vogliono raggiungere tramite la istituzione dei distretti produttivi, la forma giuridica da adottare sembrerebbe quella del consorzio a rilevanza esterna (artt. 2612 cod. civ. e ss.) e/o quello della società consortile (art. 2615-ter cod. civ.), ovvero quella dell'associazione tra imprese (artt. 16 cod. civ. e ss.). Meno indicato pare il ricorso allo schema societario, per lo scopo lucrativo che deve necessariamente contraddistinguere tale schema.

Per quanto riguarda le società aggregate, la normativa sembra presupporre che esse debbano rientrare nel novero dei soggetti passivi IRES<sup>33</sup>. Non è richiesto invece che esse siano soggette al controllo di diritto (art. 2359, comma 1, n. 1 cod. civ. e 120

<sup>31</sup> L'opzione per la tassazione consolidata non deve coinvolgere "tutte" le imprese aderenti al distretto. A tale conclusione conduce lo stesso tenore letterale del comma 368 lett. a) n. 1, laddove viene ripresa la stessa espressione "possono congiuntamente esercitare l'opzione" contenuta nell'art. 117, comma 1 TUIR, pacificamente interpretata nel senso della non obbligatorietà dell'opzione totalitaria. Un'ulteriore conferma, poi, è rinvenibile nello stesso rinvio alle disposizioni dettate in materia di consolidato nazionale che, come è noto, a differenza del consolidato mondiale, consentono l'opzione anche limitatamente ad alcune società residenti del gruppo.

<sup>32</sup> Resta ovviamente fermo, per le imprese appartenenti al distretto, l'obbligo di assolvere a tutti gli ordinari obblighi ed adempimenti fiscali (comma 368, lett. a) n. 10). Trattasi di una previsione inevitabile, tenuto conto anche che la normativa di distretto non si applica all'imposta sul valore aggiunto. Ne deriva che dette imprese, oltre alla regolare tenuta della contabilità, saranno tenute all'obbligo di operare le ritenute, procedere al loro versamento, presentare la dichiarazione annuale IVA, compilare il modello di dichiarazione dei redditi, etc..

<sup>33</sup> In tal senso sembra deporre la Relazione governativa all'originario disegno di legge (A.S. 3613 pag. 43), ove si legge che entrambi i sistemi di tassazione (da consolidamento e unitaria) sono opzionali, ma "solo" al secondo possono accedere anche imprese non soggette ad IRES. Secondo M. Damiani, *Profili istituzionali*, op. cit., spec. 509, l'estensione anche ad imprese non soggette ad IRES avrebbe comportato ... (segue)

TUIR), altrimenti la nuova disciplina di distretto nulla andrebbe ad aggiungere ai sistemi di imposizione aggregati già offerti dall'ordinamento.

I vantaggi della tassazione consolidata di distretto saranno gli stessi che discendono dal "consolidato fiscale": la possibilità di compensazione infradistrettuale delle perdite fiscali, la integrale esclusione da tassazione dei dividendi distribuiti tra le imprese aggregate nonché la facoltà, all'interno del distretto, di trasferire cespiti e partecipazioni non esenti in regime di neutralità fiscale.

### 3.1.1. Determinazione della base imponibile

Il distretto presenta la dichiarazione dei redditi prodotti dalle imprese aggregate. L'imponibile cui dovrà commisurarsi in concreto il prelievo sarà costituito dalla somma algebrica degli imponibili delle singole imprese aggregate nel distretto produttivo, opportunamente corretta dalle rettifiche di consolidamento (art. 122 TUIR)<sup>34</sup>.

### 3.1.2. Responsabilità del distretto e delle imprese aggregate

L'applicabilità delle regole del consolidato esplica rilevanti effetti sia in termini di riferibilità della capacità contributiva, che continuerà a far capo alle singole società del distretto<sup>35</sup>, sia sul regime della responsabilità per le maggiori imposte,

(segue)

... dei problemi, ovvero quello di sottoporre ad IRES (che è un'imposta proporzionale) un reddito ordinariamente tassabile in ambito IRPEF (ad aliquota progressiva). Tale possibilità, tuttavia, non sembrerebbe costituire una novità nel nostro ordinamento e, pertanto, un ostacolo insormontabile dal punto di vista della coerenza del sistema, conoscendo già il nostro ordinamento l'istituto della trasparenza fiscale delle società a responsabilità limitata partecipate esclusivamente da persone fisiche. In tal caso (nel rispetto delle condizioni e dei limiti fissati dai commi 1 e 2 dell'art. 116 TUIR), il fenomeno che si verifica è opposto: viene attratto in ambito IRPEF un reddito ordinariamente tassabile in ambito IRES.

