



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
TEMPIO PAUSANIA



Coordinamento Regionale
ODCEC della Sardegna

Documento

Le zone franche in Sardegna. Profili ricostruttivi e prospettive evolutive

1

GIUGNO 2020

A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO

COMPONENTI

Valeria Guido
Marcella Piras
Domenico Sotgiu
Roberto Carlini

Indice: 1. Premessa. 2. Il quadro normativo di riferimento. 3. L'attuale classificazione delle zone franche 3.1 Le zone franche doganali. 3.2 Le zone franche urbane. 3.3 Le ZES. 4. Prospettive di ulteriori zone franche; le competenze normative. 4.1 La distribuzione di competenze sul piano sovranazionale. 4.2 (segue) ... e sul piano nazionale. 4.3 La potestà di intervento della regione Sardegna. 5. La compatibilità con il divieto di aiuti di Stato. 6. L'insularità della Sardegna come criterio di deroga al divieto di cui all'art. 107 del Trattato UE. 7. Considerazioni conclusive.

1. Premessa

Il presente lavoro si pone come obiettivo lo studio delle possibilità offerte dall'ordinamento giuridico attuale all'applicazione di "zone franche" nel territorio sardo.

La questione è stata recentemente oggetto di numerosi e vivaci dibattiti pubblici, nel cui ambito si è fatta strada la teoria della legittima applicabilità della "zona franca integrale" nella Sardegna, sul presupposto che tale istituto sarebbe già pacificamente attuabile in base all'ordinamento giuridico vigente ma resterebbe inspiegabilmente inapplicato dagli addetti ai lavori.

Con il presente lavoro, i commercialisti sardi intendono dunque dare un contributo al dibattito di cui sopra, per fare luce sulla questione posta, con la serietà e il senso di responsabilità che da sempre li contraddistinguono. Essi sono infatti istituzionalmente preposti a svolgere un ruolo di cerniera e mediazione fra contribuenti (imprese in particolare) e Fisco, esercitando costantemente una funzione interpretativa delle norme giuridiche, specialmente tributarie.

Inoltre, sono fortemente motivati a tutelare gli interessi economici dei contribuenti assistiti ed a promuovere e incentivare qualsiasi forma di risparmio fiscale, purché lecito. Nell'esercizio del proprio operato, assumono responsabilità morali e deontologiche verso i clienti (nei cui confronti hanno obblighi di onestà e correttezza), intellettuali (esercitano la professione nel rispetto del quadro sistemico di riferimento), civilistiche e penali (possono essere chiamati a rispondere in sede giurisdizionale delle violazioni eventualmente poste in essere dai propri clienti).

Sono quindi costantemente mossi dal duplice interesse del perseguimento del massimo risparmio fiscale possibile e del rispetto delle responsabilità di cui sopra.

Per le ragioni anzidette, i commercialisti sardi hanno deciso di contribuire allo studio in materia di zone franche, in modo costruttivo e propositivo ma anche serio e responsabile, attraverso la previsione di un'apposita Commissione studio, istituita presso l'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Tempio Pausania.

La presente ricerca è quindi il frutto del lavoro svolto dalla predetta Commissione, che si è cimentata nell'analisi della questione con metodo scientifico e con un approccio sistemico, rispettoso del quadro normativo vigente e delle cornici costituzionali e comunitarie di riferimento, con la consapevolezza che le

stesse costituiscono, da un lato, limitazione al libero ed indiscriminato esercizio di potestà derogatorie locali, ma anche fonte di legittimazione delle stesse, nei limiti e nell'ambito degli spazi da esse previsti e consentiti.

I paragrafi che seguono, muovendo dal quadro giuridico di riferimento, dapprima analizzano gli istituti di "zone franche" già esistenti nel sistema e legittimamente applicabili e, in un secondo momento, alla luce (e nel pieno rispetto) del quadro sistemico di riferimento, nazionale e sovranazionale, esplorano possibili aree di intervento del Legislatore sardo e nazionale per la creazione di nuovi modelli di "zona franca", idonei a promuovere un processo virtuoso di crescita economica sul territorio isolano.

2. Il quadro normativo di riferimento

La norma cardine che, in linea teorica, legittima l'istituzione di zone franche in Sardegna (e sta alla base di tutte le proposte ricostruttive recentemente avanzate) è contenuta nell'art. 12 dello Statuto della regione autonoma della Sardegna, che prevede l'istituzione di zone franche nel territorio regionale.

La suddetta disposizione, nell'ambito della gerarchia delle fonti del diritto, è una legge costituzionale (perché lo Statuto della regione Sardegna è stato emanato con legge costituzionale n. 3 del 26 febbraio 1948 e successivamente modificato con legge costituzionale del 31 gennaio 2001, n. 2); essa è pertanto del tutto equiparata alla Costituzione italiana ed alle altre leggi costituzionali e subordinata unicamente all'ordinamento sovranazionale, in virtù dell'art. 11 Cost. (che consente limitazioni della sovranità nazionale in favore di un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra gli Stati membri).

Nell'ambito dell'Ordinamento europeo, esistono inoltre diverse disposizioni che sembrano avallare la possibilità offerta dal menzionato art. 12.

In particolare, il secondo comma dell'art. 174 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito TFUE), ex art. 158 TCE, stabilisce che la promozione di uno sviluppo armonioso nel territorio dell'Unione debba essere realizzata attraverso la riduzione del dislivello di sviluppo fra le varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite, caratterizzate da gravi e permanenti svantaggi, di quelle insulari, transfrontaliere e di montagna.

Sulla base del combinato disposto dell'art. 12 dello Statuto della regione Sardegna e dell'art. 174 TFUE, in ambito nazionale, si sono succeduti nel tempo numerosi interventi normativi orientati all'istituzione delle zone franche in Sardegna.

Il D. Lgs. n. 75/1998, in attuazione del Regolamento CEE n. 2913/1992 (che istituisce e disciplina il Codice Doganale Europeo) e del Regolamento n. 2454/1993 (contenente le disposizioni applicative del predetto Codice Doganale)¹, ha espressamente previsto la creazione di zone franche in Sardegna, attraverso

¹ Lo stesso Codice Doganale peraltro stabilisce che "... gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale della Comunità dell'Unione a zona franca ... e, per ogni zona franca, lo Stato membro stabilisce l'area interessata e i punti di entrata e di uscita.

l'istituzione di sei aree franche doganali nei porti di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme e Arbatax e nelle aree industriali ad esse funzionalmente collegate o collegabili².

Con l'art. 1, comma 340 ss., della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), oggetto di successivi numerosi interventi, sono state istituite le Zone Franche Urbane, con l'obiettivo di favorire lo sviluppo economico e sociale di quartieri ed aree caratterizzate da disagio sociale, economico ed occupazionale. L'art. 37 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221) ha esteso la misura alle micro e piccole imprese localizzate nei comuni della provincia di Carbonia Iglesias (oltre che delle regioni dell'Obiettivo Convergenza: Campania, Calabria, Sicilia e Puglia). Infine, l'art. 13 bis del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2015, n. 125 e successive modificazioni ed integrazioni, ha esteso l'intervento ai comuni della regione Sardegna colpiti dall'alluvione del 18 e 19 novembre 2013, per i quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza.

Dunque, oltre alla cornice delineata dal combinato disposto degli artt. 12 dello Statuto della regione Sardegna e 174 TFUE, numerosi sono stati gli specifici interventi normativi volti a dare applicazione a modelli di zone franche doganali e urbane nel territorio sardo.

Alla luce di tale quadro, la regione Sardegna, dal 1998 in poi, si è considerevolmente attivata per favorire il processo di creazione delle zone franche di cui sopra (delibere della Giunta regionale nn. 8 del 7.2.2013, 9 del 12.2.2013, 23 del 24.6.2013; legge regionale 2 agosto 2013, n. 20), precisando sempre che l'oggetto degli stessi interventi fosse temporaneamente circoscritto all'area della extra-doganalità, senza tuttavia che ciò significasse una pregiudiziale rinuncia alla possibilità di una zona franca integrale o di una fiscalità di vantaggio, in attuazione dell'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (delega al Governo in materia di federalismo fiscale), che, come noto, stabilisce che la fiscalità di vantaggio possa concorrere alla rimozione degli svantaggi strutturali permanenti e dei maggiori costi legati all'insularità.

Dunque, la regione Sardegna ha chiaramente espresso (si veda la delibera n. 39/30 del 26.9.2013) la ferma volontà di portare avanti il cammino intrapreso in materia di aree franche extra-doganali, riservandosi altresì la possibilità di valutare l'istituzione di altre forme di "fiscalità di vantaggio", intendendo con tale espressione vantaggi di natura fiscale, in applicazione dell'art. 174 del TFUE, ulteriori rispetto a quelli di natura doganale e al consumo.

Tuttavia, nelle più recenti delibere (per esempio la n. 21/3 del 15.4.2016), la regione Sardegna, ferma restando l'intenzione di dare fattiva realizzazione alle zone franche extradoganali, alla luce di una più attenta disamina delle restrittive regole comunitarie, della rigidità dell'ordinamento tributario statale e degli stringenti vincoli di bilancio regionale, ha prudentemente rilevato la difficoltà connessa con l'attivazione di una zona franca integrale.

² In realtà, a ben vedere, il menzionato decreto legislativo non contiene tale precisazione, che è stata invece esplicitata dalla regione Sardegna nelle numerose delibere aventi ad oggetto l'attuazione delle sei aree franche doganali, in ragione del chiaro riferimento ai Regolamenti comunitari in materia doganale, operato dal D. Lgs. n. 75/1998.

A ben vedere, come correttamente osservato dalla regione Sardegna, il quadro sopra delineato (combinato disposto dell'art. 12 dello Statuto sardo e dell'art.174 del TFUE) deve necessariamente essere analizzato alla luce di tutto l'ordinamento tributario italiano e di ulteriori ed ugualmente stringenti principi comunitari, anche secondo l'interpretazione rinvenibile nelle numerose sentenze della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia, che, per espressa ammissione del nostro Giudice delle leggi, sono fonti del diritto.

Il lavoro che segue intende quindi esplorare un possibile scenario di sperimentazione di nuovi schemi di "zone franche" per la Sardegna, concretamente realizzabili dal Legislatore in quanto compatibili con il sistema giuridico di riferimento. Preliminarmente però, si espone un'analitica ed esaustiva rassegna degli istituti effettivamente già in essere e legittimamente applicabili dagli operatori economici.

3. L'attuale classificazione delle zone franche

Nel panorama giuridico italiano esistono diversi istituti di "zone franche". Ognuno di essi si caratterizza per le specifiche finalità ispiratrici, per i presupposti di accesso, l'ambito e la portata applicativa e per la riferibilità ad una particolare area o delimitazione geografica; per tale ragione si parla anche genericamente di "franchigie territoriali". L'individuazione di una specifica delimitazione territoriale ha la funzione, per il Legislatore, di circoscrivere e collegare a quell'area geografica il presupposto di realizzazione del regime (per esempio, sviluppo economico sociale per le zone franche urbane e area di attrazione degli investimenti esteri per le zone franche doganali).

Gli istituti attualmente in essere nel territorio nazionale (a livello internazionale la casistica è decisamente più ampia) sono fondamentalmente tre: le zone franche doganali (ZFD), le zone franche urbane (ZFU) e le zone economiche speciali (ZES).

