

**AUDIZIONE PRESSO**  
**6a COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)**  
**SENATO DELLA REPUBBLICA**  
**- 24 SETTEMBRE 2020 -**

***POSITION PAPER***  
***SUL DDL N. 1708***  
***"DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'ISTITUZIONE***  
***DELLE ZONE FRANCHE MONTANE IN SICILIA"***  
**Avv. Maurizio D'Amico\***

Signor Presidente, signore Senatrici e signori Senatori,  
ringraziando per l'invito ricevuto, espongo di seguito le mie argomentazioni.

**1. Premessa.**

"La destinazione di determinate parti di territorio, ubicate all'interno degli Stati, a svolgere funzioni strategiche nella politica di governo diretta all' incremento degli scambi internazionali e allo sviluppo dell'economia di particolari regioni costituisce una pratica diffusa e ricorrente come risulta storicamente documentato sia presso le civiltà più evolute dell' antichità, sia presso gli Stati moderni.

In particolare la creazione delle c.d. «aree economiche speciali», variamente modulate, ha rappresentato fin dai tempi antichi lo strumento prescelto dai Governi per catalizzare investimenti esteri agendo nel settore delle agevolazioni volte a favorire gli scambi commerciali, mediante la predisposizione, in aree territoriali predelimitate più o meno estese, di varie misure fiscali e doganali vantaggiose per gli insediamenti delle imprese e per lo svolgimento delle loro attività.

Le prime zone franche sono sorte almeno duemila anni fa, nei luoghi nei quali è stato possibile usufruire anzitutto di preesistenti infrastrutture portuali, che hanno consentito la creazione di porti franchi, tenendo presente che i motivi sui quali si fondava la decisione di concedere agevolazioni fiscali e doganali non erano soltanto di natura economica, ma rispondevano a precise scelte strategiche di natura politica. (...) A partire dal XX secolo la sempre maggiore applicazione di questo istituto in molte

---

\* Avvocato specializzato in Diritto dell'Unione europea. Esperto in Zone Franche e Zone Economiche Speciali. Già Segretario Generale dell'*Advisory Board* e Membro dell'*Executive Board* della Federazione Mondiale delle Zone Franche e delle Zone Economiche Speciali (FEMOZA). Quadro presso l'Autorità di Sistema Portuale del Mar Tirreno centro-settentrionale.

parti del mondo, non soltanto limitatamente alle aree strettamente portuali, ma anche a quelle contigue ai principali scali commerciali marittimi, ha prodotto situazioni nelle quali l'incremento occupazionale, lo sviluppo industriale e la realizzazione di un ampio circuito commerciale dei territori immediatamente ad esse adiacenti e di quelli ubicati nel c.d. retroterra, hanno consentito di raggiungere risultati economici di grande rilevanza. Da ciò deriva l'importanza assunta da questo istituto presso i Governi, soprattutto occidentali, che ora l'annoverano fra gli strumenti di maggiore efficacia fra quelli deputati a risolvere i problemi di stagnazione economica, commerciale ed occupazionale che affliggono oggi i Paesi industrializzati"<sup>1</sup>.

## 2. Definizione del termine «zona franca»: le diverse accezioni<sup>2</sup>.

Tradizionalmente con il termine generico di «zone franche» vengono indicati quegli istituti giuridici di diritto doganale che, attraverso una *fictio iuris*, consentono di considerare una porzione di territorio, normalmente compresa nell'ordinamento doganale nazionale, come un'area da esso esclusa ai fini dell'assoggettamento tributario e posta oltre la cinta doganale.

Le finalità per le quali si decide di utilizzare tale finzione giuridica sono diverse, potendo consistere, alternativamente o cumulativamente, nell'incremento del commercio internazionale, nell'abbassamento del tasso di disoccupazione, nell'accelerazione di un programma di sviluppo economico e, pertanto, in fattispecie non strutturate fra loro in modo simile pur venendo indicate in modo omogeneo.

L'interesse rivolto all'istituzione delle «zone franche», nelle sue diverse modulazioni, è testimoniato, *de facto*, dalla sua proliferazione in tutto il mondo, persino nell'area comunitaria nonostante ad esse possa teoricamente ostare la normativa sugli aiuti di Stato.

Anche il perseguimento degli obiettivi di sviluppo economico e commerciale che giustificano la creazione di territori in regime di esenzione fiscale comporta che il Paese che ricorra a tale istituto non debba successivamente rammaricarsene per il conseguente minor gettito fiscale complessivamente prodotto, in quanto, come "contropartita", il superiore vantaggio reale di cui tale Paese beneficia, scaturisce dalle altre maggiori entrate determinate dai nuovi insediamenti produttivi.

L'evoluzione nel tempo dell'istituto originario – che da un ambito concettuale esclusivamente legato alla franchigia doganale si è progressivamente arricchito di ulteriori elementi caratterizzanti, di volta in volta diversamente articolati in relazione alle specifiche finalità eziologicamente fondanti la

---

<sup>1</sup> Cfr. M. D'AMICO, *La disciplina delle zone franche – Parte Prima: la normativa comunitaria*, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2011, p. 555.

<sup>2</sup> Alcune argomentazioni contenute nel presente paragrafo sono tratte da: M. D'AMICO, *La disciplina delle zone franche – Parte Prima: la normativa comunitaria*, *op.cit.*; M. D'AMICO, *Le Zone Economiche Speciali: una straordinaria opportunità per il rilancio dell'economia in Italia*, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2016, p.577 e M. D'AMICO, *Il Rinascimento dell'Italia post COVID-19 attraverso la Zona Economica Speciale 'di Salvaguardia' del patrimonio produttivo nazionale*, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2020, p.163.

delimitazione di tali zone speciali – non consente di pervenire ad una definizione giuridicamente omnicomprensiva di tutte le diverse realtà ad esso riconducibili.

D'altronde le varie definizioni di «zona franca» fornite da differenti istituzioni internazionali, non agevolano l'individuazione di un'accezione unitaria: ad esempio, secondo la Convenzione "riveduta" di Kyoto del 1999, s'intende «(...) *a part of the territory of a Contracting Party where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory*».

Comunque, empiricamente, si distinguono due macrocategorie di zone franche: le zone franche c.d. «classiche» e le zone franche c.d. «d'eccezione» (o «di seconda generazione»).

Per la prima categoria sembra pertinente la seguente definizione: «uno spazio escluso dal territorio doganale d'uno Stato o anche, eccezionalmente, di due Stati contermini, ed ai cui limiti esterni non vengono riscosse le imposte di dogana, cioè i cosiddetti "dazi" d'importazione o di esportazione, al fine di favorire per lo più il commercio internazionale e talvolta lo sviluppo industriale o agricolo degli spazi stessi e indirettamente di quelli circostanti»<sup>3</sup>.

La principale caratteristica delle zone franche «classiche», riferita alle tipologie più antiche, consiste nell'individuazione di aree nelle quali viene stabilita una serie di agevolazioni a beneficio di merci che una volta introdotte sono esonerate dalla corresponsione dei diritti doganali. Questa classificazione comprende i punti franchi, le zone franche portuali, i porti franchi, le città franche; le zone franche commerciali, le zone franche industriali le zone franche d'esportazione o *export processing zones* (EPZ), le latino-americane *maquiladoras*.

Il termine generico di "zona franca" può indicare un'area di dimensioni variabili, in cui le società autorizzate sono esenti dal normale regime applicabile nel paese ospitante, in particolare per quanto riguarda le dogane (o persino la tassazione laddove sia previsto).

L'Unione europea, non propone ancora una definizione ufficiale di Zone Economiche Speciali, ma ne ha una precisa per le zone franche<sup>4</sup>, incentrata principalmente sulle agevolazioni ed i benefici doganali, fornita dalla Commissione Europea attraverso la Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale, che peraltro costituisce una sintesi di quanto stabilito più analiticamente nel Codice Doganale dell'Unione.

L'obiettivo è quello di favorire l'esportazione di prodotti "made in UE," soprattutto se i benefici doganali non sono utilizzati per il solo stoccaggio, ma prodromicamente alle attività di perfezionamento attivo, ossia di lavorazione e riesportazione di manufatti UE, fuori dall'Unione Europea.

---

<sup>3</sup> Cfr. M. UDINA - G. CONETTI, *Zone Franche*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, Treccani, Vol. XXXII, 1998.

<sup>4</sup> «"Free zones" are enclosed areas within the customs territory of the Union where non-Union goods can be introduced free of import duty, other charges (i.e. taxes) and commercial policy measures. Such goods may, following the period in the free zones, be released for free circulation (subject to payment of import duty and other charges), or be placed under another special procedure (e.g. inward processing, temporary admission or end-use procedures – under the conditions laid down for these procedures) or re-exported. Union goods may also be entered into or stored, moved, used, processed or consumed in free zones. Such goods may afterwards be exported or brought into other parts of the customs territory of the Union.»

L'approccio regolamentare seguito per le zone franche nell'ambito dell'Unione Europea ha, quindi, consentito di specificare ancor più la loro caratteristica di diritto doganale. Peraltro tale connotazione non ha impedito che anche in Europa si attuasse, sia pure in maniera minore per i vincoli determinati dalla legislazione in tema di concorrenza e di aiuti di stato, il processo evolutivo operato a livello internazionale rispetto a tali istituti, che si è sviluppato nell'attribuzione ad essi di nuove funzionalità e contenuti, e nell'ampliamento dell'ambito territoriale eleggibile, determinando l'emersione di zone franche c.d. «*d'eccezione*» (o «*di seconda generazione*»).

Questa macrocategoria, di più recente teorizzazione, include le aree nelle quali, oltre alla previsione anche di agevolazioni di natura fiscale (riguardanti ad esempio le imposte dirette e/o i tributi locali), si aggiungono vantaggi finanziari e di tipo amministrativo per le imprese, nonché benefici di carattere socio-economico per i lavoratori che operano al loro interno. In tali ipotesi si riscontra l'applicazione di strategie di politica economica, originate da precisi obiettivi governativi finalizzati a catalizzare le scelte allocative da parte delle imprese e, quindi, l'afflusso di investimenti in aree determinate: vi rientrano ad esempio le *zone economiche speciali* (ZES), le *zone di riconversione economica*, le *zone d'impresa* o *enterprise zones*, le *zone franche urbane* (ZFU).

Il comune denominatore di tali fattispecie è rappresentato dal fatto che esse costituiscono il risultato della precipitata evoluzione giuridica e strutturale, compiutasi soprattutto nel corso del XX secolo, riguardante l'istituto originario della c.d. «zona franca classica» che, accanto ad una strutturazione corrispondente ad una finalità esclusivamente doganale, ha nel tempo aggiunto ulteriori caratterizzazioni dipendenti dalle particolari funzioni perseguite *single purpose* o *multi-purpose/multi product*.

Ad esempio, rispetto alle zone franche *tout court* e/o doganali, le ZFU costituiscono uno strumento utilizzato per contrastare l'esclusione sociale con riferimento soltanto a specifici nuclei urbani, mediante l'incentivazione della creazione di opportunità di affari per iniziative imprenditoriali di piccola e media dimensione e quindi per favorire la creazione di nuovi posti di lavoro; inoltre gli esoneri di natura fiscale hanno una durata limitata e non possono essere superiori a soglie annue predeterminate.