<sup>34</sup> Sono discussi in dottrina gli effetti della disciplina del "consolidato fiscale". Secondo una tesi (A. Fantozzi, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, spec. 503 e in *Postilla*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 539 ss.), poiché le rettifiche da consolidamento sono state disciplinate dal legislatore come variazioni da apportare ad una grandezza unitaria, è logico desumere che, a seguito delle rettifiche da consolidamento il reddito complessivo venga "trasformato" in un reddito "collettivo", sintesi unitaria ed indistinta delle manifestazioni reddituali delle singole imprese aggregate, così come confermato anche, dal punto di vista procedurale, dalla titolarità in capo allo stesso distretto della decisione circa l'utilizzazione dell'eventuale perdita e/o dell'eccedenze d'imposta risultanti dalla determinazione complessiva esposta nella dichiarazione consolidata, dichiarazione la cui redazione e liquidazione è allo stesso distretto devoluta (artt. 118 e 122 TUIR). Nella *Postilla*, op. cit., spec. 544, l'autore precisa però che la soggettività passiva del gruppo rileva solamente nell'essere quest'ultimo centro d'imputazione della capacità contributiva soggetta a tassazione, mentre ogni altra concreta manifestazione del rapporto giuridico tributario è imputata dal legislatore ad altri soggetti (controllante e controllate secondo lo schema di partecipazione al procedimento di attuazione del tributo). In questo stesso senso anche, V. Ficari, *Gruppo di imprese e consolidato fiscale*, op. cit., spec. 1590; C. Magnani, *Attività istruttoria e accertamento nel consolidato nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, 23 ss.; G. Zizzo, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 625 ss.

Nega la "trasformazione" G. Frasoni, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 515 ss..

<sup>35</sup> Nel senso che la tassazione consolidata non comporta alcuna deroga al fatto che la capacità contributiva continui a far capo alla singole società del gruppo, si è espressa gran parte della dottrina. In tal senso P. Russo, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 331 ss.; M. Miccinesi, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in *Giur. imp.*, 2004, 481 ss.; D. Stevanato, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 1200 ss.; P. Marongiu, *Il consolidato fiscale nazionale tra norma di attuazione, prassi e decreto correttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 585 ss.; G. Ingraio, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D. Lgs. n. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'IRES*, in *Rass. trib.*, 2004, 537 ss.

interessi e sanzioni che risultino dovute a seguito di verifica di quanto dichiarato complessivamente dal distretto. Sviluppo logico di quanto detto è che, a prescindere dai rapporti di natura privatistica interni al gruppo di imprese<sup>36</sup>, per ciò che attiene il rapporto giudico d'imposta - quale risulta dalla dichiarazione di distretto e dall'adempimento degli obblighi connessi - soggetto obbligato sarà il distretto produttivo<sup>37</sup>, mentre le singole società saranno "corresponsabili" per la maggiore imposta accertata (e relativi interessi) riferita al reddito complessivo di distretto ma quale conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile (analoga responsabilità sussiste anche per le somme che risultino dovute a seguito di liquidazione e/o controllo ex artt. 36-bis e ter DPR n. 600/73)<sup>38</sup>. Per quanto attiene infine alla responsabilità penale, questa graverà sulle singole imprese appartenenti al distretto (comma 368, lett. a) n. 10).

<sup>36</sup> Così come accade per il consolidato, anche nel caso del distretto, il legislatore non si è dato cura di disciplinare alcun tipo di rivalsa (obbligatoria o facoltativa) nei rapporti fiscali infradistrettuali. Così come le singole società del distretto sono lasciate libere di decidere se accedere o meno alla tassazione aggregata (c.d. opzione per il consolidato), sono allo stesso modo libere di decidere se sottoscrivere o meno un apposito accordo (statuto, regolamento, accordi o patti interni, etc.) (c.d. accordi di consolidamento) nel quale, tramite strumenti di diritto privato, saranno disciplinati i rapporti fiscali relativi all'utilizzazione delle perdite e/o dell'eccedenze d'imposta risultanti dalla determinazione complessiva di distretto, all'attribuzione alle singole società degli effetti economici delle rettifiche da consolidamento, alle somme (neutrali fiscalmente) percepite o versate alle imprese aderenti in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti (il tutto però entro il limite della differenza tra la tassazione teorica e quella concretamente rilevata, così, in assenza di limiti quantitativi fissati dall'art. 118, comma 4, TUIR, la Circ. n. 53/E del 20 dicembre 2004, par. 4.2.5), alla tempistica dei pagamenti infragruppo connessi ai rapporti derivanti dal regime del consolidato, al trasferimento di plusvalenze o minusvalenze latenti in caso di cessioni di beni infragruppo in regime di neutralità.

<sup>37</sup> Distretto che ex art. 127 TUIR (come modificato dall'art. 8, comma 6, lett. a) D. Lgs. 18 novembre 2005, n. 24, in vigore dal 2 dicembre 2005) è responsabile per le maggiori imposte ed interessi riferibili al reddito complessivo globale (come risultante dalla dichiarazione ex art. 122 TUIR e dall'adempimento degli obblighi connessi), nonché delle somme che risultino dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo ex artt. 36-bis e 36-ter DPR n. 600/73 riferita alle dichiarazioni prodotte da ciascuna società partecipante. Sulle diverse ricostruzioni del profilo della responsabilità per imposte, sanzioni ed interessi nell'ipotesi di gruppo, cfr. P. Russo, *I soggetti passivi dell'IRES*, op. cit., 333 e 334; G. Fransoni, *Osservazioni in tema di responsabilità*, op. cit., 525 ss.; D'Abruzzo, *Analisi critica del regime di responsabilità nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in Boll. trib., 2004, 1528 ss.; G. Marongiu, *La responsabilità per tributi nel consolidato fiscale nazionale*, in Dir. prat. trib., 2004, I, 1510 ss.