3.1 Le zone franche doganali

La fonte normativa delle ZFD è rinvenibile, a livello comunitario, nel Regolamento UE n. 952/2013, che istituisce il Codice Doganale dell'Unione (CDU), a livello nazionale, nel DPR n. 43/1973, contenente il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TUD).

Le disposizioni comunitarie stabiliscono che le "merci non unionali" sottoposte al regime di deposito possono essere immagazzinate senza essere assoggettate ai dazi all'importazione, ad altri oneri ed alle misure di politica commerciale. Invece, le "merci unionali" possono godere del rimborso o dello sgravio dei dazi all'importazione.

Quindi, nella zona franca preventivamente delimitata, non sono applicati i dazi cui sono normalmente assoggettate le merci di origine extracomunitaria in base alla tariffa doganale comune.

Il regime delle ZFD consente quindi di non far sorgere il presupposto impositivo dei dazi doganali (che è costituito dal consumo delle merci), fintantoché le stesse si trovino all'interno dell'area delimitata.

La normativa nazionale, che sostanzialmente ricalca, parzialmente integrandola, quella comunitaria, prevede che le merci non unionali introdotte nelle ZFD e non destinate al consumo non realizzino il presupposto impositivo per l'applicazione dei diritti doganali, dei diritti di confine, delle accise, dell'Iva e dei diritti di monopolio. La franchigia è consentita solo durante la permanenza delle merci nelle ZFD; l'immissione al consumo determina il definitivo assoggettamento alle imposte di cui sopra.

Le zone franche italiane sono parte del territorio doganale della UE, separate da esso, in cui le merci introdotte godono dello *status* di merci non situate nel territorio doganale della comunità, attraverso una vera e propria "finzione giuridica" di extradoganalità.

I limiti di entrata ed uscita da tali zone sono sottoposti a sorveglianza e l'accesso di persone e mezzi è soggetto ad autorizzazione dell'autorità doganale competente.

All'interno di tali zone è possibile compiere attività di natura industriale, commerciale o di servizi su merci comunitarie o extracomunitarie. Non è prevista la presentazione in Dogana delle merci, che possono quindi essere introdotte con la semplice presentazione del documento di trasporto o di sbarco. Salvo determinati casi, la permanenza all'interno della zona franca non è soggetta ad alcuna limitazione temporale.

Con l'entrata in vigore dal 1° maggio 2016, del nuovo Codice Doganale dell'Unione (Reg. Ue 952/2013) del 9 ottobre 2013 (GUUE - L n. 269 del 10.10.2013), e dei successivi regolamenti delegati e di esecuzione, sono stati modificati in maniera significativa gli istituti ed i regimi doganali di Deposito doganale ed immissione in zona franca.

In particolare, per quanto riguarda la zona franca³, sono state soppresse le zone franche non intercluse⁴ per lo stoccaggio di merci comunitarie senza limitazioni temporali ed il deposito franco⁵, trasformati in depositi doganali a decorrere dal 1 maggio 2019. Rimangono quindi utilizzabili esclusivamente le zone franche intercluse (tipo I).

Per quanto riguarda invece il deposito doganale, il nuovo Codice doganale dell'Unione ha ridotto e rinominato le categorie di depositi doganali a sole due tipologie⁶, ovvero, deposito doganale pubblico e privato.

Entrando nel dettaglio dei singoli regimi doganali, possiamo dire che entrambi gli strumenti sopra specificati consentono di introdurre merci provenienti dall'estero senza il pagamento dei diritti doganali e di confine, dell'Iva e senza l'applicazione di misure di politica commerciale.

Sia il deposito doganale che la zona franca sono accomunati dalla funzione di fornire un utile strumento alla pianificazione doganale e consentire agli importatori di acquistare prodotti e stoccarli senza l'esborso

³ Art. 243 – 249 Regolamento (UE) N. 952/2013 – Codice Doganale dell'Unione (CDU)

⁴ Art. 168-bis Reg. (CEE) n.2913/92 – c.d. "non interclusa"

⁵ Art. 166 e segg. Reg. (CEE) n.2913/92

⁶ In precedenza, il regolamento CE 2913/92 ne prevedeva 6): depositi doganali pubblici (tipo A, B ed F) e depositi doganali privati (tipo C, D ed E)

immediato dei diritti, potendo differire tale adempimento al momento di effettivo utilizzo o di vendita del materiale.

Le zone franche o i depositi franchi, nei quali possono essere collocate merci non comunitarie e merci comunitarie, sono parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio, separate dal resto di esso, in cui le merci non comunitarie sono considerate, per l'applicazione dei dazi all'importazione e delle misure di politica commerciale all'importazione, come merci non situate nel territorio doganale della Comunità, purché non siano immesse in libera pratica o assoggettate ad altro regime doganale, né utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione doganale; e le merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica lo preveda, beneficiano, a motivo del loro collocamento in tale zona franca o in tale deposito franco, di misure connesse, in linea di massima, alla loro esportazione.

La profonda revisione della disciplina doganale comunitaria ha ridisegnato i contorni in termini sostanziali ed operativi dei regimi doganali. Ad eccezione dei regimi doganali di immissione in libera pratica e di esportazione, pure modificati, tutti i restanti movimenti attivabili in dogana sono ora convogliati sotto un'unica disciplina orizzontale dedicata ai regimi c.d. speciali, disciplinati agli artt. 210 e seguenti del CDU⁷.

Le merci possono essere vincolate ai seguenti regimi speciali: transito, esterno e interno (l'uno riservato alle merci non unionali in transito per l'UE, l'altro, per merci unionali in transito per territori extra UE); deposito, deposito doganale o zone franche; uso particolare, sotto forma di ammissione temporanea o uso finale; perfezionamento, attivo e passivo.

Il deposito doganale⁸ è il luogo, autorizzato dall'autorità doganale e sottoposto al suo controllo, deputato ad immagazzinare merci non comunitarie senza che siano assoggettate ai dazi di importazione, all'Iva o a qualsiasi altra imposizione o restrizione quantitativa eventualmente prevista per la loro immissione in libera pratica.

I depositi doganali, si distinguono, come sopra anticipato, in due categorie: pubblici e privati; i primi possono essere utilizzati da chiunque voglia immagazzinarvi le merci (ad es. i magazzini generali), i secondi sono destinati ad essere utilizzati da parte del titolare di un'autorizzazione.

I soggetti autorizzati all'esercizio di un deposito doganale possono anche gestire il cosiddetto "deposito fiscale", previsto dall'art. 50 *bis* del DL 30 agosto 1993 n. 331, in cui è consentito introdurre beni comunitari o nazionali senza il pagamento dell'Iva.

Il regime del deposito doganale è un regime economico sospensivo, in quanto, durante lo stoccaggio della merce nel deposito, il pagamento dei diritti doganali resta sospeso e la procedura sospensiva consente di negoziare le merci giacenti nel deposito come se si trovassero ancora all'estero.

L'utilizzo del deposito doganale indubbiamente offre agli operatori economici interessanti facilitazioni, in quanto favorisce il commercio, soprattutto di transito, consentendo in qualsiasi momento la rispedizione

⁷ Disposizioni generali in materia di regimi speciali, titolo VII del CDU

⁸ Art. 237 – 242 Regolamento (UE) N. 952/2013 – Codice Doganale dell'Unione (CDU)

all'estero delle merci depositate e la loro vendita sul territorio nazionale, scegliendo il momento più vantaggioso dal punto di vista remunerativo.

Inoltre, dà la possibilità di effettuare acquisti nel momento in cui l'offerta sul mercato esterno è più favorevole e di vendere quando la domanda sul mercato interno o esterno è più propizia. Altra importante facilitazione è quella di favorire l'approvvigionamento senza dover anticipare il pagamento dei diritti doganali rispetto al momento dell'effettiva immissione in consumo. Infine, i depositi doganali hanno la funzione di permettere l'appuramento di altri regimi sospensivi e di ottenere il pagamento anticipato delle restituzioni agricole. E la durata di permanenza delle merci in regime di deposito doganale non è soggetta ad alcuna limitazione.

La gestione di un deposito doganale è subordinata al rilascio di un'autorizzazione del direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane territorialmente competente, alla costituzione di una garanzia ed alla dimostrazione da parte dell'interessato dell'esigenza economica di immagazzinamento.

I soggetti coinvolti nel deposito doganale sono due: il depositario, cioè la persona autorizzata a gestire il deposito, ed il depositante, ossia il soggetto vincolato alla dichiarazione di introduzione nel deposito. I depositi, come evidenziato sopra, possono essere suddivisi in due macro categorie: il deposito pubblico, gestito direttamente dall'autorità pubblica ed utilizzabile da qualsiasi persona (fisica o giuridica) per l'immagazzinamento delle merci; ed il deposito privato, destinato unicamente all'immagazzinamento di merci da parte del destinatario.

Per introdurre le merci in un deposito doganale autorizzato è necessario presentare una dichiarazione per il vincolo della merce al regime del deposito e prestare una garanzia, solitamente una fidejussione bancaria o assicurativa, per i diritti doganali gravanti sulla merce che restano sospesi. In seguito alla presentazione della dichiarazione di introduzione in deposito, i beni possono venire introdotti nel deposito e presi in carica nella contabilità di magazzino in base alle modalità stabilite nell'autorizzazione.

Durante la giacenza nel deposito, le merci possono essere oggetto di *manipolazioni usuali* volte ad assicurarne la conservazione o a migliorarne la presentazione e la qualità commerciale (ma deve essere prevalente l'attività di deposito), nonché essere temporaneamente rimosse o trasferite ad altro deposito. Il richiedente, al fine di ridurre il costo di gestione dell'immagazzinamento, può ottenere dalla direzione regionale l'autorizzazione ad immagazzinare contemporaneamente nello stesso deposito sia merci estere sia nazionali o nazionalizzate o comunitarie, purché vengano ben distinte e contrassegnate.

Per l'estrazione della merce e quindi la successiva immissione in consumo nel territorio nazionale ed il pagamento dei dazi all'importazione, dell'Iva e delle eventuali accise, o la riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità Europea, il depositante deve presentare apposita dichiarazione in dogana, mentre il depositario scaricherà la merce nella contabilità di magazzino.

Come già rilevato sopra, il D. Lgs. n. 75/1998, in attuazione del Regolamento CEE n. 2913/1992 (che istituisce e disciplina il Codice Doganale Europeo) e del Regolamento n. 2454/1993 (contenente le disposizioni applicative del predetto Codice Doganale), ha espressamente previsto la creazione di zone franche in



Sardegna, attraverso l'istituzione di sei aree franche doganali nei porti di Cagliari, Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme e Arbatax e nelle aree industriali ad esse funzionalmente collegate o collegabili.

La disciplina sopra dettagliatamente esposta risulta quindi pienamente applicabile nelle zone sarde individuate dal D. Lgs. n. 75/1998.

3.2 Le zone franche urbane

Le zone franche urbane (ZFU) sono aree in cui si concentrano programmi di defiscalizzazione per la creazione di piccole e micro imprese, con l'obiettivo di favorire lo sviluppo economico e sociale di quartieri ed aree urbane caratterizzate da disagio sociale, economico e occupazionale con potenzialità di sviluppo inespresse.

Le ZFU hanno una matrice francese: sono state introdotte in Francia con la legge n. 96-987 del 14 novembre 1996, con una connotazione marcatamente «solidaristica», che le differenzia parzialmente dall'istituto italiano. La *ratio* ispiratrice dell'istituto francese era l'intento di rivitalizzare da un punto di vista socio-economico i grandi quartieri di edilizia economico-popolare che l'emergenza abitativa degli anni Sessanta aveva fatto nascere ai margini delle medie e grandi città.