Occorre ricordare che numerose *Free Trade Zones* (FTZs), *Export Processing Zones* (EPZs) ed *Enterprise Zones* talvolta, di fatto, vengono strutturate con caratteristiche analoghe a quelle delle Zone Economiche Speciali: quindi la nomenclatura utilizzata, di per sé, non è limitante e pertanto sarebbe opportuno, per non correre il rischio di procedere ad erronee e fuorvianti classificazioni, analizzare concretamente il contenuto delle agevolazioni presenti nelle singole fattispecie.

Infatti la mancanza a livello internazionale di una precisa codificazione ufficiale del termine Zona Franca e del termine Zona Economica Speciale, fa sì che l'impiego delle rispettive definizioni sia effettuato il più delle volte in modo promiscuo. Ciò non agevola una chiara intelligibilità da parte dei potenziali investitori circa la tipologia di strumento di accelerazione dello sviluppo che si trovano a

prendere in considerazione in cui effettuare il proprio investimento di attività produttiva, anche al fine di un confronto dei benefici con fattispecie analoghe presenti in altri Paesi.

Inoltre tale circostanza ha implicazioni negative rispetto all'approccio al connesso tema riguardante i rischi di vulnerabilità di tali zone rispetto al riciclaggio, alla contraffazione e ad altre attività illecite che potrebbero essere alimentate dall'assenza di una chiara classificazione e mappatura delle zone nonché di un'uniformità di standard di vigilanza e controllo da parte delle autorità di gestione, condivisa a livello internazionale<sup>5</sup>.

Ad ogni buon conto l'uso del termine ZES nell'ampia accezione fornita da molte organizzazioni internazionali (fra cui da ultimo l'UNCTAD nel 2019) sulla base di una sua declinazione empirica, finisce talvolta per relegare il termine "zone franche" ad una sottocategoria, con la caratteristica specifica di individuare territori doganali separati, *ab origine* o in base ad una *factio iuris* (come avviene ad esempio nell'Unione Europea ai sensi del Codice Doganale dell'Unione). Si tratta di una circostanza paradossale se si considera che storicamente le zone franche rappresentano il *genus* rispetto alle zone speciali.

Le circa 5400 Zone Economiche Speciali attualmente operative a livello mondiale, di cui circa il 42% del totale sono formalmente definite "zone franche", sono soprattutto diventate nodi importanti che guidano ed indirizzano il commercio internazionale, riuscendo ad agevolare il trasferimento di tecnologia e di industria 4.0, e, nelle sue ultime evoluzioni, l'implementazione della tecnologia 5G, nonché fungendo da acceleratore di *start-up*.

### **3. L'esperienza italiana<sup>6</sup>.**

Storicamente nel nostro Paese l'esistenza di territori extra-doganali ha riguardato due precise connotazioni: il settore portuale e territori adiacenti ai confini nazionali.

Alla prima ipotesi bisogna ricondurre la prima normativa quadro relativa all'istituzione dei porti franchi rappresentata dal R.D.L. 22 dicembre 1927, n. 2395 e, successivamente, l'atto rilevante di maggiore organicità rappresentato dalla legge doganale n. 1424 del 25 settembre 1940, che agli artt. 77 e 78 prevedeva la possibilità di istituire presso i principali porti marittimi «punti franchi» e «depositi franchi», che venivano considerati come posti al di fuori del territorio doganale nazionale.

Inoltre prima dell'ultimo conflitto mondiale e nell'immediato dopoguerra, si aggiungono gli interventi del legislatore, in casi specificamente individuati, riguardanti l'istituzione del punto franco nei porti di Genova, Venezia, Messina, Brindisi, Napoli. Invece lo *status* delle vigenti franchigie attribuite al porto di Trieste, trovano il loro fondamento in un atto di natura internazionale, ossia l'Allegato VIII

---

<sup>5</sup> Cfr. FATF - GAFI, *Money Laundering vulnerabilities of Free Trade Zones*, 2010.

<sup>6</sup> Per una analisi approfondita dell'argomento si rinvia a M. D'AMICO, *La disciplina delle zone franche – Parte Seconda: la normativa italiana*, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2011, p. 773.

del Trattato di pace fra l'Italia e le Potenze Alleate e Associate del 10 febbraio 1947, reso esecutivo con decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 28 novembre 1947, n. 1430 e ratificato con la l. 25 novembre 1952, n. 3054.

Si è dovuto attendere più di un ventennio per l'emanazione del D.P.R. n. 18 del 18 febbraio 1971, che agli artt. 5 e 6 stabiliva la possibilità di realizzare punti franchi e depositi franchi nelle principali città marittime ed anche all'interno del Paese allo scopo di incentivare il commerciale internazionale.

Infine è stato emanato il D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, costituente il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, (d'ora in avanti TULD), e le successive modificazioni ed integrazioni, nonché le norme regolamentari applicabili.

La prossimità ai confini nazionali costituisce la *ratio* sottendente l'attribuzione dello *status* di zone franche alla Valle d'Aosta e alla provincia di Gorizia, definiti rispettivamente con l'art. 14 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4, e con l'art. 1 della legge 1 dicembre 1948, n. 143, e fatti salvi in base al comma 6, dell'art. 2 del TULD. Pur venendo espressamente utilizzato solo in tal caso nel D.P.R. n. 43/1973 il *nomen iuris* di «zona franca», tuttavia tale fattispecie riguarda territori che soltanto dal punto di vista dell'ordinamento giuridico italiano godono dello status di extradoganalità, in quanto il Regolamento (UE) 952/2013, recante il Codice Doganale dell'Unione, non li esclude dai confini doganali "unionali".

Diverso è invece il caso di extradoganalità, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del TULD, di Livigno e di Campione d'Italia, i cui territori non fanno parte del territorio doganale dell'Unione Europea come confermato da ultimo anche dal precitato Regolamento (UE) 952/2013, a causa del loro gravitare concretamente nell'ambito del territorio svizzero, ossia di un Paese extracomunitario<sup>7</sup>.

Esse possono intendersi quali "zone franche" contingentali, ossia porzioni di aree dello Stato prive di delimitazioni fisicamente strutturate nelle quali, entro specifici quantitativi prefissati, è autorizzato il consumo di determinate tipologie di prodotti in esenzione o con la riduzione di imposta.

L'esistenza delle fattispecie individuate nei commi 4 e 6 dell'art. 2 del D.P.R. n. 43/1973 risponde ad esigenze di carattere non esclusivamente di ordine economico: infatti nelle ipotesi sin qui evidenziate la discrezionalità del legislatore (il cui esercizio è stato dichiarato insindacabile in sede di giudizio costituzionale<sup>8</sup>), pur se influenzata da motivazioni oggettive di tipo economico, sociale e

---

<sup>7</sup> Questa extradoganalità "c.d. rafforzata", anche dal punto di vista comunitario, comporta che il passaggio di merci da tali aree speciali verso il territorio doganale, e viceversa, costituisce a tutti gli effetti un'importazione o un'esportazione da un Paese terzo rispetto all'Unione europea. Lo speciale status attribuito al comune di Livigno, e alla parte italiana del lago di Lugano, si giustifica in quanto, pur avendo una localizzazione geografica posta all'interno dei confini nazionali, tuttavia *de facto* si trovano ad essere compresi nell'orbita, non soltanto geografica bensì anche delle connessioni viarie, del territorio svizzero. Invece nel caso del comune di Campione d'Italia si è realmente in presenza di un'*exclave* italiana posta geograficamente all'interno del territorio della Confederazione Elvetica, in cui è intensamente integrata dal punto di vista economico e amministrativo. Si tratta di fattispecie del tutto eccezionali nel nostro Paese, ma corrispondenti, oltre confine, ai casi dell'isola di Heligoland e del territorio di Büsingen per la Germania, delle isole Færøer e della Groenlandia per la Danimarca, di Ceuta e Melilla per la Spagna.

<sup>8</sup> Il giudice costituzionale ha dichiarato «che è manifestamente inammissibile, investendosi profili riservati alla discrezionalità del legislatore, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, quarto comma, del testo unico di cui al decreto del

puramente geografico, peraltro è stata l'elemento determinante per attribuire a taluni abitanti una serie di agevolazioni di carattere fiscale o valutario, non concessi alla residua popolazione sul territorio italiano.

Le altre fattispecie di extradoganalità previste dal D.P.R. n. 43/1973 riguardano: *a.* i depositi franchi, consistenti in locali assimilati ai territori extradoganali che possono essere istituiti nelle principali città marittime nonché in località interne di rilevante importanza ai fini dei traffici con l'estero (combinato disposto degli artt. 2, comma 5, e 164); *b.* i punti franchi, definiti come i territori extradoganali che possono essere istituiti con legge nelle medesime località indicate per l'istituzione dei depositi franchi (combinato disposto degli artt. 2, comma 5, e 166); *c.* infine le ipotesi specifiche previste ai sensi rispettivamente dell'art. 2, commi 2 e 5 che rinviano all'art. 132 e all'art. 254, ossia rispettivamente i macchinari, i materiali ed altri prodotti impiegati o consumati in mare nell'esercizio di particolari attività, e l'imbarco ed il trasbordo di provviste di bordo sulle navi.

L'accezione impiegata dalla normativa italiana, per la definizione dei punti franchi e dei depositi franchi, privilegia (diversamente dall'approccio adottato nella disciplina comunitaria sulle zone franche e i depositi franchi) soprattutto la contiguità territoriale ad ambiti portuali e/o marittimi, accogliendo il profilo che, tradizionalmente, identifica tali fattispecie con gli spazi territoriali o le aree marittime prospicienti i porti ubicati all'interno della linea doganale nazionale, ma che, per effetto della *factio iuris*, sono considerati come extraterritoriali per l'applicazione della legge doganale: in tal senso non esiste differenza concettuale fra una zona franca portuale ed un punto franco.

Confermando l'accezione poc'anzi evidenziata, dalla fine degli anni '90 del secolo scorso, il panorama legislativo italiano annovera anche l'istituzione di zone franche nei porti di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme, Arbatax, ed in ulteriori porti o aree industriali collegati ai precedenti dal punto di vista funzionale, per effetto del D.Lgs. 10 marzo 1998 n. 75<sup>9</sup>, che ha attuato l'art. 12 dello statuto speciale per la Sardegna, di cui alla legge costituzionale del 26 febbraio 1948 n. 3.

A tale riguardo si segnala che in attuazione del D.Lgs. n. 75/1998, con DPCM del 16 maggio 2019<sup>10</sup> è stata istituita la Zona Franca Doganale interclusa di Portovesme: tale implementazione, come richiesto dal Codice Doganale dell'Unione, è stata comunicata alla Commissione Europea, che appunto

---

Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, sollevata in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dal pretore di Tirano (con ottanta ordinanze emesse l'11 e il 13 aprile 1987, iscritte ai numeri da 438 a 517 del registro delle ordinanze e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale n. 41, la serie speciale, del 1987) nella parte in cui pone il territorio del comune di Livigno al di fuori del confine doganale dello Stato italiano; "la valutazione delle condizioni economiche e geografiche al fine di attribuire o di togliere la franchigia doganale ad una determinata zona del territorio statale è riservata alla discrezionalità del legislatore, il cui esercizio è insindacabile in sede di giudizio costituzionale, ai sensi dell'art. 28 della legge 11 marzo 1953, n. 87"». Cfr. sul punto il riferimento a tale ordinanza contenuto nella proposta di legge n. 1482, intitolata «Istituzione di una zona franca nel territorio del comune di Lampedusa e Linosa» presentata alla Camera dei Deputati il 14 luglio 2008.