<sup>38</sup> Ma se il distretto risponde per le maggiori imposte accertate riferite al reddito complessivo in quanto soggetto tenuto agli adempimenti dichiarativi e di pagamento, nonché quale entità che dirige e coordina il programma imprenditoriale di gruppo, principi diversi dovranno utilizzarsi quando si tratta di applicare le sanzioni, per irrogare le quali è necessario rispettare il principio in base al quale la sanzione è riferibile al soggetto che ha posto in essere la violazione o nel cui interesse la violazione è stata commessa. Le sanzioni, infatti, gravano direttamente sulla società (art. 7 D. Lgs. n. 269/03) che ha commesso la violazione (art. 127, comma 2, lett. b) TUIR), salva la responsabilità solidale del distretto per una somma pari alla sanzione irrogata, e ciò sia in funzione di garanzia, sia in quanto soggetto che in qualche modo ha tratto diretto vantaggio dal comportamento illecito. Sul tema dell'elemento soggettivo nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario dopo la riforma, cfr. Ferlazzo Natoli, *La capacità contributiva penale alla luce del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulle sanzioni amministrative tributarie*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 927 ss.; L. Tosi, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in Rass. trib., 1999, 927 ss.; L. Del Federico, *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di G. Tabet), Torino, 2000, 11 ss.. Sul superamento dello schema personalistico di imputazione delle sanzioni relativamente ai rapporti fiscali di imprese-persone giuridiche ad opera del D. Lgs. n. 269/03, F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. trib., 2005, 11 ss.

### 3.2. La tassazione concordata (o unitaria) (art. 1, comma 368, lett. a)

La seconda tipologia di tassazione distrettuale disciplinata dalla legge (numeri da 3 a 15 comma 368) si fonda su un sistema di imposizione su base concordataria, di durata almeno triennale, applicabile tanto alle imposte dirette<sup>39</sup> (e quindi, come pare d'intendere, imposte sul reddito ed IRAP), quanto ai tributi, contributi ed altre somme di competenza degli enti locali.

#### 3.2.1. Tassazione concordata ai fini delle imposte dirette

A seguito della scelta per tale forma di tassazione<sup>40</sup>, definita dalla legge unitaria (o concordata), il distretto produttivo opera come distinto soggetto passivo di imposta (da includere tra quelli di cui all'art. 73, comma 1, lett. b) del TUIR), cui andrà imputato il risultato unitario degli imponibili delle imprese, in questo caso anche non soggette ad IRES<sup>41</sup>, che abbiano esercitato l'opzione per tale forma di imposizione<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Cfr. art. 1, comma 368, lett. a), n. 6, della legge n. 266 del 2005.

<sup>40</sup> La disposizione (comma 368, lett. a), n. 3) solleva diverse perplessità, non tanto per il fatto di far dipendere l'acquisto della soggettività passiva IRES da parte di un soggetto da una scelta opzionale di altri (per di più a quest'ultimo legati solo da vincoli economici) che richiedono di accedere ad un particolare regime di tassazione, prevedendo già il nostro ordinamento istituti che comportano un analogo effetto (il caso è sempre quello del regime opzionale di trasparenza fiscale previsto per le società di capitali dall'art. 115 TUIR), quanto perché in questo caso vengono contestualmente determinate, e con criteri di quantificazione diversi, anche le imposte dovute dai soggetti originari. Se, infatti, con il regime di trasparenza l'attribuzione della soggettività passiva ai soli soci trova giustificazione nell'immancabile rapporto di partecipazione che lega questi ultimi alla società trasparente, nonché nell'invarianza delle modalità di determinazione del reddito imponibile in capo ai nuovi soggetti passivi (i soci), con il sistema di tassazione di distretto su base concordataria mancano entrambe le giustificazioni (i rapporti che legano i soggetti sono solo economici e non finanziari ed il sistema di tassazione diventa forfetario). In questo caso la scelta del legislatore è stata quella di considerare unitariamente le imprese del distretto – parificando la posizione delle singole imprese a quella dei soci di una società di capitali – ed è stata giustificata dalla comunanza di obiettivi (territoriali o funzionali) che indubbiamente unisce le imprese nella finalità di crescita economica e di miglioramento organizzativo del distretto cui fanno capo.

<sup>41</sup> Così si esprime la Relazione governativa (A.S. 3613 pag. 43), ove si afferma che al secondo grado di aggregazione (quello della tassazione unitaria) *possono accedere anche le imprese non soggette ad IRES*.

<sup>42</sup> Ovviamente resta fermo l'obbligo per le imprese appartenenti al distretto di assolvere agli ordinari obblighi ed adempimenti fiscali (comma 368, lett. a) n. 10), in particolare con riferimento all'imposta sul valore aggiunto e all'applicazione delle disposizioni penali tributarie. Vi sono poi delle disposizioni dettate in tema di consolidato che potrebbero trovare applicazione non solo nel caso della tassazione consolidata di distretto (in quel caso per espresso rinvio normativo), ma anche in quello della tassazione unitaria. Ad esempio, le imprese appartenenti al distretto dovranno probabilmente avere identità di esercizio sociale e l'esercizio congiunto dell'opzione dovrà essere comunicato all'Agenzia entro il ventesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione. Tutte le imprese del distretto potrebbero esser tenute, altresì, a prendere il proprio domicilio presso il distretto ai fini della notifica degli atti relativi ai periodi di imposta per i quali è esercitata l'opzione per tale sistema di tassazione (art. 119, comma 1, TUIR). Più dubbia è invece l'estensione del rispetto, da parte delle imprese distrettuali, delle regole relative alla residenza nel territorio dello Stato di cui all'art. 117 TUIR, e ciò per il gran numero di imprese delocalizzate in paesi con costo del lavoro meno elevato.