L'esperimento italiano invece, pur essendo comunque destinato a riqualificare aree socio-economicamente depresse, stimolando attività e *business* delle piccole e medie imprese e l'incremento dei livelli occupazionali, ha l'obbiettivo prioritario di attrarre investimenti esteri.

Il legislatore italiano, nella Legge Finanziaria 2007⁹, ha previsto l'istituzione di zone franche urbane sulla base del modello francese. L'intervento iniziale era circoscritto alle aree e quartieri degradati delle città del Mezzogiorno e del centro storico di Napoli, caratterizzati da fenomeni di esclusione sociale, con la finalità di favorirne lo sviluppo economico e sociale, anche tramite interventi di recupero urbano, con il supporto di un apposito fondo di 50 milioni di euro. Successivamente, con disegno di legge del 17 novembre 2007, n. C 3256 e nella Legge Finanziaria 2008, sono stati riscritti, specificandoli più nel dettaglio, i requisiti di accesso al regime agevolativo. Tale modifica, che ha determinato un ripensamento sostanziale dell'istituto, provocando la sua progressiva estensione a tutto il territorio italiano, rispondeva allo specifico obiettivo comunitario di promuovere la coesione sociale, individuando le ZFU come aiuti di natura orizzontale attraverso l'applicazione di parametri e valutazioni oggettive preliminari per la selezione di aree con disagi sociali.

Il nostro legislatore ha infine dato una sistematizzazione a tale istituto all'interno del Decreto interministeriale del 10 aprile 2013, in attuazione di quanto previsto dall'art. 37 del D.L. 18 ottobre 2012 n. 179.

Recentemente, la circolare n. 32024 del 30 settembre 2013 del MISE ha fornito chiarimenti in merito alle condizioni ed alle caratteristiche strutturali ed operative dell'istituto previste dal Decreto del 10 aprile 2013 (successivamente modificato dal Decreto del 5 giugno 2017).

⁹L. 27 dicembre 2006, n. 269, art. 1, 340°-343° comma.

Le imprese destinatarie delle misure agevolative sono le seguenti:

- a) le imprese di micro e piccola dimensione (ai sensi di quanto stabilito nell'allegato 1 al Reg. CE 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 e dal Decreto del Ministro delle attività produttive 18 aprile 2005);
- b) le imprese già costituite alla data di presentazione dell'istanza e regolarmente iscritte al Registro delle imprese;
- c) quelle che svolgono la propria attività all'interno della ZFU;
- d) quelle che si trovano nel pieno e libero esercizio dei propri diritti e che non si trovino in situazione di liquidazione volontaria o comunque sottoposte a procedure concorsuali.

Non sono ammessi alle agevolazioni i soggetti che si trovano in una o più delle condizioni individuate dall'art. 1 del Reg. CE 1998/2006.

Occorre specificare che una vasta platea di contribuenti già assoggettata ad altri regimi di favore (regime fiscale forfettario, di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità) può accedere alle agevolazioni solo a condizione che abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi secondo modalità ordinarie.

Il requisito fondamentale è che i soggetti individuati abbiano un ufficio o locale destinato all'attività, anche amministrativa, nell'ambito della zona franca urbana e che all'interno di questi vi sia impiegato almeno un lavoratore dipendente a tempo pieno o parziale che vi svolga la totalità delle ore, o alternativamente, che si realizzi almeno il 25% del proprio volume di affari da operazioni effettuate all'interno della ZFU.

L'allegato n. 1, del Decreto del 10 aprile 2013, come modificato dal Decreto MISE, del 5 giugno 2017, riporta un esaustivo e dettagliato elenco delle zone franche istituite nel territorio nazionale.

Possono accedere alle agevolazioni i soggetti localizzati nelle aree individuate nel Piano di Azione Coesione rappresentate dalle ZFU:

- individuate dalla delibera CIPE n. 14/2009, ricadenti nel territorio delle regioni Campania, Calabria, Puglia e Sicilia;
- localizzate nelle regioni Campania, Calabria, Puglia e Sicilia, non selezionate dal CIPE con la delibera n. 14/2009, ma giudicate in quest'ultima "ammissibili" nella relazione istruttoria allegata;
- indicate nella Legge della regione Sicilia n. 11, del 12 maggio 2010.

Possono beneficiare, in via sperimentale, i soggetti localizzati nel territorio dei comuni della Provincia di Carbonia e Iglesias, nell'ambito dei programmi di sviluppo presenti nell'accordo di programma "Piano Sulcis".

L'art. 13 bis del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2015, n. 125 e successive modificazioni ed integrazioni, ha poi esteso l'intervento ai numerosi comuni della regione

Sardegna colpiti dall'alluvione del 18 e 19 novembre 2013, per i quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza (fra cui Cagliari, Iglesias, Quartu S. Elena, Olbia e Nuoro)¹⁰.

È stata recentemente istituita con l'articolo 46, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96), una ulteriore ZFU che comprende il territorio dei comuni delle regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo, colpito dagli eventi sismici che si sono susseguiti a far data dal 24 agosto 2016.

La circolare n. 172230 del 9 aprile 2018, a seguito del decreto interministeriale 5 giugno 2017, ha stabilito la nascita delle Nuove Zone Franche Urbane di Pescara, Matera, Velletri, Sora, Ventimiglia, Campobasso, Cagliari, Iglesias, Quartu Sant'Elena, Massa Carrara.

La gestione della procedura è svolta dal Ministero dello Sviluppo economico. L'Agenzia delle Entrate viceversa si occupa delle attività di regolazione contabile connesse alle minori entrate, fiscali e contributive conseguenti alla concessione delle agevolazioni previste.

Più in particolare, il Ministero dello Sviluppo economico provvede:

- a) ad adottare, con apposito bando, le disposizioni di attuazione dell'intervento, con la redazione dello specifico modello di istanza per accedere alle agevolazioni;
- b) ad istruire le istanze;
- c) a concedere le agevolazioni.

Il bando viene adottato tenendo in considerazione le indicazioni formulate dalla competente regione in merito però esclusivamente e limitatamente ai seguenti aspetti:

- a) indicazione circa l'eventuale attivazione di ulteriori risorse regionali per il finanziamento delle agevolazioni;
- b) individuazione, nell'ambito delle risorse disponibili di cui alla lett. a), di eventuali riserve finanziarie di scopo;
- c) individuazione delle seguenti possibili tipologie di beneficiari:
 - imprese di nuova o recente costituzione;
 - imprese femminili;
 - imprese sociali;
 - imprese ubicate in una determinata *sub*-porzione del territorio della ZFU;
 - imprese operanti in determinati settori di attività economica, individuati, a livello di "Sezione", nell'ambito della "Classificazione delle attività economiche Ateco".

¹⁰ Recentemente, le Circolari direttoriali MISE, n. 30711 del 5 febbraio 2020 e n. 117331 del 21 aprile 2020, hanno rispettivamente diramato modalità e termini di presentazione delle istanze di accesso alle agevolazioni alle piccole e medie imprese localizzate nelle zone franche istituite nei territori sardi colpiti dall'alluvione del 2013 e prorogato i termini di presentazione delle predette istanze.

L'istituzione della zona franca prevede l'applicazione, a decorrere dal periodo d'imposta di accoglimento dell'istanza e con la modalità tecnica della compensazione tramite F24 telematico, di esenzioni dalle imposte sul reddito d'impresa, con modulazione variabile nei periodi d'imposta successivi.

Ai fini della determinazione del reddito, vengono esclusi dall'esenzione le plusvalenze e le minusvalenze realizzate ai sensi degli artt. 54, 86 e 101 del D.P.R. n. 917/1986 e le sopravvenienze attive e passive di cui agli artt. 88 e 101 del TUIR.

Inoltre, per ciascuno dei primi cinque periodi di imposta, è esentato dall'imposta regionale sulle attività produttive il valore della produzione netta nel limite di euro 300.000 (art. 1, comma 341, lett. b), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296). Ai fini della determinazione del valore della produzione netta, non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate. I componenti positivi e negativi riferiti ad esercizi precedenti a quello di accoglimento dell'istanza, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata concorrono alla determinazione del valore della produzione netta.

Ed ancora, per gli immobili localizzati nella ZFU, posseduti e utilizzati dai soggetti beneficiari dell'agevolazione per l'esercizio dell'attività d'impresa, è riconosciuta l'esenzione dall'imposta municipale propria per i primi quattro anni, anch'essa a decorrere dal periodo di imposta di accoglimento dell'istanza.

Da ultimo, è riconosciuto, nei limiti del massimale di retribuzione del lavoro dipendente (fissato dall'art. 1, comma 1, del Decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali del 1° dicembre 2009), relativamente ai soli contratti a tempo indeterminato ed a quelli a tempo determinato di durata non inferiore a 12 mesi, l'esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente con percentuali variabili negli anni successivi a quello di accoglimento dell'istanza.

Per fruire dei benefici di cui al presente Decreto, i soggetti beneficiari presentano al Ministero dello Sviluppo Economico un'apposita istanza, nei termini previsti dal bando, dove debbono essere indicati l'importo delle agevolazioni e l'ammontare delle eventuali agevolazioni ottenute a titolo di *de minimis* nell'esercizio finanziario in corso alla data di presentazione dell'istanza e nei due esercizi finanziari precedenti.

Sulla base delle informazioni raccolte, il MISE determina l'importo massimo dell'agevolazione complessivamente spettante a ciascun soggetto beneficiario e rende noti tali importi con provvedimento del Ministero dello Sviluppo economico, da pubblicare sul sito Internet istituzionale www.mise.gov.it.

Il Ministero dello Sviluppo economico comunica telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati dei beneficiari, nonché, per ciascuno di questi, l'importo dell'agevolazione concessa.

Come sopra precisato, le agevolazioni sono fruite mediante riduzione dei versamenti da effettuarsi attraverso il modello di versamento F24 telematico, pena lo scarto dell'operazione di versamento, secondo modalità e termini *ad hoc* prestabiliti.

I dati e le informazioni relativi alle ZFU ad oggi efficacemente implementate sono reperibili sul sito del MISE, al seguente indirizzo: <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/zone-franche-urbane>.

Le agevolazioni concesse alle imprese nel territorio nazionale ammontano, secondo stime redatte dalla società Invitalia, ad euro 1.002.217.965 e le aziende coinvolte sarebbero circa 36.397.

Il maggior beneficio, in termini di risparmio, sarebbe stato ottenuto dalla zona franca Sisma Centro Italia, con 348.000.000 di euro, seguita dalla ZFU della Sicilia per 181.000.000 di euro, dalla Sardegna con 124.000.000 di euro ed infine dalla Campania per 98.000.000 di euro.

Dal rapporto della Invitalia e del MISE sulle "Zone Franche Urbane" (luglio 2015), emergono interessanti spunti di riflessione sull'effettiva portata applicativa dell'istituto.