<sup>9</sup> In alcuni casi nelle zone franche elencate, tra i vari privilegi, è attribuito il beneficio della vigenza di un regime fiscale agevolato anche per il consumo, al loro interno, di prodotti di prima necessità da parte dei cittadini residenti. Successivamente con il DPCM 7 giugno 2001, in Guri n. 176 del 31 luglio 2001, p. 12, sono state emanate altre disposizioni per l'operatività della zona franca di Cagliari.

<sup>10</sup> Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 16 maggio 2019 - Delimitazione territoriale della zona franca interclusa di Portovesme; il DPCM è stato emanato a seguito della Proposta di delimitazione territoriale e le disposizioni necessarie per l'operatività della Zona franca interclusa (ZFI) di Portovesme, presentata dalla Regione Sardegna, attraverso le deliberazioni della Giunta regionale n. 52/27 del 22 novembre 2017 e n. 4/2 del 30 gennaio 2018.

la annovera tra le uniche tre zone franche italiane attualmente operative nel territorio doganale dell'Unione Europea.

Infine rilevano gli interventi governativi concernenti il porto di Venezia<sup>11</sup>.

Con il varo del primo regime normativo dedicato in Italia alle Zone Economiche Speciali, mediante gli artt. 4 e 5 del D.L. n. 91/2017<sup>12</sup> e le varie successive modificazioni ed integrazioni, comprese da ultimo quelle contenute nell'art. 46 intitolato "Semplificazioni in materia di Zone Economiche Speciali" del D.L. n. 76/2020<sup>13</sup>, il tema della regolamentazione delle zone franche doganali è sempre più affrontato dal legislatore nel più ampio obiettivo di dare un'implementazione concreta nel Mezzogiorno e nelle regioni in transizione ai precitati strumenti di accelerazione dello sviluppo economico.

Il medesimo discorso vale a proposito delle Zone Logistiche Semplificate nelle regioni del Centro e del Nord Italia, introdotte nel nostro ordinamento con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

#### **4. Analisi del DDL n. 1708.**

Le argomentazioni svolte sinora nei precedenti paragrafi si reputano necessarie al fine di inquadrare in maniera sufficientemente esaustiva il contesto normativo nazionale e dell'Unione Europea, in cui si inserisce il DDL "voto" n. 1708, e per la cui analisi è opportuno tener conto, allo scopo di valutarne il rilievo dal punto di vista concettuale e funzionale.

Le finalità che i proponenti del presente DDL intendono perseguire per apportare benefici ai territori di comuni situati in determinate aree montane della Sicilia, aventi popolazione inferiore a quindicimila abitanti, sono riassumibili sostanzialmente nella volontà di :

- compensare il calo demografico dovuto ad un consolidato processo di spopolamento;
- catalizzare nuovi insediamenti produttivi;
- creare nuovi posti di lavoro.

Le misure proposte si inquadrano nel generale obiettivo di soddisfare la necessità di un riequilibrio interno, rispetto a ritardi strutturali di sviluppo della regione, confermati anche dai dati indicati nella relazione allegata al DDL.

Peraltro la circostanza che i dati citati riguardino il periodo pre-COVID19, induce a ritenere che il quadro economico specificamente riferito alle suindicate zone montane sia adesso ben peggiore di quanto rappresentato nella precitata relazione, e che, ai fini di un'esatta quantificazione necessaria ad una maggiore attualizzazione delle misure astrattamente adottabili, forse potrebbe essere eventualmente

---

<sup>11</sup> V. sul punto: D.M. 18 febbraio 1993 - "Nuova delimitazione del punto franco di Venezia", in *Guri* n. 81 del 7 aprile 1993, p. 29; D.M. 6 aprile 1999 - "Attivazione del punto franco di Venezia", in *Guri* n. 112 del 15 maggio 1999, p. 16.

<sup>12</sup> Decreto-Legge 20 giugno 2017, n. 91, "Disposizioni urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno", convertito, con modificazioni, in Legge 3 agosto 2017, n. 123.

<sup>13</sup> Decreto-Legge 16 luglio 2020, n. 76, "Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale", convertito, con modificazioni, in Legge 11 settembre 2020, n. 120.



opportuno procedere ad un accurato studio dell'impatto economico procurato a causa dell'emergenza sanitaria, che ne determini l'entità.

Dalla disamina del disegno di legge emerge un approccio concettuale e metodologico che, almeno dal punto di vista funzionale, consente di ricondurre le fattispecie delle Zone Franche Montane (ZFM) nella macrocategoria delle zone franche d'eccezione, rispetto alla quale presenta alcune analogie con la disciplina dedicata alle Zone Franche Urbane (ZFU), pur senza realizzare alcuna sovrapposizione con queste ultime.

In particolare dall'esame dell'articolato normativo del DDL in esame, emergono alcune similitudini (salvo che per la previsione del beneficio relativo alle aliquote agevolate dell'IVA di cui si dirà in seguito) proprio con la tipologia delle misure previste nell'art.1 , commi 340-343 della legge n. 296 del 2006, che a sua volta si è ispirata al corrispondente modello della legge francese n. 987 del 1996.

Infatti nei limiti della disponibilità finanziaria assicurata con il Fondo previsto nell'art. 6 del DDL, ai sensi dell'art. 3 è:

- riproposto il sistema di esenzione totale dalle imposte sui redditi [sia pur senza il condizionamento dell'applicazione dell'agevolazione entro un "range" (generando qualche incongruità, come si evidenzierà), che nel caso della legge n. 296/2006, è costituito da un massimale pari a €. 100.000 di reddito annuo derivante dall'attività svolta nella ZFU] per il primo triennio (mentre per le ZFU è pari al primo quinquennio) e successivamente un'esenzione parziale, con una differenziazione percentuale "a scalare" all'interno di un periodo di ulteriori dieci anni, che determina un sostegno complessivamente valevole per tredici periodi di imposta. A tale riguardo si segnala che la formulazione del terzo periodo di cui al comma 1, lettera a), genera qualche perplessità in quanto la previsione di una maggiorazione del requisito massimale "*pari ad euro 5.000, ragguagliato ad anno, per ogni nuovo assunto a tempo indeterminato*", risulta di difficile quantificazione, non essendo determinato il requisito massimale di base come fattore di raffronto;
- garantita un'esenzione totale dall'imposta regionale sulle attività produttive (anche in tal caso senza la previsione di un requisito massimale, che per le ZFU è pari a €. 300.000 del valore della produzione netta) per il primo triennio;
- garantita un'esenzione totale dalle imposte municipali proprie per un quinquennio (mentre per le ZFU è pari a un triennio) "*a decorrere dall'anno 2020 e fino all'anno 2025 per gli immobili siti nelle zone franche montane, posseduti o utilizzati dai soggetti di cui al presente articolo per l'esercizio delle nuove attività economiche*". La formulazione del periodo, contenuto nel comma 1, lettera c) dovrebbe essere modificata in quanto nell'art. 3, non sono indicati i soggetti a cui viene fatto riferimento. Sul punto, il quadro normativo esistente,

soprattutto con riferimento agli effetti prodotti dalle disposizioni del federalismo fiscale municipale rispetto alle prerogative di "specialità" dell'ordinamento regionale siciliano, prefigura uno scenario non privo di incognite dal punto di vista della concreta attivabilità di tale misura: ad esempio non sembra facilmente superabile l'assunto per cui non sono ipotizzabili interventi sui tributi la cui potestà è attribuita agli enti locali, ad eccezione di quelli operati con legge dello Stato<sup>14</sup>;

- riprodotto, sostanzialmente, il medesimo sistema di sgravi per i contributi previdenziali strutturato nella forma di esonero totale per il primo quinquennio e nell'esonero parziale con applicazione su base percentuale "a scalare", all'interno di un periodo di ulteriori dieci anni, pari ad un sostegno complessivamente valevole per quindici periodi d'imposta, (ossia uno in più di quanto previsto per le ZFU). Al pari di quanto previsto nella legge n. 296/2006, il beneficio è esteso anche ai titolari di reddito da lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della zona franca montana.

In base al disposto dell'art. 5 (il cui articolato dovrebbe, a parere dello scrivente, essere migliorato, ad esempio, visti i rispettivi contenuti, modificando l'ordine dei commi 1) e 2) i beneficiari delle precitate agevolazioni, le cui attività siano ubicate oltre i 500 metri sul livello del mare sono:

1) "anche" le micro e piccole imprese preesistenti nella ZFM alla data del 1° gennaio 2020. A tale riguardo si segnala che l'estensione non è condizionata all'avvio di attività di natura incrementale (come ad esempio è previsto nel D.L. n. 91/2017, ossia un requisito che consentirebbe di mantenere la misura nell'alveo dell'aiuto agli investimenti) e quindi si può qualificare come un aiuto al funzionamento. Inoltre non è subordinata al rispetto della normativa sugli aiuti "*de minimis*", come invece è previsto per le ZFU;

2) nuovi insediamenti produttivi, con sede legale e operativa nelle ZFM della Sicilia.

Inoltre, come già anticipato, il DDL presenta all'art. 4, come primo elemento di differenziazione dallo schema di agevolazioni previste per le ZFU, anche aliquote agevolate e diversificate (a seconda della classificazione dell'impresa in micro, piccole, medie e grandi imprese) dell'IVA per le sole attività produttive aventi la sede operativa ed il domicilio fiscale nelle aree dichiarate eleggibili ai fini dell'applicazione della proposta di legge. Mentre per le attività produttive prive di tali requisiti si applica l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

La finalità per la quale sono previste le zone franche montane è quello di favorire lo sviluppo economico di "aree particolarmente svantaggiate", e le misure agevolative previste si connotano sia come aiuti agli investimenti sia come aiuti al funzionamento delle attività produttive, essendo prese a

---

<sup>14</sup>La Corte Costituzionale con sentenza del 29 dicembre 2008 n. 442, tenendo ben distinte la competenza esclusiva della Regione Sicilia in materia di "regime degli enti locali", prevista dall'art. 14, lett. o) del proprio Statuto, dalla competenza in materia di "finanza degli enti locali", ha dichiarato appunto l'inesistenza di quest'ultima in capo alla Regione.

parametro per l'erogazione del beneficio sia l'implementazione di nuovi insediamenti sia la preesistenza *tout court* di attività produttive, in entrambi i casi riferiti come ambito territoriale alle ZFM.

In particolare per quanto riguarda gli aiuti a finalità regionale al funzionamento che, ai sensi del Regolamento (UE) n. 651/2014 (Regolamento generale di esenzione - GBER)<sup>15</sup>, sono quelli destinati a ridurre le spese correnti di un'impresa, le condizioni per la loro compatibilità con la normativa europea consistono nel rimediare a situazioni di svantaggio presenti in:

- zone scarsamente popolate;
- zone a bassissima densità demografica;
- regioni ultraperiferiche.