Il concordato tra l’Agenzia delle entrate (ovvero gli enti locali per i tributi di loro competenza) e il distretto fissa almeno per un triennio il volume complessivo delle imposte dirette (dell’IRAP e di quelle locali) di competenza delle imprese appartenenti al distretto da versare in cifra unica annuale per ciascun esercizio.

L’entità delle imposte dirette (ma, come vedremo, non di quelle locali) da concordare sarà determinata avuto riguardo alla natura, tipologia ed entità delle imprese stesse, alla loro attitudine alla contribuzione ed ad altri parametri oggettivi, determinati anche su base presuntiva a seguito di consultazioni intercorse tra l’Agenzia ed i rappresentanti delle categorie interessate e gli organismi rappresentativi dei distretti.

L’adesione a questo sistema di tassazione, costruito secondo modalità simili a quelle utilizzate per la formulazione delle proposte di “programmazione fiscale” (art. 1, commi da 499 a 520, della legge n. 266 del 2005)<sup>43</sup> e, dunque, sulla base di una quantificazione unitaria stimata legata ai *curricula* delle singole imprese aggregate nel distretto, sembra rispondere, da un lato, all’obiettivo, perseguito dalle imprese, di pianificare la variabile fiscale e a quello di dare attuazione concreta a principi di mutualità, mentre, per quanto riguarda l’amm.ne, risponde all’opposta esigenza di garantire la stabilità del gettito e di semplificare la fase di controllo. Qualora siano rispettati gli obblighi derivanti dal concordato, infatti, i controlli da parte degli uffici saranno eseguiti unicamente a scopo di monitoraggio, prevenzione ed elaborazione dei dati necessari per la determinazione ed aggiornamento degli elementi e parametri posti dall’Agenzia alla base della definizione dei futuri concordati (comma 368, lett. a), n. 15)<sup>44</sup>.

#### *Ripartizione del carico tributario tra le imprese aggregate*

Nella segnalata ottica legislativa propria della tassazione unitaria (sottoporre a imposizione non i redditi delle singole imprese, ma la totalità degli incrementi

<sup>43</sup> Come il concordato distrettuale, anche la proposta individuale di programmazione fiscale (comma 501) è formulata avuto riguardo alla natura e alla tipologia delle imprese interessate, ad ogni informazione riferibile ai contribuenti, alle risultanze degli studi di settore (ove disponibili), e comunque facendo ricorso ad elementi presuntivi ed ai dati sull’andamento dell’economia nazionale per distinti settori economici di attività. La differenza tra le due proposte consiste nel fatto che, mentre nel caso della programmazione il contribuente si impegna per un triennio a dichiarare *la base imponibile caratteristica* dell’attività svolta, nel caso di opzione per la tassazione unitaria viene concordato, sempre per un triennio, *il volume complessivo delle imposte dirette di competenza del distretto* da versare in ciascun esercizio. Sul tema della “programmazione fiscale”, vedi la circolare della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 4 del 7 marzo 2006.

<sup>44</sup> I dati, gli elementi e le notizie ottenute dall’amm.ne fin. non potranno cioè essere immesse nell’ordinario circuito “repressivo”, che conduce alla rettifica del reddito dichiarato e all’irrogazione delle sanzioni, ma nel circuito “informativo”: le fattispecie di evasione, anche se pienamente dimostrate, potranno solo costituire la base per la revisione e l’aggiornamento dei dati sui quali dovrà fondarsi il successivo concordato, fatta salva, ovviamente la responsabilità per gli eventuali illeciti a rilevanza penale. In definitiva, il modello impositivo prescelto prevale anche sulle fattispecie di evasione che, anche se perpetrate, non potranno essere perseguite laddove il distretto sia rispettoso degli accordi assunti su base concordataria. In tal senso M. Beghin, *Prime considerazioni*, op. cit., spec. 350.

reddituale ascrivibili alla struttura distrettuale<sup>45</sup>), va letta la disposizione (comma 368, lett. a) n. 7) che, una volta concordata con l’Agenzia la misura delle imposte (dirette e locali) annualmente dovute dal distretto nel suo complesso, rimette allo stesso distretto la ripartizione del carico tributario tra le imprese aggregate. Il distretto dovrà procedervi<sup>46</sup> sulla base di criteri di trasparenza e parità di trattamento sul presupposto di principi di mutualità che necessariamente devono informare il complesso dei rapporti derivanti dall’appartenenza al distretto.