In ordine alle finalità ed all'ambito di applicazione della misura agevolativa, nonostante gli iniziali intendimenti, si legge che *"questa è stata utilizzata per fronteggiare emergenze di varia natura, conseguendo solo in parte le finalità istitutive delle ZFU e assumendo di fatto la natura di strumento di defiscalizzazione delle piccole imprese del Mezzogiorno. Occorre, pertanto, riflettere sulle reali finalità da assegnare alla misura agevolativa. Quanto ai profili attuativi, particolarmente delicata è risultata l'individuazione e la perimetrazione dei territori target, propedeutica alla successiva fase di controllo della localizzazione delle imprese istanti."*

In effetti, l'ambito di individuazione del perimetro attuativo delle ZFU si è basato sull'aggregazione di singole sezioni censuarie, individuate con il censimento del 2001. Se da un lato ciò ha consentito l'uniformità degli indicatori territoriali per realizzare l'analisi socio-economica e territoriale, dall'altro *"ha determinato, in alcuni casi, incertezze in merito all'appartenenza, o meno, delle imprese istanti, alle singole ZFU"*.

Un ulteriore aspetto analizzato nel rapporto riguarda il livello di fruizione delle agevolazioni concesse. *"I dati hanno consentito di appurare che vi è una significativa percentuale, pari ad oltre il 30%, di imprese che non hanno usufruito, neppure in parte, delle agevolazioni concesse. Inoltre, i dati rilevano un tasso di fruizione – determinato come rapporto tra le agevolazioni complessivamente fruite e il totale delle agevolazioni concesse – ancora basso, pari a circa il 20%"*.

Tali aspetti denotano la necessità di un lungo tempo di rodaggio dell'istituto e l'opportunità di adottare accorgimenti volti ad incrementare il tasso di fruizione da parte di un maggior numero di imprese e massimizzare i benefici economici e sociali sul territorio in cui la ZFU viene istituita.

Da ultimo, va rilevato che, anche in ragione di quanto relazionato da MISE e Invitalia, una valutazione in termini di benefici e ricadute positive sull'economia delle aree interessate appare decisamente prematura.

3.3 ZES (Zone Economiche Speciali)

Per favorire la crescita economica nelle aree del Mezzogiorno è recentemente entrato in vigore un nuovo piano, cd. Decreto Sud; si tratta del DL 91/2017, convertito in legge n. 123 del 3 agosto 2017, che ha introdotto due importanti misure di incentivi alla crescita: la misura denominata "Resto al Sud" per l'imprenditoria giovanile e la Zona Economica Speciale, c.d. ZES.

La disciplina di dettaglio per l'istituzione delle ZES è contenuta nel DPCM 25 gennaio 2018 n. 12. Le ZES, diffuse all'estero da diversi anni, individuano zone del paese collegate ad una area portuale, destinatarie di importanti benefici fiscali e semplificazioni amministrative, che consentano lo sviluppo di imprese già insediate e che si insedieranno, attraendo anche investimenti esteri.

Nel mondo si contano circa 2.700 ZES; le più note si trovano in Cina e a Dubai. L'Europa ne conta circa una settantina, 14 delle quali istituite in Polonia.

I presupposti per l'istituzione di una ZES sono: l'istituzione all'interno dei confini statali, in una zona geografica chiaramente delimitata e identificata; la composizione anche con aree territoriali non direttamente adiacenti, purché abbiano un nesso economico funzionale; la necessaria inclusione di un'area portuale, collegata alla rete transeuropea dei trasporti (TEN- T), con le caratteristiche stabilite dal Regolamento (UE) n. 1315/2013 dell'11 dicembre 2013.

Secondo le intenzioni del Legislatore, i principali benefici previsti all'interno delle ZES sono agevolazioni fiscali e semplificazioni amministrative, sia per le nuove imprese che per quelle già esistenti.

Molto interessante appare l'applicazione, in relazione agli investimenti effettuati nella ZES, del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 2015, commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti. Il provvedimento destina 50 milioni di euro per il 2019, 150 milioni per il 2020 e 100 milioni per il 2021.

Il credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (credito di imposta per investimenti al Sud) è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2020 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 50 milioni di euro. La misura massima la detta la Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 nella misura del 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e il 10% per le grandi imprese situate in alcuni comuni delle regioni Abruzzo e Molise. La base su cui commisurare il credito di imposta è rappresentata dal costo complessivo sostenuto per l'acquisizione dei beni agevolabili.

Le ZES possono essere istituite **solo nelle regioni** Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (regioni a basso sviluppo ed in transizione).

Due sono le principali condizioni per il riconoscimento e la permanenza nel regime agevolativo:

- a) le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nell'area ZES per almeno (sette) anni dopo il completamento dell'investimento oggetto delle agevolazioni, pena la revoca dei benefici concessi e goduti;
- b) le imprese beneficiarie non devono essere in stato di liquidazione o di scioglimento.

Per quanto riguarda la durata della ZES la stessa non può essere inferiore a sette anni e superiore a quattordici, con possibilità di proroga fino ad un massimo di ulteriori sette anni.

Per l'istituzione delle ZES occorre uno specifico provvedimento. Si tratta di un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare su proposta del Ministro per la Coesione territoriale e il Mezzogiorno, di

concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, su proposta della regione interessata, corredata da un piano di sviluppo strategico.

In questo meccanismo, un ruolo attivo e strategico è rivestito dall'Ente regionale, il quale formula la proposta di istituzione della ZES e indica le caratteristiche dell'area identificata. Per la gestione delle aree ZES, il soggetto deputato dovrà essere un Comitato di indirizzo composto dal Presidente dell'Autorità Portuale, che lo presiede, da un rappresentante della regione e da un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Non sono previsti compensi né indennità di carica per i membri di tale Comitato. Per l'esercizio delle funzioni amministrative, il Comitato di indirizzo si avvale del Segretario Generale dell'Autorità portuale.

Il soggetto gestore deve assicurare, in particolare, gli strumenti che garantiscano la piena operatività delle aziende presenti nella ZES, l'utilizzo di servizi economici e tecnologici nell'ambito ZES e l'accesso alle prestazioni di servizi da parte di terzi. Il soggetto gestore potrà anche autorizzare la stipula di accordi o convenzioni con banche ed intermediari finanziari.

Scopo delle ZES hanno è l'attrazione di investimenti esteri o extra-regionali, attraverso incentivi, agevolazioni fiscali e deroghe normative.

L'attuale scenario normativo delle ZES potrebbe rendere l'Italia, per la logistica e per la presenza di strutture portuali e aeroportuali importanti, un polo di sicura attrattiva. L'analisi costi-benefici sembra propendere verso importanti vantaggi dettati dall'attrazione di nuove aziende creando nuovi flussi di ricchezza e nuovi indotti per le aziende già operanti. Il regime che emerge dalle norme istitutive e dalle circolari di accompagnamento sembra avere rilevanza più sotto il profilo delle semplificazioni amministrative o di accesso al credito che sul piano fiscale. Punto critico dell'attuale mancato decollo delle ZES appare essere l'assenza di una legge organica di disciplina e regolamentazione degli strumenti. Diverse situazioni di incertezza rendono l'Istituto raggiungibile con difficoltà stante anche un percorso autorizzativo complicato e lungo.

4. Prospettive di ulteriori zone franche; le competenze normative

I paragrafi che precedono, dopo un'analisi del quadro normativo di riferimento, hanno fornito una schematica ma esaustiva rassegna degli istituti di "zona franca" esistenti e pienamente applicabili e, in presenza dei requisiti richiesti e sopra esposti, proponibili alle imprese operanti nel territorio sardo.

Eventuali diversi ed ulteriori istituti e modelli di "zona franca" non sembrano al momento concretamente attuabili, se non in palese violazione dell'assetto normativo vigente, che solo il Legislatore, nazionale o regionale, può modificare.

Tuttavia, come anticipato in premessa, il presente studio, per rispondere alle numerose sollecitazioni ricevute, anche in prospettiva di un'eventuale collaborazione o dialogo con le istituzioni naturalmente

preposte alle necessarie modifiche normative sopra evidenziate, intende indagare circa la possibilità di porre in essere regimi di franchigia fiscale ulteriori rispetto a quelli già esistenti nel territorio sardo.

Tale esplorazione richiede un approccio rigoroso ed estremamente rispettoso del quadro sistemico di riferimento, cui si è in parte già fatto cenno nei primi paragrafi del presente lavoro.

In particolare, l'indagine si snoderà attraverso due profili: l'individuazione dei soggetti (comunitari, nazionali o regionali) deputati all'istituzione dei predetti regimi; ed il perimetro effettivo di operatività dei medesimi interventi, delineato da un lato dalle norme e principi che ne consentono o suggeriscono l'adozione e dall'altro dai limiti e vincoli imposti dal sistema.

4.1 La distribuzione di competenze normative sul piano sovranazionale

Per quanto attiene il primo profilo, occorre preliminarmente osservare che la premessa su cui si fonda la ricostruzione che segue è che, dal punto di vista della distribuzione di competenze normative nei vari livelli di governo, legiferare e delegiferare sono attività normative del tutto equiparabili. Introdurre nell'ordinamento norme istitutive o, al contrario, derogatorie dell'assetto ordinario, di qualsiasi livello o intensità, sotto il profilo che ci preme analizzare, sono attività analoghe. Una seria ricerca sul tema non può dunque prescindere dall'analisi dell'attuale assetto di distribuzione di competenze normative tributarie sui vari livelli, sovranazionale e nazionale e, una volta individuate le reciproche sfere di potestà d'intervento, della compatibilità delle stesse con i principi e divieti del sistema giuridico di riferimento.

In ambito sovranazionale, il ruolo della Comunità europea nella produzione delle norme in materia fiscale rileva sotto un duplice profilo: da un lato, l'Unione europea agisce in modo per così dire "attivo", attraverso l'emanazione di strumenti normativi tipici a contenuto precettivo, che, direttamente o indirettamente, condizionano la creazione di nuovi istituti e strumenti fiscali; dall'altro, svolge una funzione di contenimento rispetto all'attività legislativa degli Stati membri, mediante norme di principio vincolanti sull'intero territorio comunitario, e di vigilanza nei confronti dei Legislatori nazionali, per il rispetto dei limiti da esse posti (il cui esercizio è demandato alla Commissione europea e, in sede giurisdizionale, alla Corte di Giustizia).

Tale ultima funzione di contenimento e controllo, essendo particolarmente significativa ai fini della presente ricerca, anche in ragione delle possibili procedure di infrazione e misure sanzionatorie che ne possono discendere, sarà oggetto di uno specifico approfondimento nel prosieguo del presente lavoro.

Preliminarmente, occorre soffermarsi brevemente sul primo aspetto. In generale, come detto sopra, la distribuzione di competenze normative fra ordinamento nazionale e comunitario viene ricomposta nel senso di un riconoscimento, da parte dello Stato italiano, in forza del congiunto operare dell'art. 11 Cost. e della legge che ha dato esecuzione al Trattato CEE, di un'area di competenze esclusivamente comunitarie, in

relazione a specifiche materie, per le quali le norme comunitarie sono direttamente ed immediatamente applicabili nel territorio degli Stati membri.¹¹

L'area interessata dalla presente ricerca (la materia tributaria) ricade nella sfera di competenza concorrente. Nelle materie concorrenti, secondo le indicazioni della Costituzione europea, gli Stati membri esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria o ha deciso di cessare di esercitarla e, per tradizionale applicazione del principio di sussidiarietà¹², l'Unione interviene se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente raggiunti dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere meglio raggiunti a livello di Unione.