Tale circostanza rileva per operare il riferimento alla disciplina relativa agli aiuti a finalità di regionale di cui al terzo paragrafo, lettere a) e c) dell'art. 107 TFUE<sup>16</sup>, e per escludere le finalità delle ZFU, consistenti nel contrasto all'esclusione sociale nei quartieri urbani svantaggiati.

Peraltro, ciò benché lo schema principale dei benefici previsti nel DDL in esame, sia congegnato in modo non esattamente conformemente ai modelli normativi utilizzati per le misure che introducono aiuti agli investimenti (come è il caso ad esempio dell'espresso riferimento operato al Regolamento (UE) n. 651/2014 per l'agevolazione prevista in base all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge n. 208/2015 o in base all'art. 5, comma 2 del D.L. n. 91/2017), bensì in modo sostanzialmente analogo a quello delle ZFU di cui alla legge n. 296/2006, ossia afferenti a: a) ambiti territoriali limitati e comunque sub-regionali; b) aiuti consistenti in esenzioni fiscali e sgravi contributivi.

A questo riguardo, come precisato dalla Commissione Europea nella Decisione del 28 ottobre 2009<sup>17</sup>:

- a. per gli aiuti di Stato a finalità regionale si utilizzano scale territoriali sempre superiori a quelle delle ZFU, che invece si riferiscono a zone svantaggiate molto specifiche, ossia microterritori (con popolazione inferiore a 30.000 abitanti, talvolta anche a 10.000 abitanti);
- b. sono diverse la natura e la forma degli aiuti, in quanto mentre gli aiuti di Stato a finalità regionale prendono essenzialmente in considerazione gli investimenti, gli aiuti erogati con le ZFU non si basano sugli investimenti, ma sono concessi sotto forma di esenzioni fiscali ed esoneri contributivi;

---

<sup>15</sup> Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che dichiara le categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del TUE.

<sup>16</sup> Articolo 107 TFUE. Par. 3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

<sup>17</sup> Decisione del 28 ottobre 2009 (C-2009-8126 definitivo). Aiuto di Stato N 346/2009 - Italia, Zone franche urbane.

- c. dagli esempi rilevati negli Stati membri, risulta che gli aiuti di Stato a finalità regionale sono in prevalenza destinati alle medie e grandi imprese, diversamente dalle ZFU il cui sostegno è rivolto alle piccole e micro imprese avviate o sviluppate.

Pur potendo verificarsi, in concreto, talvolta una sovrapposizione parziale tra i due tipi di sostegno, la Commissione, confermando la sua posizione precedentemente espressa a proposito delle ZFU francesi<sup>18</sup>, ha ritenuto che le misure notificate dall'Italia, ossia le ZFU, non coincidano esattamente con gli orientamenti sugli aiuti di Stato a finalità regionale.

Tanto premesso, tuttavia l'articolato della proposta normativa fa emergere la specificità dello strumento delle Zone Franche Montane proposte, in quanto presenta complessivamente una tipologia di sostegno che è una commistione delle due differenti forme di aiuto, che alternativamente sembrano ricondurre la misura proposta ora nell'alveo degli aiuti a finalità regionale, con la conseguente necessità di verificarne la compatibilità con l'art. 107 TFUE, ora in quello delle ZFU, per le quali la predetta compatibilità è già stata favorevolmente verificata dalla Commissione nella precitata decisione.

Infatti possono essere ricondotte alla prima categoria di aiuto, ad esempio:

- l'applicabilità delle misure non solo alle micro e piccole imprese ( come avviene nelle ZFU), ma anche alle medie e grandi imprese;
- l'inesistenza, come già evidenziato precedentemente, di soglie massimali annue predeterminate entro cui è consentita l'esenzione dell'IRES e dell'IRAP (che invece è presente per le ZFU);
- la previsione anche di agevolazioni IVA (del tutto assenti nelle ZFU);
- l'assenza del richiamo alla disciplina degli aiuti "*de minimis*" di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013<sup>19</sup> (che è invece presente per le ZFU, in cui si fa riferimento al precedente Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006).

Mentre invece è rimarcabile la circostanza che le misure siano riferite ad ambiti territoriali superiori alla dimensione "di quartiere" o a porzioni di nuclei urbani, ma senza che questi assurgano a rilevare singolarmente su una scala regionale.

Peraltro il DDL in esame, nonostante sia finalizzato all'attrazione di nuovi insediamenti produttivi, difetta del generale riferimento alla compatibilità delle agevolazioni previste con la disciplina degli aiuti di Stato di cui all'art. 107, per poter beneficiare delle deroghe previste al par. 3, ed altresì è assente il richiamo dell'esclusione dell'applicazione di tali agevolazioni a determinate categorie di settori produttivi, in coerenza con quanto disposto nel Regolamento generale di esenzione (GBER)<sup>20</sup> e negli

---

<sup>18</sup> Decisione N/70/A/2006 del 22 giugno 2006.

<sup>19</sup> Regolamento (UE) N. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis».

<sup>20</sup> In base all'art. 13 del Regolamento l'esenzione dall'obbligo di notifica alla Commissione non si applica: a) per gli aiuti a favore di attività nei settori siderurgico, del carbone, della costruzione navale o delle fibre sintetiche; b) per gli aiuti a favore del settore dei trasporti e delle relative infrastrutture, nonché a favore della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, ad eccezione degli aiuti a finalità regionale agli investimenti nelle regioni ultraperiferiche e dei regimi di

Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020 della Commissione, che pur essendo in scadenza, sono stati prorogati fino al 31 dicembre 2022 in base alla Comunicazione della Commissione pubblicata l'8 luglio 2020.<sup>21</sup>

Giova ricordare che invece, in base all'art. 341-ter della legge n. 296/2006, il regime agevolativo delle ZFU è escluso per le imprese operanti nei settori della costruzione di automobili, della costruzione navale, della fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche, della siderurgia e del trasporto su strada.

Infine una limitazione di uguale tenore è vigente nella disciplina riguardante l'applicazione del beneficio del credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 100 della legge n. 208/2015, che è anche richiamato dal comma 2, art. 5 del D.L. n. 91/2017 in tema di Zone Economiche Speciali.

Si evidenzia che, diversamente da quanto è prescritto espressamente in alcuni piani di sviluppo strategico per le ZES (fra cui anche quelli della Sicilia Occidentale e della Sicilia Orientale), in cui, in base all'interpretazione data all'art. 5 del D.L. n. 91/2017, per godere del beneficio del credito d'imposta è ritenuto sufficiente che le imprese trasferiscano un'unità operativa nel perimetro e non necessariamente la sede legale, l'art. 5, comma 2 del DDL "voto" prevede un aggravamento del requisito, subordinando l'accesso alle agevolazioni al trasferimento sia della sede legale sia di quella operativa nelle zone montane.

Tale aggravamento è formulato coerentemente con le condizioni necessarie per poter fruire del beneficio specifico dell'aliquota IVA agevolata di cui all'art. 4, che richiede appunto la presenza sia della sede operativa sia del domicilio fiscale, che ai sensi dell'art. 58, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973<sup>22</sup> per le persone diverse da quelle fisiche, in via principale, coincide con il comune in cui è ubicata la sede legale.

Ad ogni buon conto un fattore che appare incontrovertibile è che le zone franche montane dovrebbero garantire il perseguimento dell'obiettivo di riequilibrio interno, colmando divari di sviluppo di aree oggetto di progressivo spopolamento e di ritardi infrastrutturali rispetto al più ampio contesto regionale al quale appartengono, che nella fattispecie si arricchisce anche del connotato dell'insularità.

---

aiuti a finalità regionale al funzionamento; c) per gli aiuti a finalità regionale sotto forma di regimi destinati a un numero limitato di settori specifici di attività economica, tra cui, peraltro non sono considerati tali, i regimi che riguardano le attività turistiche, le infrastrutture a banda larga o la trasformazione e la commercializzazione dei prodotti agricoli; d) per le imprese operanti nel settore creditizio, finanziario e assicurativo. Inoltre non si applica anche alle imprese in difficoltà, e ai soggetti che operano nei settori dell'agricoltura, della pesca e acquacoltura.

<sup>21</sup> Si veda, «Comunicazione della Commissione relativa alla proroga e alla modifica degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020, degli orientamenti sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti per il finanziamento del rischio, della disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020, degli orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà, della comunicazione sui criteri per l'analisi della compatibilità con il mercato interno degli aiuti di Stato destinati a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo, della comunicazione della Commissione sulla disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione e della comunicazione della Commissione agli Stati membri sull'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea all'assicurazione del credito all'esportazione a breve termine» 2020/C 224/02, in GUUE C dell'8 luglio 2020.

<sup>22</sup> Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi".

Si evidenzia che l'insularità e le zone montane rilevano in maniera particolare, costituendo alcune delle condizioni territoriali che sul piano europeo, in tema di coesione economica sociale e territoriale ai sensi dell'art.174 TFUE giustificano l'adozione di misure idonee a riequilibrare evidenti ritardi di sviluppo.

A tale riguardo è rilevante la risposta fornita dalla Commissione all'interrogazione intitolata *Fiscalità di compensazione* (E-013750-15) del 13 ottobre 2015 in cui il relatore chiedeva di specificare il possibile ruolo attribuito alle zone economiche speciali [che per analogia è valevole per le altre zone franche d'eccezione] rispetto ad una funzione riequilibratrice di asimmetrie strutturali esistenti fra le varie regioni dell'Unione Europea, in grande parte determinate dall'esistenza di disarmonie fiscali nazionali.

Secondo la Commissione allo scopo di *«risolvere le disparità regionali, il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) consente agli Stati membri di concedere aiuti di Stato a finalità regionale destinati a zone geografiche che sono meno sviluppate o risentono di gravi svantaggi. Al fine di attirare gli investimenti in tali zone, gli Stati membri hanno la possibilità, ad esempio, di concedere un aiuto regionale agli investimenti ad imprese situate in regioni assistite incluse nella carta degli aiuti a finalità regionale dello Stato membro interessato e alle imprese con attività in zone economiche speciali situate in tali regioni assistite. Gli aiuti regionali agli investimenti potrebbero assumere svariate forme, tra cui gli aiuti fiscali (ad esempio, sgravi fiscali, credito d'imposta)»*.

Alla sensibilità europea circa l'esigenza di garantire maggior tutela all'insularità e alle zone montane, ad esempio, deve essere ricondotta l'autorizzazione data dalla Commissione Europea<sup>23</sup> all'implementazione del regime di fiscalità di vantaggio e al contempo di compensazione in Corsica con la legge n. 1143 del 26 dicembre 1996<sup>24</sup>, che costituisce uno dei primi casi di zona franca d'impresa o *enterprise zone* realizzato nell'Unione Europea.

Come evidenziato in precedenza, si tratta di un esempio di zona franca d'eccezione, e, in base alla letteratura economica si tratta di uno strumento destinato a rivitalizzare le aree urbane e rurali in difficoltà. La diffusione di tali strumenti riguarda soprattutto i paesi sviluppati e sono caratterizzati dalla fornitura di incentivi fiscali e sovvenzioni finanziarie. Il mercato di riferimento è prevalentemente domestico.