Il criterio della trasparenza è da intendere nel senso che i meccanismi di ripartizione del carico tributario dovranno essere noti preventivamente a tutti partecipanti e

<sup>45</sup> Ciò vuol dire che, una volta esercitata l’opzione e creato conseguentemente il soggetto passivo IRES – distretto, il rapporto pubblicistico d’imposta intercorrerà in via prioritaria solo tra quest’ultimo e l’amm.ne fin.: i meccanismi di trasferimento dei carichi fiscali all’interno della filiera produttiva, lasciati alla libera determinazione delle parti, non saranno invece suscettibili di apprezzamento sul piano istituzionale. In tal modo riesce possibile salvare il disposto della norma (comma 368, lett. a) da censure di incostituzionalità per violazione del disposto dell’art. 53 cost., norma che è stata interpretata dalla Suprema Corte nel senso che “ad ogni manifestazione di capacità contributiva deve corrispondere inderogabilmente una riduzione del patrimonio di colui che l’ha posta in essere. Pertanto qualunque accordo con il quale si stabilisce di far gravare su un soggetto diverso dall’obbligato per legge il peso economico del tributo sarebbe un accordo concluso in violazione dell’art. 53 cost., e pertanto nullo per contrarietà ad una norma di ordine pubblico, in quanto con un simile patto si finirebbe per sottrarre la ricchezza prodotta a quei personali ed inderogabili doveri di solidarietà sociale il cui adempimento è imposto dal combinato disposto degli artt. 2 e 53 cost.” (così Cass., 5 gennaio 1985, n. 5, in Giur. it., 1986, I, 1, 953; Cass., SS.UU., 18 dicembre 1985, n. 6445, in Riv. dir. fin., 1986, II, 119; Cass., SS.UU., 23 aprile 1987, n. 3955, in Corr. trib., 1987, 1433; Cass., 3 giugno 1991, n. 6232, in Riv. dir. fin., II, 1993, 27; Cass., 15 aprile 1993, n. 6037, in Rass. trib., 870). Per un riesame della dottrina e della giurisprudenza in tema, cfr. R. Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell’imposta*, in Rass. trib., 1988, I, 465 ss.; A. Giovannini, *Sul trasferimento convenzionale dell’onere d’imposta*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 3 ss.; M. Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, 241 ss.

<sup>46</sup> L’opzione fatta dalle imprese per la tassazione unitaria ed il successivo concordato che stabilisce la misura delle imposte dovute, se da un lato esaurisce i rapporti tra l’amm.ne fin. e le imprese rappresentate dal distretto, dall’altro costituisce il presupposto per la stipula di ulteriori accordi interpretati (di tipo associativo o consortile non disciplinati in nessun modo dalla legge, ma necessari anche a tutelare i diritti dei soci di minoranza e dei creditori in generale) diretti alla ripartizione dei vantaggi e delle penalizzazioni che derivano dall’apporto in capo al distretto delle singole situazioni debitorie o creditorie. Propongono una serie di possibili “modelli” di accordi di gruppo (modelli mutualistici, modelli basati sull’indifferenza per i soggetti in utile ovvero per i soggetti in perdita, modelli sinallagmatici in cui il distretto conclude accordi con le singole imprese) la cui applicazione concreta presuppone l’elaborazione di un algoritmo matematico per la quantificazione delle posizioni reciproche dei soggetti coinvolti, e la successiva trasposizione dei risultati ottenuti in appositi documenti contrattuali, A. Zoppini e L. Barbone, *Effetti civilistici dell’opzione per il consolidamento fiscale*, in Dialoghi, 2004, 1335 ss. Anche dal punto di vista della rilevazione contabile della fiscalità corrente e differita nel bilancio delle imprese che aderiscono al consolidato, sia la Commissione principi contabili dei Consigli dei dottori commercialisti e dei Ragionieri, sia OIC (documento interpretativo 2, cfr. il Sole 24 ore del 24 febbraio 2006) hanno precisato che le singole società aderenti devono iscrivere nel conto economico del proprio bilancio di esercizio il carico fiscale inerente all’IRES nella misura determinata per l’effetto combinato delle norme fiscali e del contenuto degli accordi di consolidamento. Sempre secondo il documento OIC 2, nell’accordo sarà necessario stabilire le condizioni (il prezzo) che sarà riconosciuto alle imprese a fronte dei vantaggi attribuiti/ricevuti. In particolare, l’accordo dovrà regolamentare: 1) la determinazione dell’onere a carico di ogni società che trasferisca alla consolidante imponibili positivi; 2) le modalità di riconoscimento e la valutazione delle perdite trasferite alla consolidante; 3) l’attribuzione alle singole società degli effetti economici delle rettifiche da consolidamento; 4) l’eventuale compensazione di mancati vantaggi conseguibili dalle singole società in assenza di adesione al consolidato; 5) la tempistica dei pagamenti infragruppo connessi ai rapporti derivanti dal regime del consolidato nazionale; 6) le conseguenze, gli obblighi e le responsabilità derivanti dalla cessazione del regime a seguito della fuoriuscita di una società dal consolidato o di mancato rinnovo dell’opzione (con particolare riferimento all’attribuzione delle perdite residue IRES e dei relativi prezzi di trasferimento e ad eventuali riprese a tassazione connesse a cessioni di beni in neutralità fiscale e relativa ripartizione del carico fiscale); 7) la responsabilità e gli obblighi contrattuali derivanti da errore di consolidamento, da rettifica del reddito della singola società e da omissio versamento.

all'amm.ne fin., nonché dovranno essere mantenuti costanti per tutta la durata del periodo di opzione e basati su criteri di ragionevolezza e non di arbitrarietà. In parte simile è il significato da attribuire a quello della parità di trattamento, da intendere nel senso che non potrà essere consentito al distretto di adottare criteri discriminatori o irrazionali, anche in considerazione del principio generale di divieto del c.d. patto leonino (art. 2265 del cod. civ.).