Anche l'art. 117, comma 1, della Costituzione italiana, nella nuova formulazione derivante dalla modifica del titolo V della Costituzione, prevede che la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni sia esercitata nel rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Emerge dunque un sistema di distribuzione di competenze in materia fiscale, nel quale (a parte lo sporadico esercizio della facoltà di armonizzazione riconosciuta dall'art. 110 TFUE nell'area dell'imposizione indiretta) prevale il criterio dell'attribuzione agli Stati membri di una competenza concorrente da esercitare ogni qual volta l'Unione non abbia esercitato la propria, nel rispetto del principio di sussidiarietà.

La preferenza accordata all'intervento nazionale deve dunque essere coordinata con i principi fondamentali comunitari, rinvenibili essenzialmente nel Trattato e nelle fonti derivate, che non possono essere violati o disattesi dalle politiche statali.

Fra i più importanti principi comunitari, quello che merita esplicita menzione nel presente lavoro, in quanto rappresenta il principale ostacolo all'istituzione di zone franche nello Stato italiano, è il divieto di aiuti di Stato di cui all'articolo 107 del Trattato, che sarà oggetto di uno specifico approfondimento nel prosieguo della trattazione.

In base a quanto detto finora, appare chiaro che, essendo la materia tributaria una materia di competenza concorrente nell'ordinamento sovranazionale, l'Italia è certamente legittimata ad introdurre "zone franche" nel territorio dello Stato, purché finalizzate a realizzare importanti obiettivi come quelli di cui all'art. 174

¹¹ La distribuzione delle competenze fra i vari livelli di governo, nella formulazione della Costituzione europea, ha ricevuto una schematizzazione precisa, che ne ha permesso la distinzione, anche grazie alla giurisprudenza comunitaria, in competenze esclusive (tassativamente individuate in un'elencazione, al cui interno si rinvia, per esempio, l'unione doganale e la politica monetaria), concorrenti o condivise (definite in via residuale e poi tramite un'elencazione esemplificativa e non esaustiva) e complementari o di sostegno (anch'esse tassativamente individuate, al fine di limitare l'incisività e la pervasività dell'Unione europea, come l'istruzione, la cultura, il turismo). Si veda, F. PIZZETTI, *Le competenze dell'Unione*, in *Una Costituzione per l'Europa. Dalla convenzione europea alla conferenza intergovernativa*, a cura di F. BASSANINI, - G. TIBERI, Bologna 2003, p. 62.

¹² Il Trattato istitutivo della Comunità europea, nell'attuale versione, stabilisce, all'art. 5, che "nei settori che non sono di sua esclusiva competenza, la Comunità interviene secondo il principio della sussidiarietà", che opera come criterio di flessibile allocazione del relativo esercizio; il principio, cioè, non fissa stabilmente la titolarità formale delle funzioni, ma vale a dislocare l'esercizio verso l'alto o verso il basso, secondo la natura e l'oggetto della questione di volta in volta esaminata. La sussidiarietà tutela dunque le prerogative nazionali in relazione a problematiche di rilevanza locale e privilegia gli interventi sovranazionali quando l'azione richieda necessiti un trattamento uniforme. Sul punto, M. CAFAGNO, *Principi e strumenti di tutela dell'ambiente*, in SCOCA-ROVERSI MONACO-CARAVITA B., *Diritto dell'ambiente*, Bologna 2005, p.299-303.

del Trattato e compatibilmente con il divieto di cui all'articolo 107 del Trattato (sul problema del coordinamento di questi due principi comunitari, si rimanda ai paragrafi successivi).

Dopo aver stabilito una sostanziale prevalenza delle competenze nazionali rispetto a quelle comunitarie (fermo restando la facoltà di intervento dell'Unione a titolo di sussidiarietà), bisogna ora focalizzare l'attenzione sull'ordinamento interno e analizzare la distribuzione delle competenze fra i vari livelli di governo previsti dalla nostra carta costituzionale.

4.2 (segue) ... e sul piano nazionale

L'assetto delineato dalla legge di riforma costituzionale n. 3/2001¹³ attribuisce allo Stato una competenza esclusiva in materia di "Sistema tributario e contabile dello Stato e perequazione delle risorse finanziarie" ed alle regioni una competenza normativa concorrente nell' "armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", ed una competenza esclusiva residuale in relazione a tributi "propri".

La corretta interpretazione di tale norma richiede la lettura congiunta con l'art. 119 Cost., che dispone, per i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni, autonomia finanziaria di entrata e di spesa, potestà di istituzione di tributi "propri" (in armonia con la Costituzione ed i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario) e la disponibilità di una compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

Dal combinato disposto delle due norme costituzionali, secondo l'interpretazione più volte fornita dalla Corte costituzionale¹⁴, che, in assenza di chiari parametri normativi, ha tracciato con precisione ed esaustività l'effettiva autonomia normativa delle regioni in materia tributaria derivante dal nuovo schema di riparto di competenze, discende quanto segue.

Le regioni a statuto ordinario, nell'emanazione di leggi istitutive o modificative di "tributi propri derivati", devono rispettare gli specifici principi di coordinamento della finanza pubblica statuiti con apposita legge-quadro nazionale e, nell'istituzione e/o modificazione dei "tributi propri non derivati", i principi incardinati nel sistema.

I "tributi propri derivati", secondo la Corte, sono quelli istituiti con legge statale (come l'Irap o l'Imposta di soggiorno), pur se denominati "regionali", riscossi nel territorio dell'ente ed il cui gettito è attribuito all'ente stesso. Tali tributi non sono qualificabili come "tributi propri" in senso stretto e non possono essere modificati con legge regionale, a prescindere dal radicamento del presupposto nel territorio dell'ente o dalla

¹³ La revisione costituzionale operata con l. cost. 3/2001 non è il frutto di una scelta contestuale, ma il risultato di un lungo e travagliato processo che, nell'arco di oltre cinquanta anni, ha finito per sovrapporre modelli diversi, ispirati da esperienze ed istanze diverse, che ha delineato un assetto per così dire ibrido, né regionale, né federale. Così, R. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa* (rivista telematica), n. 3/2005.

¹⁴ Si vedano, per esempio, le sentenze Corte Cost. nn. 37/2004 e 102/2008.

devoluzione del gettito nelle relative casse, se non entro i confini indicati dai principi di coordinamento della finanza pubblica, stabiliti con apposita legge statale.

Invece, i "tributi propri" non derivati, come chiaramente delineato dalle sentenze Cost. nn. 37/2004 e 102/2008, sono quelli aventi presupposti diversi dagli esistenti tributi statali, rispetto ai quali, le regioni hanno potere esclusivo di autonomia tributaria, pur in assenza di un'apposita legge quadro statale di coordinamento della finanza pubblica, purché siano rispettati la Costituzione, i principi costituzionali ed i "principi dell'ordinamento incorporati nel sistema tributario statale".

Le regioni a statuto speciale, invece, nell'esercizio delle loro potestà normative in materia sia di tributi propri sia di tributi propri derivati, debbono unicamente conformarsi ed agire nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento tributario, sul presupposto che le modifiche apportate dalla riforma del titolo V della Costituzione non debbano e non possano contrarne l'autonomia normativa, loro riconosciuta dai rispettivi Statuti, approvati anch'essi con legge costituzionale (cosiddetta clausola di miglior trattamento).

A ben vedere però, la supposta maggiore autonomia delle regioni a statuto speciale si è rivelata ".... *apparente ed illusoria, oltre che di difficoltosa gestione e fonte di sprechi*"¹⁵. Dall'esame delle vicende processuali costituzionali già menzionate, si evince infatti che i principi generali incardinati nel sistema tributario sono, in realtà, non meno stringenti e vincolanti di quelli che si designano come principi di coordinamento della finanza pubblica.¹⁶

Perciò, anche a seguito della ben nota riforma costituzionale, il sistema di ripartizione di competenze in materia tributaria rimane fortemente caratterizzato dalla prelazione accordata alla finanza statale, restando alle regioni ordinarie una competenza esclusiva circoscritta alle materie rientranti nella propria sfera normativa ed amministrativa (principio di contenenza), che non siano già state disciplinate con legge statale e con le stringenti limitazioni sopra rilevate; ed alle regioni speciali una competenza astrattamente più ampia ma fortemente limitata dai rigidi ed invalicabili principi generali dell'ordinamento tributario nazionale e sovranazionale.

Il sistema delineato dalla riforma costituzionale operata con legge 3/2001 e dalle varie e oramai numerose interpretazioni della Corte costituzionale mostra dunque un assetto orientato verso modelli federalisti, ma fortemente limitato dalla prevalenza e dal radicamento nel sistema dei principi generali dell'ordinamento statale e sovranazionale.

Le spinte regionalistiche appaiono dunque circoscritte essenzialmente alle attribuzioni "proprie" non già oggetto di disciplina statale e fortemente correlate alle funzioni demandate alle regioni e quindi ad istanze, bisogni ed esigenze locali. Da ciò discende che l'attribuzione di specifiche capacità impositive agli enti *sub*

¹⁵ Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova 2008, p. 56.

¹⁶ PICCIAREDDA F. – PEDDIS F., *Individuazione del presupposto del tributo di soggiorno, principi di sistema e principi fondamentali di coordinamento*, in FICARI V. (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009, p. 53

statali trova la propria *ratio* ed il proprio limite nel rapporto funzionale con il servizio pubblico dagli stessi prestato, secondo una connotazione tendenzialmente commutativa.

La tanto auspicata svolta federalista annunciata con la legge di riforma costituzionale è poi sfociata nell'emanazione della legge delega del 5 maggio 2009, n. 42, che reca, fin dalla sua intitolazione, l'obiettivo di dare concreta attuazione al riformato art. 119 Cost.¹⁷

Nonostante l'ambizioso proposito annunciato, la legge delega ha sostanzialmente cristallizzato la soluzione individuata dalla Corte costituzionale fin dal 2003, vanificando, di fatto, la spinta più marcatamente autonomistica mostrata nei lavori preparatori.

Per concludere, alla luce del complesso quadro sopra delineato, tenendo altresì conto della premessa già fatta circa l'equipollenza del potere legislativo e delegiferativo, si può affermare che, anche le regioni (come lo Stato), sono teoricamente legittimate ad istituire "zone franche", purché compatibili con i principi e divieti del sistema tributario nazionale e sovranazionale, rinvenibili nella Carta Costituzionale e nei trattati UE (e, solo per le regioni a statuto ordinario in riferimento ai "tributi propri derivati", nel rispetto altresì dei precetti contenuti in apposita legge-quadro nazionale).

4.3 La potestà di intervento della regione Sardegna

Per ciò che riguarda in particolare la regione Sardegna quindi, possiamo dire che la sfera di intervento normativo in materia di "zone franche" è teoricamente ampia, potendosi estendere oltre le attribuzioni proprie, fino all'ambito dei "tributi propri derivati", e dovendo soggiacere unicamente alle restrizioni poste dai principi incardinati nel sistema.

Tuttavia, come si è detto sopra e come hanno mostrato diverse vicende giurisprudenziali successive all'emanazione della legge di riforma costituzionale, tali ultime restrizioni, appaiono a ben vedere, più stringenti dei principi di coordinamento di cui alla menzionata legge delega.

A tale proposito, è doveroso rammentare il caso delle "tasse regionali sul turismo" della regione Sardegna (comunemente definite "tasse sul lusso"), introdotte dagli artt. 2, 3 e 4 della Legge regionale 11 maggio 2006, n. 4 (art. 2, "imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case", art. 3, "imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico" e art. 4, "imposta regionale sugli aeromobili e le imbarcazioni e le navi da diporto"), successivamente rivisitati dalla Legge regionale 29 maggio 2007, n. 2.