Si tratta di un modello interessante per le analogie che la Corsica presenta con la Sicilia sia dal punto di vista dello status di autonomia posseduto, sia per il contesto geografico, economico e sociale che hanno motivato la creazione nel 1996 di un regime fiscale favorevole per un periodo di cinque anni, per quanto concerne l'esenzione parziale dall'imposta sul reddito delle società e dalla tassa professionale,

---

<sup>23</sup> Si veda il Comunicato stampa della Commissione Europea del 16 ottobre 1996 (IP/96/933).

<sup>24</sup> "Loi n° 96-1143 relative à la zone franche de Corse du 26 décembre 1996".

nonché la riduzione dei contributi previdenziali, a beneficio di imprese insediate o in fase di costituzione o di ampliamento nell'isola<sup>25</sup>.

Alla fine del 2014, l'Assemblea della Corsica ha approvato la proposta di chiedere al Governo centrale di studiare l'attuazione di una "*Zone Franche pour la Ruralité et la Montagne Corse (ZFRMC)*" adattata alle esigenze specifiche dell'isola, in base alla quale è previsto un regime di fiscalità di vantaggio consistente in una riduzione sulle imposte (imposte sul reddito delle società, contributo economico territoriale, credito d'imposta sugli investimenti) e sugli oneri sociali a carico dei datori di lavoro e dei lavoratori autonomi<sup>26</sup>. I destinatari delle agevolazioni sono i contribuenti "*qui exercent ou qui créent des activités industrielles, commerciales, artisanales, libérales et agricoles, en zone de montagne*"<sup>27</sup>: pertanto è diretto sia ad imprese preesistenti sia a nuovi insediamenti produttivi.

Sempre in Francia, in relazione agli effetti del COVID 19, è stata invocata la creazione di Zone Franche rurali sul modello delle Zone Franche Urbane che nel Paese esistono da 25 anni, in cui i vantaggi sociali e fiscali concessi alle imprese e ai dipendenti nelle aree urbane prioritarie siano concessi anche a tutte le imprese nelle zone rurali e ai loro dipendenti.

## **5. Compatibilità delle misure con la normativa sugli aiuti di stato.**

Il tema dell'accertamento dell'inoppugnabilità rispetto a eventuali censure in tema di compatibilità con le norme sugli aiuti di stato è senz'altro centrale nell'esame del DDL n. 1708.

Sulla scorta dell'interpretazione dell'art. 107 TFUE acquisita attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia e gli interventi della Commissione<sup>28</sup>, una misura fiscale per essere definita aiuto di stato deve possedere contemporaneamente le seguenti caratteristiche:

- avere come destinatario l'impresa, intesa, in base a consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, come qualsiasi ente che esercita un'attività economica, prescindendo dal suo stato giuridico e dalle sue modalità di finanziamento;

---

<sup>25</sup> Infatti la Corsica è una delle regioni francesi più povere ed in ritardo di sviluppo economico ed infrastrutturale, anche a causa della sua insularità, rispetto alla Francia continentale. Quasi il 20% degli abitanti dell'isola vive in famiglie con un reddito inferiore alla soglia di povertà, a causa del costo della vita che è più elevato rispetto al continente e del mercato del lavoro poco dinamico.

<sup>26</sup> Il sistema proposto consiste in un'esenzione totale per i primi 6 anni e successivamente un'esenzione parziale, con una differenziazione percentuale "a scalare" all'interno di un periodo di ulteriori quattro anni, dalle imposte e dagli oneri sociali, che determina un sostegno complessivamente valevole per dieci periodi di imposta. La proposta di legge in regime di zona franca si applica a comuni o frazioni di comuni rurali, che non fanno parte delle aree periurbane, non beneficiano dei benefici dello sviluppo delle aree urbane e turistiche e soddisfano altri criteri definiti nel "*Plan d'Aménagement et de Développement Durables de la Corse-PADDUC*": il progetto riguarderebbe quindi 277 dei 360 comuni presenti complessivamente sull'isola.

<sup>27</sup> Le imprese che possono essere ammesse a fruire del regime agevolato sono: a) le piccole imprese con meno di 50 dipendenti e con un fatturato o un bilancio totale inferiore a 10 milioni di euro; b) le microimprese con meno di 10 dipendenti e un fatturato con un totale di bilancio inferiore a 2 milioni di euro.

<sup>28</sup> Comunicazione della Commissione Europea (98/C 384/03) del 10.12.1998; Comunicazione della Commissione Europea (2016/C 262/01) del 19.07.2016.

- il vantaggio deve essere concesso mediante risorse statali, prescindendo dalla forma attraverso la quale tecnicamente avviene l'erogazione, e deve essere imputato allo Stato inteso in senso lato, ossia ivi inclusa anche ogni sua articolazione;
- il vantaggio deve essere un beneficio economico che un'impresa non potrebbe ricevere in condizioni normali di mercato, ossia in assenza di intervento dello Stato;
- conferire al beneficiario un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul proprio bilancio. Il vantaggio può essere conseguente alla riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, realizzato in varie forme tra cui: i) una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio, ecc.); ii) una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta, ecc); iii) un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale;
- essere idonea a incidere sugli scambi tra Stati membri;
- falsare o minacciare di falsare la concorrenza;
- essere specifica o selettiva nel senso che favorisce «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da un determinato regime giuridico e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo, in sostanza, ad essere qualificato come discriminatorio<sup>29</sup>.

Quindi per essere tale, rilevano solo le misure che concedono un vantaggio in maniera selettiva a determinate imprese o categorie di imprese o a determinati settori economici<sup>30</sup>.

Si distinguono due ipotesi la selettività materiale e la selettività regionale.

La selettività materiale è esclusa qualora l'agevolazione sia applicata in uguale misura a tutte le imprese di tutti i settori. Le disposizioni del DDL si applicano indifferentemente a tutte le imprese di tutti i settori: quindi la selettività materiale è esclusa.

Poiché le agevolazioni previste nel DDL sono misure vevoli esclusivamente per le imprese già insediate o che creano nuove attività produttive in specifiche aree territoriali della Sicilia, è necessario prendere in considerazione l'eventuale selettività sul piano regionale.

---

<sup>29</sup> Sentenze della Corte di Giustizia: del 28 luglio 2011, Mediaset/Commissione, C 403/10 P, non pubblicata; del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C 106/09 P e C 107/09 P; del 14 gennaio 2015, Eventech, C 518/13, e del 4 giugno 2015, Commissione/MOL, C 15/14 P; del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P; del 28 giugno 2018, Dirk Andres/Commissione, C-203/16 P.

<sup>30</sup> L'esame della condizione di "selettività" a cui viene sottoposta una misura fiscale nazionale è caratterizzato da una verifica in due fasi compiuta dalla Commissione, che, in un primo tempo, deve identificare il regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e in un secondo tempo, deve accertare che la predetta misura deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale regime comune, si trovano in una situazione materiale e giuridica analoga, e, pertanto, a priori selettivi. A questo segue un "terzo tempo", in cui lo Stato membro interessato può dimostrare che tale differenziazione è giustificata allorché risulta dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono, (Portogallo/Commissione, C 88/03; Commissione/World Duty Free Group e a., C 20/15 P e C 21/15 P, Dirk Andres/Commissione, C-203/16 P e giurisprudenza ivi citata).



Anzitutto, secondo la consolidata giurisprudenza inaugurata dalla Corte di Giustizia a partire dalla sentenza "Azzorre"<sup>31</sup>, la selettività geografica è senz'altro esistente quando il governo centrale di uno Stato membro adotti unilateralmente la decisione di applicare un livello di tassazione inferiore all'interno di un'area geografica delimitata.

Un'ipotesi diversa è quella in cui si abbia un decentramento simmetrico dei poteri in materia tributaria, a causa del quale tutte le articolazioni infrastatali di un particolare livello (regioni, comuni o altri) sono titolari in uguale misura di un'autonomia impositiva di diritto per determinare l'aliquota d'imposta applicabile nel territorio di loro competenza, indipendentemente dall'amministrazione centrale. In tal caso non sono selettive le misure decise dalle autorità infrastatali poiché è impossibile determinare un'aliquota d'imposta normale in grado di costituire il quadro di riferimento.

Infine l'ultimo scenario ipotizzato è quello del decentramento asimmetrico dei poteri in materia tributaria, in cui solo determinate autorità locali o regionali possono adottare misure fiscali applicabili all'interno del loro territorio, anche eventualmente modificando l'entità di aliquote di imposte stabilite dall'autorità centrale.

Il principio generale è che quando un'autorità infrastatale ha sufficienti poteri autonomi per legiferare in materia tributaria limitatamente al suo territorio, l'esercizio di tali competenze non è considerato aiuto di stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

Pertanto quando un'autorità regionale o locale decide di adottare una misura tributaria che è applicabile esclusivamente sul suo territorio, è la regione in questione, non lo Stato membro, a costituire l'ambito geografico di riferimento "*rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico interessato*".

A tale riguardo la condizione affinché il contesto rilevante di riferimento per la valutazione della misura fiscale di vantaggio sia esclusivamente la regione, deve consistere nella sussistenza, cumulativamente, dei seguenti tre requisiti di autonomia:

- l'autonomia istituzionale, esistente quando la decisione è stata presa da «un'autorità regionale o locale nell'ambito del proprio statuto costituzionale, politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale». La sussistenza di tale requisito richiede l'esame della costituzione e delle altre norme che rilevino in tale materia dello Stato membro, per verificare che una determinata regione abbia veramente un proprio statuto politico-amministrativo e proprie istituzioni autonome, titolari di un proprio potere impositivo;
- l'autonomia procedurale, esistente quando la decisione relativa alla misura tributaria è stata adottata dall'autorità infrastatale senza la possibilità di un intervento diretto del

---

<sup>31</sup> Corte di Giustizia 6 settembre 2006, *Portogallo/Commissione*, causa C-88/03 .

governo per determinarne il contenuto. Tale autonomia non è esclusa anche qualora sia prevista una procedura di consultazione o di concertazione tra autorità centrali e regionali (o locali), purché la decisione finale sia adottata dall'ente infrastatale;

- l'autonomia economica e finanziaria, che è presente se l'ente infrastatale è responsabile delle conseguenze economiche e finanziarie di una misura di sgravio fiscale. Pertanto le conseguenze finanziarie della misura tributaria nella regione, ossia *"il minor gettito fiscale derivante eventualmente dalla concessione di riduzioni dell'aliquota fiscale"*, non devono essere compensate da aiuti o sovvenzioni provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

La mancanza anche soltanto di uno dei precitati requisiti dell'autonomia, rende selettiva la riduzione dell'aliquota di imposta<sup>32</sup> (e a maggior ragione l'ipotesi di un'esenzione dall'imposta).

Per l'applicazione di tali requisiti ad un caso italiano, rileva da ultimo la Decisione della Commissione Europea del 31 luglio 2014<sup>33</sup>, relativa all'aiuto di Stato consistente nella riduzione dell'aliquota IRAP alle imprese della provincia autonoma di Bolzano, disposta in base all'articolo 21 bis, comma 9, della legge provinciale 11 agosto 1998, n. 9, della Provincia autonoma di Bolzano, modificata dalle leggi provinciali 21 dicembre 2011, n. 15 e 11 ottobre 2012, n. 18.