Il riferimento, infine, a principi di mutualità<sup>47</sup>, attiene al tipo di rapporto che deve intercorrere tra le imprese aggregate, nel senso che ciascuna "deve poter contare" sull'altra, ove ne abbia bisogno, in una logica di mutuo sostegno e reciproco supporto.

Tale impegno, trasferito in ambito fiscale, implica conseguentemente la possibilità di adottare criteri di riparto del peso economico del tributo - la cui misura sia stata preventivamente e complessivamente concordata con l'Agenzia e gli enti locali - anche in modo non rigorosamente proporzionale, in ciò giustificata da finalità di solidarietà tra imprese, per scopi occupazionali, di sostegno ai nuovi investimenti, o per far fronte a congiunture sfavorevoli<sup>48</sup>.

La "compensazione" tra oneri e benefici conferiti al distretto deve quindi essere vista in una logica non esclusivamente aritmetica. Analogamente, il ristoro desunto e ricercato nell'ambito del complesso dei rapporti (passati, presenti e futuri) derivanti dall'appartenenza al distretto deve essere vista nella considerazione complessiva dei risultati dell'attività di programmazione, quale risulta dai piani strategici, industriali e finanziari dallo stesso distretto predisposti.

#### *Obblighi e responsabilità del distretto e delle imprese appartenenti al distretto*

Gli obblighi e le responsabilità derivanti da quanto concordato dal distretto con l'Agenzia (e gli enti locali) non sono espressamente disciplinati. Trattasi di aspetti che dovranno trovare una loro regolamentazione nelle disposizioni di attuazione. Al momento, sulla base degli elementi desumibili dalle norme di legge, si può ipotizzare la seguente ricostruzione:

<sup>47</sup> Il termine mutualità in senso tecnico, è lo scopo delle società cooperative (artt. 2511 e ss. cod. civ.), e consiste nel fornire beni o servizi o occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero sul mercato (così Relazione al codice civile n. 1025). Lo scopo mutualistico indica in definitiva un particolare modo di organizzazione e di svolgimento dell'attività di impresa che si caratterizza per la gestione del servizio a favore dei soci. Dunque, il risultato economico perseguito non è la più elevata remunerazione possibile del capitale investito (lucro soggettivo), ma è quella di soddisfare un comune preesistente bisogno economico (di lavoro, di una casa, di credito, di generi di consumo), bisogno che viene soddisfatto attraverso un risparmio di spesa, o una maggiore retribuzione per i propri beni o servizi alla stessa ceduti. Trasferita in un diverso ambito, la mutualità fiscale si concreta nella possibilità per il distretto di soddisfare i bisogni delle imprese aggregate anche per il tramite della leva fiscale, favorendo talune imprese senza che quest'atto trovi immediata compensazione in un atto intragruppo di segno opposto, ma solo nei successivi piani industriali e di sviluppo del distretto nel suo complesso.

<sup>48</sup> Vi è anche chi (AA.VV., *I distretti produttivi. Le novità legislative*, in *Il Sole 24 ore* del 21 marzo 2006) arriva a sostenere che il richiamo a principi di mutualità dovrebbe consentire deroghe anche non preventivamente previste in sede di predisposizione di criteri di riparto, se rese necessarie da circostanze eccezionali e temporanee (per fronteggiare una crisi di mercato, ovvero a scopo di incentivazione rispetto a nuovi insediamenti ed investimenti).

- *il distretto produttivo*, soggetto passivo d'imposta, che ha aderito alla proposta di programmazione dell'Agenzia per le imprese appartenenti al distretto:
  - presenta le proprie dichiarazioni per il periodo programmato (almeno un triennio), ai fini IRES e IRAP. Le dichiarazioni sono relative al risultato della gestione di tutte le imprese appartenenti al distretto anche se poi dovranno essere versati solo gli importi concordati con l'Agenzia. L'eventuale divergenza tra quanto concordato e quanto successivamente versato non comporterà il venir meno degli effetti che conseguono al perfezionamento del concordato. Per la differenza sarà emesso un atto di accertamento parziale, in analogia con quanto già previsto in tema di programmazione fiscale<sup>49</sup>;
  - è obbligato al pagamento delle imposte dovute sulla base degli imponibili programmati;
- *le singole imprese appartenenti al distretto*, che conservano la propria soggettività tributaria:
  - continuano ad osservare tutti gli ordinari obblighi ed adempimenti fiscali (tenuta contabilità, dichiarazione IRES e IRAP, collaborazione per l'adempimento degli obblighi nei confronti dell'amm.ne fin. che competono al distretto), con esclusione dell'obbligo di versamento delle imposte, per tutto il periodo di validità dell'opzione per la tassazione unitaria<sup>50</sup>;
  - presumibilmente potranno esser considerate corresponsabili delle imposte dovute dal distretto;
  - osservano gli ordinari obblighi di dichiarazione e versamento ai fini IVA e sono responsabili in proprio per le rettifiche operate ai fini dello stesso tributo;
  - sono responsabili delle violazioni relative agli obblighi suddetti, che comportino sanzione penale.