¹⁷ L'art. 1 della legge delega esprime l'ambizioso proposito di realizzare, per le regioni e gli enti locali, il graduale passaggio dal sistema di finanza derivata ad un'effettiva autonomia di entrata e di spesa e la progressiva sostituzione del criterio della spesa storica con il criterio del costo *standard*, per garantire massima responsabilizzazione, effettività e trasparenza del controllo democratico da parte degli elettori.

I successivi articoli della legge n. 42 recano disposizioni volte a stabilire, in via esclusiva, i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e l'istituzione ed il funzionamento di un corretto meccanismo di perequazione. Infatti, l'art. 7 della legge delega, al punto 1 della lett. c), stabilisce che le regioni possano, in materia di tributi propri derivati e addizionali su basi imponibili di tributi erariali, modificare le aliquote o introdurre detrazioni esenzioni e deduzioni, nei limiti espressamente fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria.

I prelievi di cui sopra erano stati istituiti sul presupposto che si trattasse di “tributi turistici”, quindi “tributi propri in senso stretto”, nell’accezione sopra esposta, e soprattutto in ragione del fatto che, in base all’art. 8, lett. h) dello Statuto speciale della Sardegna (Legge cost. 26 febbraio 1948, n. 3), le entrate della regione sono costituite anche da “imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri” che la regione ha la facoltà di istituire con legge, in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato.

La norma di cui sopra attribuisce direttamente ed immediatamente alla regione Sardegna il potere di istituire tributi propri, come le imposte e tasse sul turismo, ma condiziona tale potere al rispetto dei canoni e principi del sistema tributario statale, come quelli contenuti negli artt. 2, 3, 23 e 53 Cost. Lo schema di adozione ed applicazione dei tributi propri regionali, quindi, non deve essere tale da violare il principio di uguaglianza (particolarmente quello di uguaglianza sostanziale di cui al secondo comma dell’art. 3 Cost.), di capacità contributiva o il divieto di doppia imposizione (tale ultimo divieto, che unanimemente in dottrina è considerato un naturale corollario del principio di capacità contributiva, mira ad evitare che l’imposizione regionale produca l’effetto di duplicare l’imposizione in capo al medesimo soggetto in relazione a presupposti già colpiti dallo Stato).

In ossequio ai principi sopra esposti, la Corte costituzionale, investita della questione, con la sentenza n. 102 del 4 febbraio 2008, ha dichiarato l’incostituzionalità degli artt. 2 e 3 della Legge 4/2006¹⁸ e con ordinanza n. 103, per la prima volta nella storia del sistema italiano, ha operato rinvio alla Corte di Giustizia ex art. 267 TFUE, per una disamina pregiudiziale della compatibilità dell’art. 4 della Legge 4/2006 con l’art. 107 del Trattato.

La Corte di Giustizia, con sentenza CGUE, sez. Grande, del 17/11/2009, n. C-169/08, nel dichiarare l’illegittimità dell’imposta sarda sugli aeromobili e sulle unità da diporto, in quanto aiuto ai sensi dell’art. 107, n. 1, TFUE, nei confronti delle imprese esercenti attività e fiscalmente domiciliate all’interno della regione, ha esplicitamente rilevato che né la finalità di tutela ambientale né l’insularità possono essere ragioni valide a giustificare la limitazione della libertà di prestazione di servizi, ammissibile solo per motivi di ordine, sicurezza o sanità pubblica; la Corte ha altresì rilevato che il significativo vantaggio fiscale per le imprese sarde era tale da alterare la libera concorrenza, configurandosi come un aiuto di Stato.¹⁹

In base a quanto sopra esposto, è chiaro che anche l’attività della regione Sardegna volta ad introdurre esenzioni, zone franche (nel senso lato del termine finora utilizzato), agevolazioni fiscali ecc., deve necessariamente valutare, caso per caso, il rispetto dei paradigmi incardinati nel sistema tributario nazionale (uguaglianza, capacità contributiva, ecc.) e sovranazionale (divieto di discriminazione e di aiuti di Stato, rispettivamente ex artt. 18 e 107 Trattato).

¹⁸ L’art. 2 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. e della normativa statale sulle plusvalenze, accentuata dal rilievo che la norma realizza un’ingiustificata discriminazione fra soggetti aventi residenza anagrafica all’estero e soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna con residenza anagrafica in Italia; l’art. 3 in quanto la norma introduce un’imposta patrimoniale sui fabbricati ubicati nella fascia costiera e non adibiti ad abitazione principale, che non si applica alla generalità dei possessori di tali immobili e pertanto genera ingiustificate disparità di trattamento.

¹⁹ Per approfondimenti, si veda R. ALFANO, *Imposta sarda sugli aeromobili: Corte di Giustizia, tributi regionali e vincoli dell’unione europea*, in *Innovazioneediritto.com.*, in Archivio n. 1004.

Posto che l'analisi di compatibilità va fatta caso per caso, in relazione allo specifico schema ricostruttivo che il Legislatore sardo abbia deciso di adottare, in linea generale e semplificando al massimo, si può affermare che, per quanto concerne i postulati nazionali, la misura non deve realizzare disuguaglianze sostanziali (i regimi esentativi e differenziati possono essere giustificati dalla presenza di inique disuguaglianze di partenza e mirare alla relativa eliminazione od attenuazione); e che, in riferimento ai paradigmi comunitari, l'intervento non deve introdurre trattamenti discriminatori o configurarsi come un aiuto di Stato.

In tutti gli ordinamenti europei, il principio di non discriminazione si è affermato come corollario di quello di uguaglianza (rinvenibile nella Costituzione italiana agli artt. 53 e 3), da cui discende il divieto di applicare un trattamento fiscale uguale a fattispecie obbiettivamente differenti e diverso a situazioni oggettivamente e soggettivamente simili²⁰.

Nell'ordinamento comunitario, il principio generale di uguaglianza e non discriminazione è postulato nell'art. 18 del Trattato, che, al comma 1, stabilisce che è vietata ogni discriminazione in base alla nazionalità.²¹ E' chiaro però che il superamento della prova di costituzionalità dell'intervento regionale in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. dovrebbe costituire una garanzia del rispetto dell'art. 18 del Trattato, essendo i presupposti e la *ratio* delle norme menzionate del tutto simili.

5. La compatibilità con il divieto di aiuti di Stato

Occorre adesso concentrarsi sul principio che rappresenta sicuramente il principale ostacolo all'istituzione di zone franche in Sardegna, contenuto nell'art. 107 del Trattato.

Il "divieto di aiuti di Stato" di cui all'art. 107 del Trattato si inserisce nel quadro delle norme per la realizzazione di "*un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*", ai sensi dell'art. 3, lett. g) del Trattato.

Fra le regole per la tutela della concorrenza nel mercato europeo, devono essere annoverate, oltre alla norma che vieta gli aiuti di Stato, anche quelle rivolte specificamente alle imprese, che impediscono gli abusi di posizione dominante e le concentrazioni.

Il divieto di aiuti di Stato è invece unicamente riferibile al Legislatore dello Stato membro (nazionale o regionale), che non può concedere aiuti che avvantaggino indebitamente talune imprese o talune produzioni rispetto alle concorrenti.

²⁰ La Corte costituzionale italiana ha precisato che l'individuazione di situazioni identiche o, al contrario, diverse, è demandata unicamente al Legislatore, fermo restando che le iniziative legislative sono pur sempre suscettibili di declaratoria di illegittimità, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. La corte ha altresì precisato che il giudizio sull'eguaglianza deve, in ultima istanza, appellarsi al criterio di ragionevolezza e ai canoni di razionalità sistematica (coerenza), efficienza strumentale (congruenza, proporzionalità, ecc.) e giustizia-equità.

²¹ Tale articolo ha una portata residuale, trovando applicazione solo quando non vi sia uno specifico divieto di discriminazione nelle singole aree di codificazione (a titolo esemplificativo, si pensi all'art. 110, che si riferisce più specificamente alle discriminazioni a svantaggio dei prodotti esteri rispetto a quelli nazionali, giustificabili solo in ragione, appunto, della diversità dei prodotti).

L'art. 107, paragrafo 1, del TFUE, sancisce l'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune. La nozione di aiuto di Stato comprende ogni vantaggio economicamente apprezzabile attribuito attraverso un intervento pubblico, senza una contropartita o la sopportazione di un onere, sotto forma di sovvenzioni, sgravi o qualsiasi misura economicamente vantaggiosa, che risulti idonea ad alterare le condizioni della concorrenza.

Affinché l'aiuto sia incompatibile con il mercato comune, ai sensi dell'art. 107, deve rispondere cumulativamente agli specifici criteri sotto elencati.

L'aiuto deve conferire un vero e proprio vantaggio all'impresa beneficiaria, tale da falsare (o minacciare di falsare) la concorrenza e incidere sugli scambi degli Stati membri (anche qualora le imprese beneficiarie svolgano attività solo nel mercato domestico, trovandosi comunque avvantaggiate rispetto a quelle estere operanti nel medesimo mercato); l'aiuto deve essere inoltre selettivo e specifico, cioè favorire soltanto talune imprese o talune produzioni.

Il beneficiario deve essere un'impresa o ente pubblico o privato che eserciti un'attività economicamente rilevante (sono quindi esclusi gli enti che esercitino attività non economiche, come gli enti di ricerca, le Università, le scuole di formazione).

L'aiuto deve avere un'origine statale, deve cioè essere ascrivibile allo Stato o ad un ente pubblico o privato sottoposto a controllo statale (per esempio, le regioni).

La misura deve infine falsare o minacciare di falsare la concorrenza, procurando un indebito vantaggio a favore di un'impresa, rafforzando la sua posizione rispetto alle altre concorrenti, e incidere negli scambi fra gli Stati membri. A tale proposito, va rilevato che aiuti particolarmente esigui verso imprese che non svolgono attività transfrontaliere sono comunemente esclusi dalla sfera di cui all'art. 107, in applicazione della regola del *de minimis praetor non curat* (che esonera dal divieto gli aiuti insignificanti concessi a imprese con una posizione debole sul mercato).

Per quanto riguarda, in particolare, la selettività (il criterio sicuramente più complesso fra quelli sopra indicati), l'aiuto deve falsare la concorrenza all'interno di uno Stato membro e favorire solo talune imprese o talune produzioni. Al contrario, le misure cosiddette generali, che favoriscono l'intera economia di uno Stato, non rientrano nel controllo comunitario degli aiuti di Stato, pur potendo teoricamente falsare la concorrenza a livello comunitario.

A tale proposito, va quindi subito rilevato che l'istituzione di un'ipotetica "zona franca integrale" per la Sardegna, configurandosi come misura generale, non dovrebbe essere qualificata come aiuto di Stato, pur assumendo sicuramente rilevanza rispetto ad ulteriori e diversi principi, di cui si dirà oltre, fra cui i principi di armonizzazione di cui agli artt. 114-117 TFUE.

La maggiore attenzione rivolta dalle Istituzioni comunitarie agli aiuti selettivi rispetto a quelli generali risiede nel fatto che i primi sono sicuramente più idonei a generare distorsioni della concorrenza rispetto ai secondi. La distinzione peraltro non è sempre facile, giacché, quando la misura è rivolta ad una molteplicità di soggetti passivi, finisce per avvicinarsi sensibilmente al concetto di misura generale.