La misura notificata era stata adottata da un'autorità locale (la Provincia autonoma di Bolzano) che, sul piano costituzionale, risulta dotata di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale<sup>34</sup>. Pertanto la misura è stata adottata senza che il governo centrale avesse la possibilità di intervenire direttamente in merito al suo contenuto.

Nella decisione, relativa ad un'agevolazione fiscale limitata alla Provincia di Bolzano, la Commissione, dopo aver accertato l'inesistenza della selettività sia materiale sia geografica<sup>35</sup>, ha pertanto deciso che la misura in esame non costituisce un aiuto di Stato.

---

<sup>32</sup> Infatti nella causa C-88/03, pur essendo stata accertata la riconducibilità delle competenze in materia fiscale delle Azzorre alla sua autonomia istituzionale, peraltro a causa della presenza di sistemi di solidarietà nazionale previsti nel testo costituzionale del Portogallo in cui devono essere inquadrate le precitate competenze, non sono stati riscontrati gli altri due gradi di autonomia, e pertanto la misura fiscale è stata ritenuta in contrasto con l'allora art. 87, par. 1 del Trattato CE.

<sup>33</sup> Decisione della Commissione del 31 luglio 2014, C(2014) 5309 final, relativa ad Aiuto di Stato n. SA.34249 (2014/N), Italia, Riduzione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive — Articolo 21 bis, comma 9, della legge provinciale 11 agosto 1998, n. 9, della Provincia autonoma di Bolzano, così come modificato dalle leggi provinciali 21 dicembre 2011, n. 15 e 11 ottobre 2012, n. 18.

<sup>34</sup> Nella decisione si fa riferimento alla legge n. 191/2009 (legge finanziaria 2010) che consente altresì stabilisce inoltre che alla Regione Trentino-Alto Adige (di cui fa parte la provincia autonoma di Bolzano) la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni e deduzioni fiscali e modificare anche le aliquote d'imposta nei limiti delle aliquote superiori stabilite dalla normativa nazionale. Inoltre rileva la menzione nella precitata decisione della sentenza n. 323/11 del 21 novembre 2011 della Corte Costituzionale, che ha riconosciuto esplicitamente che le Province autonome di Trento e Bolzano possono introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato, purché non impongano un onere fiscale superiore a quello che risulterebbe applicando l'aliquota massima stabilita dalla normativa nazionale.

<sup>35</sup> Per quanto concerne la selettività materiale, la misura notificata si applica in egual modo a tutte le imprese di tutti i settori. Di fatto qualsiasi impresa di qualsiasi settore può aumentare la propria produzione annua e assumere nuovo personale a tempo indeterminato. Pertanto secondo la Commissione, la misura fiscale in esame perseguiva obiettivi di politica economica generale, e non era materialmente selettiva. Inoltre ad avviso della Commissione, la misura non è stata considerata nemmeno selettiva sul piano del profilo geografico, considerato che, sul piano costituzionale, la Provincia di Bolzano ha uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. La misura in questione è stata adottata senza che il governo potesse intervenire direttamente

In tema di autonomia economica e finanziaria, non ogni trasferimento statale all'ente infrastatale, (in tal caso la Regione), deve essere qualificato come rivolto a compensare l'agevolazione fiscale se non è direttamente finalizzato a tale obiettivo, bensì riguarda l'ordinario assetto delle interlocuzioni finanziarie esistenti tra lo Stato e le regioni.

Infatti come chiarito nella sentenza "Paesi Baschi"<sup>36</sup> *"il semplice fatto che da una valutazione complessiva dei rapporti finanziari tra lo Stato centrale ed i suoi enti infrastatali risulti che sussistono trasferimenti finanziari dal suddetto Stato verso questi ultimi non può, in quanto tale, essere sufficiente a dimostrare che tali enti non si assumono le conseguenze economiche delle misure fiscali da essi adottate e che, pertanto, non godono di un'autonomia finanziaria, dato che siffatti trasferimenti possono spiegarsi con motivi che non presentano alcun legame con le suddette misure fiscali"*.

La "selettività geografica" potrebbe ravvisarsi nell'introduzione da parte del legislatore statale, in relazione all'IRES e all'IRAP (che ai sensi della legge da lui creata, vige per tutte le imprese presenti sul territorio nazionale), di un trattamento differenziato fondato esclusivamente sull'ubicazione geografica delle imprese all'interno delle precitate zone della Sicilia.

In concreto il tema assume una declinazione differente a seconda che si versi in tema di agevolazioni per l'IRAP o di agevolazioni per l'IRES.

Il D.Lgs. n. 446/1997 istitutivo, fra l'altro, dell'IRAP<sup>37</sup> consentiva<sup>38</sup> già dal terzo anno della sua emanazione ai sensi dell'art. 16, comma 3, a tutte le Regioni di variare l'aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale dell'imposta, differenziando la variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

In occasione della pronuncia della Commissione Europea<sup>39</sup> in merito alla scelta operata dalla Regione Friuli Venezia Giulia di avvalersi di tale facoltà con l'emanazione della Legge regionale n. 2 del 18 gennaio 2006, per poter considerare tale agevolazione come misura generale e non come aiuto di stato, fu chiarito che: *"Quando il regime fiscale viene applicato simmetricamente e se le regioni agiscono entro i margini della loro autonomia non vi è alcuna selettività regionale<sup>40</sup>. Pertanto, purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote di imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può*

---

sul suo contenuto. Infine, in ordine alle conseguenze economiche della riduzione dell'IRAP, la Commissione ha accertato che il vantaggio fiscale non era compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

<sup>36</sup> Corte di Giustizia 11 settembre 2008, C. riun. C-428/06 a C-434/06 in *Raccolta della giurisprudenza*, 2008 I-06747 *Union General de Trabajadores de la Rioja ( UGT-Rioja)*, Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, UGT-Rioja.

<sup>37</sup> Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali".

<sup>38</sup> Tale facoltà, in seguito alle modifiche apportate dal Decreto-Legge 24 aprile 2014, n. 66, è attualmente consentita fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali.

<sup>39</sup> Decisione del 19 luglio 2006, C (2006) 3213, che richiama la Decisione C(2005) 4675 del 7.12.2005.

<sup>40</sup> In senso analogo si veda la Decisione della Commissione del 7 aprile 2008, C (2008) 1356 relativa alla riduzione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive, disposta nella Provincia autonoma di Trento, con la Legge provinciale del 21 dicembre 2007, n. 23 – articolo 15, commi da 2 a 7, in cui il legislatore provinciale ha limitato il suo intervento entro il margine di discrezionalità autonoma stabilito dalla normativa nazionale, riducendo l'aliquota IRAP nel limite della sua capacità impositiva riconosciutagli dalla legge nazionale.

*ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale. Se le singole regioni dovessero utilizzare tali poteri e stabilire aliquote di imposta per determinati settori e soggetti passivi inferiori alla loro normale aliquota regionale, siffatte riduzioni dell'aliquota di per sé costituirebbero un aiuto di Stato soggetto a notifica".*

A tale riguardo merita di essere ricordata la Decisione della Commissione del 7 febbraio 2007<sup>41</sup>, che pronunciandosi sulla riduzione delle aliquote IRAP adottata dalla Regione Sicilia con l'articolo 60, comma 1 della legge regionale n. 17/2004 (avvalendosi della facoltà prevista dal D.Lgs. n. 446/1997), l'ha dichiarata un aiuto di stato in quanto esclusivamente prevista per le cooperative, pur se "di tutte le dimensioni" ed operanti in tutti i settori, nonché alle imprese di vigilanza.<sup>42</sup>

Successivamente, ai sensi dell'art. 40 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78<sup>43</sup> è stato previsto che le regioni del Mezzogiorno, (ivi comprese Abruzzo e Molise) in anticipazione del federalismo fiscale ed in considerazione della particolare situazione economica del Sud, possano con propria legge nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea, modificare le aliquote IRAP, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive. La concreta efficacia era subordinata all'emanazione di un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri che, d'intesa con ogni Regione, avrebbe stabilito il periodo d'imposta a decorrere dal quale avrebbe potuto avvalersi di tale facoltà.

La circostanza che tale opportunità sia consentita solo a beneficio di nuovi insediamenti produttivi, può permettere di superare l'eventuale obiezione di incompatibilità con la disciplina "unionale" in quanto prevista solo per alcune regioni, riconducendola nell'ambito della deroga prevista dall'art. 107, par. 3, lettere a) e c) del TFUE.

La permanente suscettibilità di censura dell'art. 40 del D.L. n. 78/2010, si può considerare in qualche modo stemperata in seguito all'attribuzione, con l'art. 5 del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68<sup>44</sup>, anche alle regioni a statuto ordinario della facoltà di ridurre le aliquote IRAP fino ad azzerarle e di disporre deduzioni dalla base imponibile, peraltro senza il limite della destinazione alle sole nuove attività produttive<sup>45</sup>, come è previsto dal precitato Decreto-Legge.

---

<sup>41</sup> Decisione del 7 febbraio 2007 relativa al regime di aiuti mediante la legge della Regione Sicilia n. 17/2004 articolo 60, N. C 34/2005 (ex N 113/2005).

<sup>42</sup> La selettività materiale rilevata derivava dall'istituzione di "aliquote fiscali per determinati settori e contribuenti, differenziate e inferiori alla normale aliquota fiscale regionale applicabile". Essendo stata appurata l'impossibilità di ricondurre l'aiuto in parola in una delle deroghe previste nell'allora art. 87 del Trattato CE, la misura è stata vietata dalla Commissione.

<sup>43</sup> Decreto-Legge 31 maggio 2010, n. 78, "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

<sup>44</sup> Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68, "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario".

<sup>45</sup> In tema di rilevanza del riferimento per qualsiasi agevolazione alle nuove attività produttive, merita di essere ricordato quanto indicato nel Comunicato Stampa della Commissione il 23 novembre 2000 ([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP\\_00\\_1354](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_00_1354)), in relazione al contenuto della lettera indirizzata il giorno precedente dal sen. Mario Monti, quando era Commissario alla Concorrenza, all'allora Presidente del Consiglio italiano Giuliano Amato in tema di aiuti di Stato in favore del Mezzogiorno: "...la Commissione (...) non può autorizzare riduzioni dell'imposta sulle società soltanto ad una parte del territorio nazionale. Una simile misura sarebbe infatti da considerarsi come un aiuto al funzionamento che in genere non porta nuovi investimenti e opportunità di occupazione ma semplicemente riduce l'onere "normale" gravante su talune imprese rispetto ad altre e quindi provoca distorsioni di concorrenza". Nel Comunicato si legge che invece a

Bisogna rimarcare che, in base all'art. 5 del D.Lgs. n. 68/2011, per ottemperare al requisito dell'autonomia finanziaria sancito dalla Commissione nella precitata Causa C-88/03, le conseguenze finanziarie derivanti dalla agevolazione in parola sono poste esclusivamente a carico del bilancio della regione e non comportano alcuna forma di compensazione da parte dei fondi statali.