Volendo sintetizzare, sulla base del nuovo istituto le imprese appartenenti al "distretto produttivo", che abbiano optato per la tassazione unitaria concordata, continuano ad esser soggette agli ordinari adempimenti fiscali, con le conseguenti responsabilità. Un regime speciale si applica alle imposte dirette. In questo caso infatti, il nuovo istituto estende in sostanza al "distretto produttivo" la disciplina prevista dalla "programmazione fiscale", con gli adattamenti resi necessari dal coinvolgimento di una pluralità di imprese.

Pertanto, le dichiarazioni prodotte dalle singole imprese non determinano una corrispondente obbligazione tributaria, in quanto il debito d'imposta relativo è imputato al distretto e rimane confuso nella complessiva obbligazione tributaria assunta dal medesimo distretto (in via programmatica) per gli imponibili prodotti da tutte le imprese aggregate.

---

<sup>49</sup> Cfr. art. 1, comma 506, della legge n. 266/2005. L'emissione dell'atto di accertamento parziale, anche in questo caso, potrebbe essere evitato soltanto nel caso in cui la divergenza sia dovuta ad accadimenti straordinari e documentati. In tal caso, le imposte dovute dovrebbero essere nuovamente definite in contraddittorio con l'Agenzia (e gli enti locali) mediante l'ordinario procedimento di accertamento con adesione.

<sup>50</sup> Cfr. art. 1, comma 368, lett. a), n. 10, della legge n. 266 del 2005.

Della complessiva obbligazione tributaria assunta dal distretto dovrebbe rispondere in via principale il distretto (con le risorse messe a disposizione dalle imprese appartenenti) ed in via sussidiaria le singole imprese aggregate. Si può ipotizzare che, per le singole imprese, la responsabilità sussidiaria rimanga limitata ad una quota dell'imposta complessiva dovuta dal distretto (la quota decisa preventivamente dal distretto ed imputata alla singola impresa).

#### *Tassazione individuale concordata*

Alla definizione concordata del volume delle imposte dirette (e locali) per almeno un triennio potrà accedere non soltanto il distretto nel suo complesso ma, *anche indipendentemente dall'esercizio dell'opzione per la tassazione distrettuale o unitaria*, le singole imprese. Anche in questo caso i rapporti con l'Agenzia (e con gli enti locali) saranno tenuti dal distretto al quale appartengano le imprese interessate (comma 368, lett. a) n. 6).

Il descritto ruolo svolto dal distretto, di "interlocutore privilegiato" nei rapporti con gli enti impositori, non si esaurisce dunque nelle sole pratiche concordatarie relative al distretto nel suo complesso, ma arriva anche a determinare il volume delle imposte di competenza delle singole imprese, avuto riguardo alla loro natura, tipologia e dimensione<sup>51</sup>.

La veste assunta dal distretto è quella di rappresentante delle singole imprese appartenenti al distretto nei rapporti con le diverse amministrazioni. Del tutto innovativo è il fatto che si lasci sottoscrivere il concordato, atto vincolante per un triennio, ad un soggetto che non solo non è titolare della conseguente obbligazione tributaria (nella specie, sempre attribuibile alla singola impresa appartenente al distretto)<sup>52</sup>, ma è anche in un rapporto con i fatti economici da concordare sicuramente meno diretto rispetto alla singola impresa per conto della quale è autorizzato ad operare.

Va da sé che in questo caso gli adempimenti di successiva dichiarazione e di versamento delle imposte competono soltanto all'impresa per la quale la programmazione della tassazione è stata realizzata.

#### *3.2.2. Tassazione concordata ai fini delle imposte locali*

Similmente con quanto avviene per le imposte dirette, ai "distretti produttivi" è data la facoltà di concordare per almeno un triennio anche la misura dei tributi locali dovuti annualmente, così come quella di ripartire il carico tributario tra le imprese aggregate anche secondo criteri non rigorosamente proporzionali.

---

<sup>51</sup> A tal proposito, sempre la Relazione (A.S. n. 3613 pag. 44), dopo aver specificato che la tassazione individuale può essere attuata anche a prescindere da quella unitaria, chiarisce che, avuto riguardo alla posizione delle singole imprese, il concordato concluso dal distretto sarà "ovviamente" meno vantaggioso.

<sup>52</sup> Anche se il concordato viene gestito dal distretto, in nome e per conto dell'impresa interessata, sarà solo quest'ultima ad essere responsabile della corretta osservanza di quanto pattuito.

Nel caso dei rapporti tra distretti ed enti locali, forse anche in considerazione del peculiare legame con il territorio che è da sempre tipico dei distretti, l'istituto del concordato assume connotazioni ancora più incisive, in ragione dell'estensione dell'ambito applicativo dell'accordo, ma soprattutto per le modalità di funzionamento<sup>53</sup>.