Inoltre, in alcuni casi, pur presentando un carattere selettivo, le misure non sono propriamente selettive, se tale loro carattere è in qualche modo giustificato o giustificabile dalla natura o dall'economia del sistema e anche dalla "causa" della misura (si pensi al regime Iva agevolato delle piccole e medie imprese). La giustificazione della natura o della struttura del sistema costituisce un onere a carico dello Stato interessato, che dovrà dimostrare che la misura potenzialmente selettiva persegue un obiettivo legittimo e coerente con il proprio sistema impositivo.

Infine, la selettività è regionale quando uno Stato membro decida l'introduzione di specifiche misure a favore degli operatori situati in una determinata regione o area geografica. Nel caso in cui però la misura derivi dall'esercizio della piena e legittima autonomia tributaria regionale, più complessa appare l'applicazione dell'art. 107. Anche in questo caso, la disamina va fatta caso per caso.

Il divieto posto dall'art. 107 del Trattato è tuttavia derogato per sua stessa previsione nei casi di aiuti a carattere sociale concessi a particolari consumatori, aiuti forniti per calamità naturali o eventi eccezionali (comma 2) e può essere derogato per favorire lo sviluppo economico di regioni con tenore di vita anormalmente basso o con gravi forme di sottoccupazione, per la realizzazione di un importante progetto europeo, lo sviluppo di particolari aree o attività, per promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio o in altri casi determinati con decisione del Consiglio (comma 3).

Gli aiuti di cui al comma 2, pur essendo compatibili *de jure* e non essendo sottoposti al giudizio della Commissione, devono comunque essere notificati. La Commissione tuttavia non gode di alcun potere discrezionale in ordine alla valutazione di compatibilità.²²

Gli aiuti di cui al paragrafo 3 invece sono soggetti alla severa disamina della Commissione, che nell'esercizio di un ampio potere valutativo, fa considerazioni di carattere economico e sociale nel contesto comunitario, che dovranno comunque essere debitamente motivate ai sensi dell'art. 296 TFUE.

Gli aiuti concessi a regioni con tenore di vita anormalmente basso (lett. a), comma 3) si giustificano in ragione del principio di solidarietà comunitaria (rinvenibile in diversi articoli del Trattato), nel rispetto del principio di proporzionalità (principio che prescrive l'adeguatezza dei mezzi impiegati per la realizzazione dello scopo desiderato) e sono destinati a regioni o sub-regioni che versino in condizioni economicamente svantaggiate, ultra periferiche, scarsamente popolate o con altre caratteristiche strutturali che rendono gli interventi ammissibili, purché proporzionati nella durata e nell'entità. L'istituzione delle ZFU di cui al paragrafo 3.2 ha trovato la propria giustificazione in questo punto.

Gli aiuti destinati alla realizzazione di un importante progetto europeo (lett. b), comma 3) sono piuttosto circoscritti, in quanto riferibili a progetti transnazionali europei sostenuti da diversi Stati membri. L'interesse

²² La Commissione europea è l'organo deputato in via esclusiva alla disamina degli aiuti esistenti. Il controllo viene esercitato mediante un monitoraggio praticamente permanente o su impulso derivante da specifiche segnalazioni da parte dei soggetti che ritengono di essere stati ingiustamente penalizzati.

L'ammissibilità e la compatibilità dell'aiuto con l'art. 87 del Trattato è valutata caso per caso, ponendo particolare enfasi, nella disamina, sulla limitazione nel tempo della deroga e sull'effettivo perseguimento di obiettivi previsti dal secondo e terzo comma del predetto articolo del Trattato.

comune e comunitario deve essere dimostrato in maniera concreta; per esempio, mediante la dimostrazione che il progetto determinerà un significativo progresso in ambiti di ricerca comunitaria o nella realizzazione di obiettivi comunitari specifici.

Gli aiuti destinati a particolari regioni o attività (lett. c), comma 3) possono perseguire obiettivi orizzontali, di ricerca e sviluppo, di tutela dell'ambiente e salvataggio e ristrutturazione di imprese o settori in difficoltà.

Gli aiuti per la promozione della cultura e la conservazione del patrimonio (lett. d), comma 3) solitamente vengono interpretati dalla Commissione in modo restrittivo e la deroga è consentita solo quando l'obiettivo perseguito sia chiaramente ed effettivamente di ordine culturale, come la preservazione o la diffusione della lingua, della cultura e del patrimonio di un Paese o di una regione.

L'ultima deroga ammessa, quella di cui alla lettera e) del paragrafo 3, è aperta e consente di allargare il ventaglio degli aiuti compatibili ma va condizionata alla presenza di significative condizioni sociali, economiche o regionali.

Dopo aver passato in rassegna tutte le ipotesi di deroga all'applicazione del divieto di aiuti di Stato previste dal Trattato, resta da esplorare, alla luce dei paragrafi 2 e 3 dell'art. 107 e delle specificità strutturali della regione Sardegna, fra le quali certamente un posto di rilievo occupa l'insularità, quali possibili ulteriori "zone franche", rispetto a quelle già normativamente previste, possono essere istituite ed attuate nell'Isola dal Legislatore sardo o nazionale.

6. L'insularità della Sardegna come criterio di deroga al divieto di cui all'art. 107 del Trattato UE

Secondo un'interpretazione sistematica della Costituzione comunitaria, la rassegna di deroghe al divieto di aiuti di Stato sopra esposta non costituisce un'elencazione e tassativa (peraltro, la formula di chiusura di cui alla lettera e) ne attesta la flessibilità del perimetro) e dovrebbe quindi poter essere integrata da ulteriori ipotesi di aiuti compatibili, da sottoporre di volta in volta alla disamina della Commissione.

Infatti, è possibile individuare ulteriori criteri di svantaggio, oltre a quelli espressamente previsti dai paragrafi 2 e 3, idonei a configurare l'aiuto come misura compensativa, piuttosto che distorsiva, della concorrenza già distorta e falsata in partenza da situazioni di svantaggio strutturale, come la presenza di fattori geografici o geomorfologici avversi, le endemiche carenze infrastrutturali, o, ancora, l'insularità.

L'insularità, in particolare, ha assunto nel corso degli anni il valore di autonomo parametro espressivo di situazioni di svantaggio e disparità rispetto alle regioni "continentali", trovando esplicita codificazione nell'attuale art. 174 del Trattato, in virtù del cui secondo comma, *"L'Unione mira, ... a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni, e il ritardo delle regioni meno favorite o insulari, comprese le zone rurali"*.

Il criterio dell'insularità è peraltro fondamentale in sede di programmazione dei fondi strutturali dell'Unione europea.

Nell'ambito dell'applicazione dell'art. 107, esso può assumere particolare significato, laddove implichi maggiori costi dei trasporti e maggiori difficoltà nell'approvvigionamento di risorse strategiche o

fondamentali (come l'acqua o l'energia), in territori già caratterizzati da gravi carenze infrastrutturali, un'endemica crisi economica e occupazionale, un PIL *pro capite* al di sotto della media europea, difficoltà nella gestione di servizi di base (come i rifiuti), fenomeni di emigrazione dei cervelli locali, problematiche ambientali connesse a particolari condizioni climatiche, come la siccità o la desertificazione.

Si pone tuttavia il problema se l'insularità possa comportare una condizione di svantaggio strutturale tale da consentire sempre una deroga all'art. 107, par. 3, lett. a), a prescindere da altre criticità che rivelino un tenore di vita anormalmente basso.

L'attuale formulazione dell'art. 174 TFUE attribuisce certamente all'insularità valenza di ostacolo determinante alla coesione economico-sociale della UE²³. Resta dubbia l'automatica connessione con l'art. 107, par. 3, lett. a), che, a ben vedere, contiene uno specifico riferimento alle sole regioni di cui all'art. 349 TFUE, in quanto isole di piccole dimensioni poste in posizione ultraperiferica e certamente penalizzate da ulteriori fattori demografici, economici e climatici²⁴. La Sardegna e la Sicilia, invece, probabilmente in ragione della collocazione molto prossima all'Italia e delle dimensioni, che non consentono una valutazione omogenea del tenore di vita sul territorio, non vengono espressamente contemplate.

Alla luce di quanto sopra, una zona franca integrale diffusa sull'intero territorio della Sardegna e applicata ai principali tributi statali, non pare facilmente ipotizzabile. Le discrete dimensioni dell'Isola e una certa disomogeneità delle aree al suo interno ne renderebbero difficoltosa la qualificazione come "misura selettiva", comportando invece verosimilmente la configurazione di "misura generale" e meramente geografica, quindi esclusa dalla sfera di operatività dell'art. 107 e dalla disamina della Commissione europea.²⁵

In diverse occasioni, la Commissione ha infatti chiarito che le misure di politica economica, fiscale e sociale aventi portata generale, anche se suscettibili di procurare un vantaggio concorrenziale alle imprese del Paese

²³ Essendo stata definitivamente superata l'antica *querelle* interpretativa che le diverse traduzioni della norma avevano precedentemente generato; mentre la versione italiana riconosceva alle regioni insulari una condizione di sfavore e ritardo, la versione francese e altre dell'UE necessitavano che gli svantaggi derivanti dall'insularità venissero effettivamente dimostrati. Con la dichiarazione n. 30 alleata al Trattato di Nizza si è definitivamente affermato che l'insularità costituisce un fattore pregiudizievole di per sé.

²⁴ L'art. 349 TFUE accorda trattamenti privilegiati in materia di politiche doganali, commerciali e fiscali, nella fornitura di materie prime e beni di consumo primari, in tema di aiuti di Stato, zone franche e accesso a fondi strutturali ed ai programmi orizzontali dell'Unione, alle seguenti regioni ultraperiferiche: Guadalupa, Guyana francese, Martinica, Riunione, Saint Barthélemy, Saint martin, Azzorre, Madera e isole Canarie.

²⁵ In diverse occasioni, la Commissione europea ha rilevato che l'insularità, da sola, non pare sufficiente per invocare l'adozione del radicale strumento della zona franca integrale su intere regioni. In questo senso, si veda la già citata sentenza CGUE, sez. Grande, del 17/11/2009, n. C-169/08. Altre volte (si veda, per esempio, la Decisione n. 91/389/CEE, sull'intervento straordinario per il Mezzogiorno, al punto IV, 4, pag. 40), ha invece osservato che "...gli aiuti regionali possono essere considerati non contrari con l'interesse europeo, quando è possibile dimostrare che la regione assistita incontra difficoltà sufficientemente gravi rispetto alla media comunitaria e che, senza l'aiuto, le forze di mercato non sarebbero in grado di eliminare tali difficoltà e che l'aiuto non provoca distorsioni indebite della concorrenza in particolari settori". Nel senso di una parziale apertura verso tale possibilità, si veda A. BERLINGUER, in *Porti, retroporti, e zone economiche speciali*, Torino 2018.

o della regione che le adotta, non rientrano nel campo di applicazione delle regole della concorrenza e del divieto di aiuti di Stato ma rilevano in riferimento ad ulteriori principi del Trattato.²⁶

In ambito nazionale invece, siffatto intervento certamente travalicherebbe i confini dell'autonomia tributaria della regione Sardegna, circoscritta dagli artt. 117 e 119 Cost. ai tributi propri in senso stretto e derivati, e sarebbe pertanto soggetto al sindacato della Corte costituzionale italiana per violazione delle norme menzionate, oltretutto degli artt. 3 e 53 Cost.