Rispetto a quanto argomentato finora a proposito delle riduzioni delle aliquote IRAP, la questione dell'ammissibilità delle agevolazioni IRES, introdotte con una norma statale (come è il caso in questione, seppur su iniziativa dell'Assemblea regionale siciliana) analizzate in base ai principi ricavati dalla giurisprudenza citata precedentemente, ha per lo più un esito negativo, concretandosi un tipico caso di selettività geografica.

Pertanto l'ipotesi di riduzione di aliquote IRES adottata normativamente dallo Stato italiano limitatamente ad un ambito territoriale specifico, ossia nella fattispecie alcune aree della Sicilia per quanto generalizzata a tutte le imprese ivi insediate, determinerebbe senz'altro una selettività geografica a danno di altre imprese ubicate in altre parti del territorio nazionale.

Allora non resterebbe altra via per il Governo italiano se non quello di notificare ai sensi dell'art. 108 TFUE tale misura come aiuto di Stato alla Commissione e chiederne l'autorizzazione, facendo leva sulla dimostrazione dell'esistenza di fattori di carattere strutturale e regionale che, ostacolandone lo sviluppo economico, rendono necessaria l'attivazione di interventi di fiscalità di vantaggio idonei a compensare tale ritardo, anche, se del caso, richiamando la *ratio* del precitato art.174 TFUE che giustifica l'adozione di misure idonee a riequilibrare evidenti ritardi di sviluppo.

Invece, se si versasse nell'ipotesi diversa da quella in esame, in cui la medesima misura di esenzione dovesse essere introdotta con legge regionale, poiché l'ordinamento tributario italiano allo stato attuale non contempla per questo tipo di imposta attribuzioni di potestà impositiva propria in capo ad alcun ente infrastatale<sup>46</sup>, tale circostanza già di per sé impedirebbe il ricorso all'applicazione dei principi enunciati nella giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia ed inaugurati a partire dalla precitata sentenza "Azzorre" e dalla successiva sentenza "Gibilterra".<sup>47</sup>

Al riguardo, sebbene il riparto di competenze delineato in base al nuovo Titolo V della Costituzione consenta di escludere la competenza delle Regioni rispetto al sistema dei tributi erariali al di fuori dell'ambito ad esse lasciato dalla normativa statale che disciplina un determinato tributo, merita di essere ricordato che la Corte Costituzionale<sup>48</sup> ha comunque riconosciuto una prerogativa speciale alla

---

conclusioni diverse si potrebbe giungere qualora gli aiuti regionali venissero applicati per nuovi investimenti o per creare nuovi posti di lavoro.

<sup>46</sup> A tale riguardo, il difetto della piena attuazione delle disposizioni contenute negli artt. 36 e 37 dello Statuto della Regione Siciliana, nonché dei principi di cui all'art 7 del D.P.R. n. 1074 del 1965, costituisce un ulteriore fattore preclusivo. Lo stesso dicasi per le ulteriori norme di attuazione, da cui di fatto non sono ancora derivati effetti concreti, contenute nel D.Lgs n. 241/2005 con il quale, ai sensi dell'art. 1, simmetricamente al trasferimento alla Regione delle "quote di competenza fiscale dello Stato", le sono state altresì devolute "competenze previste dallo Statuto fino ad ora esercitate dallo Stato".

<sup>47</sup> Corte di Giustizia, grande Sezione, sentenza del 15 novembre 2011, procedimenti riuniti C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione europea (C-106/09 P) e Regno di Spagna (C-107/09 P) / Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*.

<sup>48</sup> Corte Costituzionale, sentenze del 24 marzo 1999 n. 111 e del 14 aprile 1999 n. 138.

Sicilia, come conseguenza del contenuto dell'art. 36 del proprio Statuto e dell'art. 6, comma 1 della normativa di attuazione di cui al D.P.R. n. 1074/1965.

Tuttavia la stessa Consulta nel 2017<sup>49</sup> ha ribadito in ogni caso la natura assolutamente erariale dell'IRES, nonostante la previsione degli articoli 36 e 37 dello Statuto alla Regione Sicilia, in base alla quale spettano non solo le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, ma anche tutte le entrate erariali che sono riscosse all'interno del suo territorio.

Infine, è necessario ricordare che è necessario verificare la compatibilità di tali misure fiscali con il «*Codice di condotta sulla tassazione delle imprese*»<sup>50</sup> adottato con un accordo politico il 1° dicembre 1997, in base al quale sono considerate potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore, ivi compresa un'imposizione pari a zero, rispetto a quelle che si applicano di norma nello Stato membro interessato.

L'obiettivo del codice è quello di perseguire le misure degli Stati destinate a favorire imprese o capitali stranieri, e a non tutelare le imprese o i capitali nazionali. Pertanto il codice tende a colpire la discriminazione alla rovescia, ovvero quella che sfavorisce i residenti degli Stati membri<sup>51</sup>.

## **6. Inesaustività delle agevolazioni fiscali ai fini dell'attrazione di nuovi investimenti<sup>52</sup>.**

La grande diffusione nel mondo di strumenti finalizzati all'attrazione di investimenti e all'accelerazione dello sviluppo economico si sta progressivamente caratterizzando negli ultimi decenni, soprattutto presso le economie più avanzate, per l'enfaticizzazione delle riforme di carattere strutturale.

Le agevolazioni di natura amministrativa ed infrastrutturale costituiscono sempre più il fattore di specificità caratterizzante il valore aggiunto offerto dalle ZES rispetto alle zone franche c.d. classiche, che necessiterebbe forse di un maggiore risalto, non solo da un punto di vista meramente mediatico, come fra l'altro è stato più volte ribadito dalla Commissione Europea e dall'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO).

---

<sup>49</sup> Corte Costituzionale, sentenza del 14 giugno 2017 n. 140. In occasione dell'impugnazione da parte della Regione Sicilia dell'art. 1 comma 61 della legge 208 del 2015 con cui lo Stato ha disposto la riduzione dell'aliquota dell'IRES dal 27,5% al 24% a decorrere dal 2017 producendo così un minor gettito, con effetti anche all'imposta riscossa nella regione, la Consulta ha sancito che *"In ordine alle leggi produttive di una riduzione del gettito di tributi erariali di competenza regionale, questa Corte ha affermato che lo Stato può legittimamente variare la disciplina dei tributi erariali, incidere sulle aliquote e persino sopprimerli, in quanto essi rientrano nell'ambito della sua sfera di competenza esclusiva, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. (ex multis, sentenze n. 29 del 2016, n. 89 del 2015, n. 97 del 2013, n. 241 del 2012 e n. 298 del 2009). Occorre in proposito ribadire che «lo statuto di autonomia non assicura alla Regione Siciliana una garanzia quantitativa di entrate, cosicché il legislatore statale può sempre modificare, diminuire o persino sopprimere i tributi erariali, senza che ciò comporti una violazione dell'autonomia finanziaria regionale» (sentenza n. 97 del 2013)".* Tale prerogativa peraltro trova un limite nella circostanza che essa non comporti *"una riduzione di entità tale da rendere impossibile lo svolgimento delle funzioni regionali o da produrre uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale"*, che deve essere concretamente provata dalla Regione.

<sup>50</sup> Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale. Allegato 1 - Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti di Governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio del 1° dicembre 1997 su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese.

<sup>51</sup> Cfr. A. Carlos dos Santos, *Aides d'État, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Revue internationale de Droit Économique, 2004.

<sup>52</sup> Alcune argomentazioni contenute nel presente paragrafo sono tratte da: M. D'AMICO, *Le Zone Economiche Speciali: una straordinaria opportunità per il rilancio dell'economia in Italia*, op.cit.

Infatti l'imprescindibile fattore che può garantire il successo delle ZES (e per analogia di tutte le zone franche d'eccezione) risiede nella definizione chiara di uno scenario in cui l'apparato amministrativo del Paese che le istituisce, sia aperto al commercio e alla *business community*, e in cui, in buona sostanza, qualsiasi fase decisionale coinvolgente l'«*agere publico*», pur rispettando le prerogative di carattere pubblicistico, sia concretamente «*business - oriented*».

Inoltre l'aumento del ricorso in generale alla macrocategoria delle "free zones" sta avvenendo in un periodo in cui negli Stati membri dell'Unione Europea e nel mondo si registra una diminuzione delle possibilità di porre in essere regole uniformi sugli incentivi fiscali per catalizzare i *FDI* e in cui i Governi di tutto il mondo chiedono alle Nazioni Unite l'adozione di misure più efficaci per lo sviluppo sostenibile.

A tale riguardo è emblematico il rapporto dell'UNCTAD intitolato *Enhancing the Contribution of Export Processing Zones to the Sustainable Development Goals*<sup>53</sup> da cui emerge un'ulteriore evoluzione funzionale delle "free zones" in generale, per consentire loro di rimanere competitive e mantenere inalterata l'attitudine all'attrazione di capitali esteri.

Per queste ultime è sempre più avvertita l'esigenza della predisposizione di precisi *standard* di salvaguardia ambientale e di tutela del lavoro, così come sta divenendo maggiore l'attenzione alla responsabilità sociale delle imprese nelle *supply chain* delle multinazionali.

Contemporaneamente, le zone franche (e le ZES) sono chiamate a risolvere la crescente incompatibilità degli incentivi fiscali esistenti all'interno dei loro perimetri rispetto alle regole del commercio internazionale sempre più stringenti, anche in considerazione del fatto che le deroghe rispetto alle norme della WTO previste per i Paesi in via di sviluppo (ad esempio le esenzioni fiscali per le produzioni destinate alle esportazioni) sono prossime alla scadenza.

Per la capacità di adeguamento a questo nuovo approccio in tema di attrazione di investimenti un esempio valga su tutti: la Cina, dopo l'adesione alla WTO, ha dovuto modificare le sue norme fiscali eliminando la maggior parte dei suoi incentivi fiscali sulle esportazioni o sull'uso di prodotti nazionali.

Tuttavia le zone economiche speciali cinesi, e le innumerevoli ulteriori declinazioni funzionali di tali strumenti anche di minore estensione, restano attraenti per gli investimenti esteri a causa della loro posizione geografica, per la quantità di industrie che si trovano all'interno delle ZES, e in virtù delle agevolazioni di carattere amministrativo ed infrastrutturale presenti.

Ciò testimonia che per gli investitori l'attrattività di una zona economica speciale, così come di qualsiasi altra tipologia di zona franca d'eccezione, non risiede esclusivamente nella presenza di determinati incentivi fiscali (ed eventualmente anche di quelli doganali), ma dipende sempre più, ad esempio, dall'opportunità di poter sfruttare sinergie con le PMI locali situate vicino alle zone speciali, di avere un accesso alle migliori infrastrutture, di avvalersi di istituti di ricerca e sviluppo, di utilizzare una

---

<sup>53</sup> UNCTAD, *Enhancing the Contribution of Export Processing Zones to the Sustainable Development Goals*, New York - Geneva, 2015.

manodopera professionalmente preparata, nonché soprattutto di poter fruire di un ambiente deburocratizzato in cui le procedure amministrative siano intensamente semplificate.