Relativamente all'ambito di applicazione, il concordato con gli enti minori non si limita ai tributi locali in senso proprio, ma si estende - sempre in una logica di semplificazione - a tutte le somme a vario titolo dovute dalle imprese agli enti locali del territorio di appartenenza (comma 368, lett. a) n. 11)<sup>54</sup>, potendo così arrivare alla definizione di una cifra unica per tutte le somme di pertinenza degli enti locali<sup>55</sup>.

Riguardo alle modalità di funzionamento e di operatività del concordato a livello locale, la legge rimette agli stessi enti locali (a differenza di ciò che è stabilito per le imposte dirette) la definizione dei criteri generali per la determinazione di quanto dovuto, previa consultazione degli organi di rappresentanza dei distretti e delle categorie economiche interessate (lett. a) n. 13).

La ragione della scelta operata, oltre che essere ispirata da obiettivi di semplificazione e rapidità operativa, si è detto<sup>56</sup> risiede nella minore rilevanza qualitativa (rispetto al principio di capacità contributiva)<sup>57</sup> e quantitativa (rispetto al gettito) dei tributi locali rispetto a quelli erariali.

Questa maggiore libertà, tuttavia, che suscita perplessità sotto il profilo del rispetto del principio di legalità di cui all'art. 23 cost.<sup>58</sup>, non potrà mai andare a scapito dei canoni di equità, parità di trattamento, trasparenza e correttezza che dovranno comunque ispirare gli enti locali nella definizione dei criteri di attuazione dei concordati e nella successiva materiale negoziazione degli stessi.

<sup>53</sup> In caso di distretto funzionale (che coinvolge imprese che potrebbero essere dislocate su tutto il territorio nazionale) resta da verificare in che termini sarà esperibile l'ipotesi di concordato a livello locale. In questo caso, infatti, i distretti si troverebbero a contrattare con più di un ente locale, il che renderebbe poco agevole il ricorso a tale forma di tassazione.

<sup>54</sup> Come ad esempio le somme dovute a titolo di canone per la concessione di spazi e aree pubbliche (art. 63 D. Lgs. n. 446/97); quelle dovute per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (art. 31, comma 28, della legge n. 448/98); quelle dovute a titolo di canone comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (D. Lgs. n. 446/97); nonché quelle dovute a titolo di tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (D. Lgs. n. 22/97).

<sup>55</sup> Nel caso, invece, del concordato per tributi locali relativo però ad imprese in regime di consolidato distrettuale ovvero di tassazione individuale si deve ritenere che dovranno essere concordati più importi, per tributi e per le altre tipologie di entrate locali. Così AA.VV., *I distretti produttivi. Le novità legislative*, op. cit., spec.14.

<sup>56</sup> Sempre AA.VV., *I distretti produttivi. Le novità legislative*, op. cit., spec.14.

<sup>57</sup> Come già esposto, gli enti locali possono concordare non soltanto la misura dei tributi ma anche di quanto dovuto a titolo di canone, tariffa, corrispettivo, contributo, etc.

<sup>58</sup> Il modello concordatario a livello locale sembra non rispettare il disposto dell'art. 23 cost. non essendo possibile individuare con precisione lo stesso presupposto del tributo. Sul tema per tutti A. Fedele, *Appunti dalla lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 59, il quale, nel riflettere sugli elementi "individuanti" la prestazione d'imposta, evidenzia come "la disciplina di questi elementi del tributo deve essere talmente completa da rendere l'atto normativo primario immediatamente applicabile, anche se il suo testo è formulato alla stregua di una mera predeterminazione di principi o criteri direttivi".

### 3.3. *Alternatività tra i due sistemi di tassazione distrettuale*

A conclusione dell'esposizione dei sistemi di imposizione cui possono accedere i distretti, pare opportuno sottolineare che l'opzione per la tassazione unitaria pare alternativa rispetto a quella per la tassazione consolidata<sup>59</sup>.

Diverse sono le ragioni che portano a tale conclusione.

Innanzitutto il dato legislativo, che dedica i nn. 1 e 2 della lett. a) del comma 368 al consolidato di distretto e i successivi a quella unitaria, evitando qualsiasi interferenza tra i due istituti.

Si tratta, poi, di due sistemi di tassazione diversi, perché quello consolidato è volto alla determinazione analitica dell'imponibile ed il vantaggio di aderirvi si concreta nella possibilità di socializzare le perdite fiscali (così come i crediti fiscali) nell'ambito del distretto, favorendone così il pronto impiego.

Nel caso della tassazione unitaria, invece, si determina in maniera forfetaria e presuntiva non l'imponibile complessivo, ma la cifra delle imposte complessivamente dovute per un triennio dal distretto. Diverso è, quindi, l'obiettivo perseguito, che in questo caso consiste nella possibilità di pianificare le imposte dovute in futuro dal distretto, e soprattutto in quella di poter soddisfare, mediante criteri di riparto del debito fiscale che rispondono a logiche mutualistiche disciplinate da accordi di consolidamento, i bisogni delle singole imprese aderenti.

---

<sup>59</sup> Nello stesso senso anche AA.VV. *I distretti produttivi. Le novità legislative*, in *il Sole 24 ore* del 21 marzo 2006.