Il campo di esplorazione deve quindi spostarsi verso ulteriori e diverse forme di "aiuti selettivi", tollerabili in quanto compensativi dei costi aggiuntivi derivanti dall'ubicazione in zone insulari e possibilmente giustificabili anche in ragione delle deroghe espressamente previste dall'art. 107 TFUE.

Dovendo gli aiuti essere proporzionati agli obiettivi perseguiti, limitati e decrescenti nel tempo, è più facile che si configurino come i ben noti aiuti all'occupazione o agli investimenti delle PMI, sotto forma di sgravi fiscali o contributivi.

Tuttavia, non possono essere aprioristicamente escluse anche forme di esenzione totale o parziale dalle imposte dirette o indirette, a favore di specifiche micro regioni, o particolari settori imprenditoriale ubicati in regioni periferiche o insulari, purché istituite nell'ambito del coordinamento con la finanza pubblica nel caso involvano tributi statali.

Possano quindi essere valutate "zone franche selettive" o "zone d'impresa", ulteriori rispetto alle "zone franche urbane", che, come rilevato sopra nel paragrafo 3.2, si configurano come zone franche geografiche e si giustificano in ragione del tenore di vita anormalmente basso in alcuni casi (lett. a) del terzo comma dell'art. 107), e nella presenza di calamità naturali in altri (secondo comma dell'art. 107).

Le "zone d'impresa" qui ipotizzate potrebbero essere settoriali, ed interessare, ai sensi della lett. c) del terzo comma dell'art. 107, categorie di imprese in particolare difficoltà o che necessitano operazioni di salvataggio e ristrutturazione.

Meritevole di considerazione in questo senso appare, per esempio, il comparto lapideo. Le imprese del marmo e del granito sarde da anni subiscono la forte concorrenza di Paesi esteri che immettono sul mercato prodotti a costi inferiori. Il settore, già fortemente penalizzato dal *gap* infrastrutturale dell'Isola²⁷, sembra adesso ancor più danneggiato dall'emergenza covid-19, che ha drasticamente sospeso i lavori ed i trasporti (provocando addirittura il blocco di ingenti forniture già commissionate da Paesi extra UE). In tale ipotesi, la misura potrebbe essere considerata compatibile con il divieto di cui all'art. 107, in virtù del combinato disposto della lettera c), terzo comma (aiuti settoriali) con il secondo comma (calamità naturali) ed in

²⁶ L'unico strumento comunitario attualmente idoneo a livellare le differenze riscontrabili fra i vari ordinamenti fiscali dell'Unione europea, è rappresentato dal consolidamento del processo di armonizzazione fiscale delle imposte indirette di cui all'art. 93 e dal riavvicinamento delle legislazioni in materia di imposte dirette di cui all'art. 94.

²⁷ Si pensi in particolare al distretto del marmo di Orosei, che sconta gravi diseconomie derivanti dall'ubicazione e dalla precarietà del sistema delle strade ed al settore del granito di Buddusò, Calangianus e Tempio Pausania.

considerazione della circostanza che l'emergenza calamitosa ha inciso ulteriormente sui disagi endemici derivanti dall'insularità (art. 174).

Le stesse considerazioni valgono per il distretto del sughero gallurese, che, subendo da anni la concorrenza delle multinazionali spagnole e portoghesi, ha considerevolmente ridotto l'attività di trasformazione, limitando la propria operatività alla fornitura di materia prima, proprio alle imprese estere concorrenti. Per tale settore, è stata avanzata recentemente la proposta di inclusione nella ZES del porto di Olbia, che verrebbe quindi ampliata ed estesa fino a ricomprendervi le aree interne di produzione del sughero; tuttavia, si può tranquillamente ipotizzare, anche in questo caso, una zona franca settoriale, sui medesimi presupposti giuridici visti sopra per il settore lapideo, in quanto comparto in grave sofferenza (lett. c, terzo comma art. 107), fortemente condizionato dagli svantaggi infrastrutturali connessi con l'insularità (art. 174), ulteriormente aggravati dall'emergenza covid-19 (secondo comma art. 107).

In riferimento alle due fattispecie da ultimo ipotizzate, va ribadito che resta il problema del coordinamento con la finanza statale. E' chiaro infatti che, se gli interventi hanno ad oggetto tributi statali, non possono che essere realizzati con legge nazionale, potenzialmente soggetta al sindacato della Corte costituzionale; se l'intervento invece ha ad oggetto tributi locali propri o propri derivati (come l'Irap), per quanto detto sopra, potrà essere realizzato dalla regione Sardegna, nell'esercizio della propria autonomia tributaria.

Una riflessione analoga può essere fatta per il comparto turistico, all'interno del quale particolare considerazione merita il settore alberghiero, in ragione delle importanti ricadute occupazionali sul territorio sardo. A riguardo, va rilevato che, in passato e in diverse occasioni, la Commissione UE ha manifestato la volontà di predisporre progetti pilota relativi alla riduzione dell'Iva in settori a grande intensità di manodopera, come quello alberghiero, proprio con la finalità di incentivare e potenziare l'occupazione. Se a tale importante e strategica variabile, si aggiunge la drammatica incidenza che il fattore covid-19 avrà sui trasporti dei turisti da e per l'isola, aggravando ulteriormente i disagi connessi con l'insularità, la proposta di riduzione dell'Iva di qualche punto percentuale sulle prestazioni alberghiere appare ragionevole e adeguata.

Dall'analisi che precede, è evidente che il tema dell'insularità merita un adeguato approfondimento, in quanto idoneo a stimolare concrete ed efficaci azioni politiche e normative. Le regioni insulari soffrono di svantaggi strutturali naturali e permanenti, che si traducono in *gap* di mercato, diseconomie di scala e veri e propri costi di cittadinanza. E tali svantaggi devono evidentemente trovare, oltre che riconoscimento giuridico generale (realizzato attraverso la formulazione dell'art. 174 del Trattato), anche concreta valorizzazione nell'adozione di specifici strumenti normativi.

7. Considerazioni conclusive

La ricerca svolta sopra ha dapprima analizzato gli istituti di "zone franche" già esistenti nel sistema di riferimento e perfettamente attuabili nei rispettivi ambiti di applicazione e, in un secondo momento, conformemente agli intendimenti iniziali del gruppo di lavoro, alla luce dell'intero quadro giuridico nazionale

e sovranazionale, ha esplorato alcune possibili aree di intervento del Legislatore sardo e nazionale per la creazione di nuovi modelli di "zona franca", idonei a promuovere processi di crescita dell'economia isolana.

Nella parte finale del lavoro, si è dato particolare rilievo al carattere dell'insularità, come fattore altamente significativo ai fini del riconoscimento di compatibilità di alcune ipotetiche e sperimentali "zone franche settoriali", come variabile che ha trovato esplicito riconoscimento giuridico nell'art. 174 del Trattato e tema di grande attualità nei tavoli politici sardi. La casistica sopra delineata è solo esemplificativa ma nulla osta a che vengano studiate ulteriori applicazioni di tale principio.

Va rilevato però che le sperimentazioni di "zone franche sarde non integrali" o "zone franche settoriali" possono anche riguardare fattispecie diverse, non necessariamente interessate dall'art. 174.

Il variegato e meraviglioso territorio sardo, pur denso di criticità, accentuate dal carattere dell'insularità, è altresì ricco di rare risorse naturalistico-paesaggistiche e di un caratteristico e suggestivo patrimonio artistico-culturale. Tale irripetibile contesto offre quindi al Legislatore sardo diverse interessanti opportunità di valorizzare queste specificità, attraverso la previsione di "micro zone franche" o "zone di libero scambio", che potrebbero trovare la propria legittimazione giuridica nella promozione della cultura e nella conservazione del patrimonio di talune micro aree (lettera d) oppure ancora essere finalizzate alla realizzazione di importanti progetti di interesse europeo (lettera b), paragrafo 3 dell'art. 107).

Solo a titolo esemplificativo, si può quindi ipotizzare la creazione di un "distretto culturale" del Nuorese, che, oltre ad attrarre finanziamenti pubblici, consenta la costituzione di un'area di esenzione d'imposta (o parziale esenzione), per tutte le imprese coinvolte nel comparto della produzione, promozione e valorizzazione della cultura di quell'area, sul presupposto che, senza nulla togliere alla ricchezza culturale di tutta l'Isola, il distretto del Nuorese è stato per decenni un eccezionale laboratorio di creazione artistico-letteraria, che scrittori del calibro di Grazia Deledda e Salvatore Satta, artisti come Antonio Ballero, Francesco Ciusa e Costantino Nivola, giuristi come Sebastiano Satta, hanno contribuito a far appellare come l' "Atene sarda".

Ancora, si può immaginare di attrarre in Sardegna, verosimilmente in Gallura, eventi sportivi di particolare impatto mondiale e quindi di grande interesse comune europeo, annoverabili nell'ambito dei progetti di cui alla lettera b), terzo comma dell'art. 107. Per esempio, una manifestazione velica di risalto mondiale (come la Coppa America) comporterebbe l'implementazione e l'adeguamento di tutte le strutture di supporto (portuali e non) e coinvolgerebbe una miriade di imprese (del settore nautico e non solo), direttamente ed indirettamente coinvolte nell'indotto dell'evento, che ben potrebbero beneficiare del regime di franchigia.²⁸

Oppure, sempre nell'ambito dei grandi progetti di interesse europeo di cui alla lettera b), si può valutare di far ricadere progetti di carattere medico-scientifico, anche connessi alla realizzazione di importanti strutture ospedaliere, con eventuali ricadute in termini di esenzioni d'imposta per le imprese coinvolte, purché connotati dai caratteri dell'innovatività della ricerca e dall'interesse comunitario rivestito dalla stessa.

²⁸ In occasione della Coppa America a Valencia (2004-2007), il cosiddetto pacchetto Valencia prevedeva esenzioni totali e parziali in materia di contributi previdenziali, imposte dirette, ritenute fiscali e Iva, per una vasta platea di soggetti interessati dall'evento.

Le fattispecie sopra delineate sono solo esempi di un'ampia casistica di interventi ipotizzabili ai sensi dei paragrafi 2 e 3 dell'art. 107 del Trattato.

La presente ricerca, senza pretesa di esaustività e ovviamente senza alcuna garanzia o certezza in ordine al superamento della disamina della Commissione europea e della Corte costituzionale italiana, ha messo in luce che alcuni modelli di "zona franca", ulteriori rispetto alle "zone franche urbane" ed alle ZES già esistenti, possono essere pensati e studiati dal Legislatore sardo e nazionale.

In particolare, è bene ribadirlo, l'intervento va studiato in sede di coordinamento con la finanza pubblica qualora abbia ad oggetto tributi statali; e nell'ambito dell'esercizio dell'autonomia normativa sarda qualora sia invece circoscritto a tributi propri derivati e non derivati.

E' chiaro però che solo un rigoroso e propedeutico studio scientifico ed un'attenta ricostruzione degli schemi esentativi può salvare dal sindacato di incompatibilità europea ed incostituzionalità italiana.

Alla luce della presente ricerca, la scrivente Commissione ritiene quindi che, con tutte le cautele evidenziate nella parte centrale del lavoro, il territorio sardo possa offrire alcune interessanti opportunità di sperimentazione delle "zone franche settoriali", che meriterebbero una seria riflessione, in quanto direttamente orientate ad abbattere la pressione fiscale ed indirettamente finalizzate a rivitalizzare l'economia locale e rendere l'Isola attrattiva per gli investitori esteri.