Pertanto la logica connessa alla necessità di rendere compatibili le zone economiche speciali ( e le zone franche d'eccezione) con le regole del commercio internazionale, impone sempre più (conformemente a quanto suggerito dall'UNCTAD), un miglioramento della competitività delle zone franche e delle ZES attraverso:

- l'abbandono di un approccio eccessivamente incentrato sui "vantaggi di costo", per impiegare piuttosto pratiche commerciali sostenibili, a supporto del *business* ecosostenibile per le imprese che operano all'interno dei loro confini;
- la configurazione di tali strumenti anche come laboratori "*test-drive*" di politiche *SDGs2030-oriented* che non sono ancora state adottate a livello nazionale;
- l'attribuzione del ruolo di precursori nella creazione e promozione di *clusters* delle tecnologie ecosostenibili per l'innovazione, che, ad esempio, in collaborazione con istituti di ricerca e con università, potrebbero sviluppare e sostenere i talenti locali, e quindi una manodopera locale altamente specializzata in tale settore per garantire un più ampio sviluppo economico e sociale.

Pertanto se la funzione della creazione di Zone Franche Montane in Sicilia è quella di attrarre nuovi investimenti in aree in cui si tenta "*di arrestare l'esodo delle attività imprenditoriali che non hanno più trovato un contesto ambientale favorevole*", allora una strategia essenzialmente imperniata sulla predisposizione soltanto di incentivi di carattere fiscale e contributivo, ha elevate probabilità di non essere sufficiente.

Infatti questo potrebbe essere il probabile risultato a causa, cumulativamente: del trend evolutivo generale precedentemente descritto; nello specifico, del contesto geomorfologico che si intende valorizzare, in cui l'eventuale permanenza della scarsa qualità delle reti viarie e di quelle infrastrutturali materiali ed immateriali sia un limite ancora da superare; nonché soprattutto, in linea con lo standard nazionale, dell'assenza di una connotazione dell'azione della Pubblica Amministrazione improntata alla concreta semplificazione.

Vale a dire, in buona sostanza, proprio i presupposti contrari all'ambiente *business - oriented* auspicato.

A questo proposito emerge altresì la necessità di garantire un quadro applicativo delle agevolazioni vevoli nelle istituende ZFM possibilmente in sintonia con il più ampio (per estensione territoriale e per entità degli investimenti catalizzabili) e variegato regime di agevolazioni previsto nelle due Zone Economiche Speciali della Sicilia varate nello scorso mese di giugno.

Questa sintonia, in assenza di adeguati correttivi al DDL in esame, sembra al momento di non automatico conseguimento, attese alcune singolari discrepanze.



Tale è la sensazione, ad esempio, che si ricava dal constatare che:

- nelle ZES, al fine di attrarre investimenti di grande intensità ed anche investimenti diretti esteri (FDI), l'unica agevolazione di carattere fiscale prevista è soltanto il beneficio del credito d'imposta<sup>54</sup> (peraltro nel rigido rispetto della normativa di cui all'art. 107 TFUE e della Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 approvata per l'Italia), per le nuove imprese e quelle già esistenti, che avviano un programma di attività economiche imprenditoriali o di investimenti di natura incrementale in tali zone;

- invece nel caso delle istituende ZFM, (che come argomentato precedentemente, in base al testo normativo proposto, si caratterizzano per un regime analogo a quello previsto per gli aiuti a finalità regionale, sia pur apparentemente presentando alcune analogie con lo schema di agevolazioni proprie delle Zone Franche Urbane), sono previste in modo totale e parziale, vere e proprie esenzioni fiscali, unitamente ad esoneri contributivi, a beneficio sia di nuovi investimenti sia di piccole e microimprese preesistenti, peraltro in quest'ultimo caso senza alcun vincolo di natura incrementale, ed integrando così, diversamente dalle ZES, una fattispecie di aiuti sia agli investimenti sia al funzionamento delle imprese.

## 7. Conclusioni.

Le finalità perseguite mediante il DDL n. 1708 sono senz'altro apprezzabili e condivisibili.

Ciò anche nell'auspicabile prospettiva che tale iniziativa possa essere replicata anche in altre parti del Paese che presentino situazioni ed esigenze analoghe a quelle delle aree individuate in Sicilia.

In particolare la finalità di rivitalizzare le aree rurali, altrimenti destinate ad un sempre maggiore depauperamento economico e demografico, parallelamente alla produzione di un effetto positivo sul decongestionamento urbano, potrebbe contribuire all'obiettivo più ampio di rilancio del Sistema Paese nella fase post COVID -19, agendo anche come strumento idoneo a favorire l'afflusso di aziende (anche in modalità *reshoring*), e soprattutto di *start-up* giovanili che, coniugando freschezza imprenditoriale e progettualità innovativa *green*, potrebbero trovare nelle ZFM le condizioni ambientali ideali in cui realizzare economie veramente sostenibili, in linea con le direttrici di sviluppo da ultimo propugnate nell'*European Green Deal*.

Tuttavia si ribadisce la convinzione che, per le ragioni argomentate precedentemente, l'attrazione di nuovi insediamenti produttivi e il miglioramento della competitività delle attività economiche preesistenti non siano più obiettivi assicurabili soltanto mediante l'introduzione di incentivi fiscali e contributivi, che, fra l'altro, sono necessariamente "temporanei".

Come già suggerito, sarebbe opportuno arricchire il testo della proposta legislativa attraverso la previsione di approcci simili a quanto caratterizza più propriamente le zone franche "d'eccezione", in cui rilevano, peraltro con frequenza consolidata sempre maggiore nelle *best practices* all'estero, le

---

<sup>54</sup> A conferma, paradossalmente, della scarsa tangibilità del beneficio previsto al fine di una reale capacità di catalizzazione degli investimenti, si evidenzia che il credito d'imposta, in difetto di un'espressa esclusione normativa, come dichiarato dall'Agenzia delle Entrate nel 2016, assume rilievo a fini fiscali e quindi trattasi di contributo tassabile.

disposizioni dirette ad assicurare un concreto e duraturo *appeal* verso gli investitori, attraverso l'offerta di maggiori incentivi extratributari, che per natura sono durevoli nel tempo.

Tra questi è centrale l'obiettivo di una riforma sistematica della Pubblica Amministrazione, che consenta concretamente una complessiva semplificazione dei rapporti con l'utenza in generale, ed ancor più con il comparto produttivo: è indifferibile la svolta epocale di una modifica strutturale dell'ambiente amministrativo italiano in cui si muove sempre più con difficoltà l'imprenditoria italiana ed estera.

Secondo il *World Economic Forum*, su 141 Paesi, l'Italia è 96esima per efficienza amministrativa e 138esima per quantità e complessità della regolamentazione governativa (ossia, l'eccessiva onerosità per le aziende ai fini del rispetto dei requisiti stabiliti dalla pubblica amministrazione).

«Infatti l'asfissiante mix di formalismo e di inefficienza della "burocrazia meccanica" italiana, (la cui evidente censura è ormai, come descritto precedentemente, una presenza costante nei rapporti internazionali negativi sulle *performances* italiane in materia di sviluppo) rendono molto difficile fare impresa»<sup>55</sup>.

«L'Italia ha il poco invidiabile primato di avere, probabilmente, il più burocratico apparato amministrativo del mondo, con un gravoso sistema legislativo e regolamentare, elefantico, confuso, frammentato e grammaticalmente carente (si vedano gli ultimi rapporti internazionali) che non può che scoraggiare qualsiasi imprenditore, anche il più ostinato, desideroso di investirvi»<sup>56</sup>.

«L'emergenza del COVID-19 è certamente un evento straordinario, ma la necessità quotidiana di dover adottare soluzioni in grado di rimediare agli effetti negativi prodotti su tutto il tessuto economico-produttivo nazionale, richiede un approccio dell'"*agere publico*" del tutto nuovo ed adeguato a garantire il fattore "tempo", costituente l'elemento discriminante nell'ambito dei rapporti esistenti nella *business community*, e che in un ambiente sempre più globalizzato è in grado di condizionare la competitività commerciale fra i vari Paesi»<sup>57</sup>.

L'Organizzazione Mondiale del Commercio prevede che il commercio globale si contrarrà fino al 32% a causa della crisi del COVID-19. L'anticipazione di tali nefaste conseguenze si è già verificata nei mesi scorsi in qualsiasi comparto produttivo mondiale, compresi, sia pur in maniera infinitamente inferiore, quelli ubicati in zone franche e zone economiche speciali, la cui ontologica caratterizzazione normativa ed infrastrutturale *business - oriented* ha operato, in tale eccezionale frangente, con effetto paracadute garantendo una reazione positiva più rapida.

In effetti i *Recovery/Crisis Plans* messi a punto dalle *governance* delle zone franche e delle zone economiche speciali, in sinergia con i rispettivi governi, sono stati orientati al soddisfacimento delle

---

<sup>55</sup>Cfr. M. D'AMICO, *Il Rinascimento dell'Italia post COVID-19 attraverso la Zona Economica Speciale 'di Salvaguardia' del patrimonio produttivo nazionale*, op. cit.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> Cfr. M. D'AMICO, *La "Semplificazione" dell'Italia può nascere dalle Zone Economiche Speciali*, Milano Post, 6 giugno 2020.

principali esigenze manifestate dalle imprese, rappresentate oltre che dall'estensione degli incentivi fiscali, soprattutto dalla riduzione dei costi per fare impresa (obiettivo raggiunto, appunto, mediante l'introduzione di maggiori semplificazioni burocratiche) e dalla facilitazione dell'accesso al credito.

Merita di essere evidenziato che le strategie imperniate sulla replica e sull'adattamento di *best practices* adottate all'interno delle zone franche d'eccezione, soprattutto se zone economiche speciali o strumenti simili, sono suggerite dall'UNCTAD tra i fattori da inserire in qualsiasi programma governativo diretto ad accelerare la ripresa del settore economico e produttivo nella fase post COVID-19.

Infine si evidenzia che l'implementazione delle ZFM, nella versione comportante le opportune modifiche normative suggerite, potrebbe da un lato agevolare una migliore qualificazione come misure appartenenti alla categoria degli aiuti a finalità regionale agli investimenti, in perfetta armonia con le puntuali prescrizioni europee, e dall'altro consentirne l'inserimento nel territorio regionale in maggiore sintonia con l'ulteriore strumento di catalizzazione degli investimenti rappresentato dalle due Zone Economiche Speciali siciliane.

A tale riguardo la competitività dei territori esclusi dai benefici previsti dal D.L. n. 91/2017 potrebbe trovare un'adeguata garanzia di salvaguardia proprio in virtù della creazione delle Zone Franche Montane, che, operando in una sorta di sinergia funzionale con le ZES, potrebbero assolvere ad un duplice ruolo: quello di consentire un più incisivo sviluppo *business - oriented* dell'isola proiettando effetti positivi in misura maggiore e senza soluzione di continuità sull'intero territorio regionale, di quanto possa essere assicurato dalle sole ZES; ed altresì quello di escludere il rischio che in un scala complessiva di sviluppo e di aumento della competitività regionale, queste ultime possano rappresentare, nel medio e lungo termine, delle vere e proprie enclavi privilegiate, piuttosto che luoghi propulsori di benefici diffusamente estendibili nell'intera regione.

**Avv. Maurizio D'Amico**