

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA
IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXVI

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

LE ZONE FRANCHE URBANE:
MERCATO EUROPEO E ORDINAMENTI TRIBUTARI

Presentata da: Dott. Paolo Barabino

Direttore Dottorato

Ch.mo Prof. Adriano Di Pietro

Relatore

Ch.mo Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale: anno 2015

INDICE

CAPITOLO 1

**LE ZONE FRANCHE COME REGIME FISCALE NAZIONALE
TERRITORIALE.** p. 11

**1. Considerazioni introduttive sulle criticità delle Zone Franche Urbane
all'interno del Diritto tributario europeo.**

**1.1. Le condizioni di legittimità comunitaria della deroga
territoriale e le conseguenze sulla compatibilità costituzionale
interna.**

**1.2. Il tentativo di fornire una lettura innovativa delle Zone
Franche Urbane: da strumento di politica fiscale dello Stato
membro a misura di carattere sistemico.**

**1.3. Quali percorsi applicativi sono potenzialmente a disposizione
delle autonomie regionali: rapporti tra federalismo fiscale e
Ordinamento europeo.**

**2. Forme di “franchigia” territoriale con differenti finalità: Zone
Franche Doganali, Zone Franche Urbane, *Free Zones, Zones Franches
Urbaines, Special Economic Zones.***

**2.1. Quali modulazioni all'interno della Unione Europea, tra
profili territoriali e autorizzatori.**

2.2. Nei Paesi *extra* UE quali strumenti di competizione: esistono limiti alla legislazione statale sulla base degli accordi internazionali?

2.2.1. Le *Free Zones* del Kazakistan, della Costa Rica, della Cina, quali esempi efficienti di “franchigia” territoriale, tra analisi economiche e profili funzionali.

CAPITOLO 2

ALLA RICERCA DI UNA DEFINIZIONE DI ZONA FRANCA URBANA: ANALISI E RICOSTRUZIONE DEI PROFILI TERRITORIALI, SOGGETTIVI E OGGETTIVI TRA NORME COMUNITARIE E DI ATTUAZIONE INTERNA. p. 37

1. Il profilo territoriale delle Zone Franche Urbane: come delimitare le aree franche nel rispetto del principio di non discriminazione.

1.1. Criticità sullo “snaturamento” o sull’ampliamento attuato con le Zone Franche Urbane in Italia con riferimento al presupposto territoriale: dai quartieri, alle province, alle isole minori.

1.2. Il profilo territoriale delle Zone Franche Urbane e la politica urbana comunitaria.

1.3. La politica urbana europea tra esternalità positive e incentivi alle imprese.

2. Il profilo soggettivo delle Zone Franche Urbane: problemi attuativi della norma interna rispetto il rinvio alla definizione comunitaria di soggetto beneficiario delle misure di favore.

2.1. Le Zone Franche Urbane e il requisito soggettivo di iscrizione al Registro delle imprese per i liberi professionisti: la nozione europea di impresa.

3. Il profilo oggettivo delle Zone Franche Urbane: dall'oggetto del sistema agevolativo al riparto di competenze Stato/Unione Europea.

3.1. I tributi coinvolti nelle Zone Franche Urbane: sistema di agevolazioni o "miscellanea"?

3.2. L'irrilevanza delle Zone Franche Urbane per l'Iva.

4. Dubbi sulla natura di esenzione della Zona Franca Urbana e ipotesi di qualificazione quale credito d'imposta: le conseguenze sul piano comunitario e su quello attuativo interno.

CAPITOLO 3

LE ZONE FRANCHE URBANE NEGLI ORDINAMENTI NAZIONALI E LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DEI REGIMI FISCALI CHE LE CARATTERIZZANO

p. 71

1. **Le Zone Franche Urbane e i valori tributari costituzionali.**
2. **Le Zone Franche Urbane tra consenso e riserva di legge.**
3. **Le Zone Franche Urbane e la capacità contributiva: tra collegamenti soggettivi e territoriali.**
4. **Le Zone Franche Urbane, la nozione di agevolazione e la promozione dello sviluppo.**
 - 4.1. **Le Zone Franche Urbane tra agevolazioni personali e reali nel Diritto tributario europeo: i rischi per (e i limiti da) l'integrazione comunitaria.**
5. **Le Zones Franches Urbaines e il Conseil Constitutionnel: confronto con il ruolo della Corte Costituzionale, tra differenze funzionali e analogie di garanzie.**
6. **Le Zone Franche Urbane nei sistemi fiscali nazionali.**
 - 6.1. **Analisi critica sull'efficacia economica delle quattro generazioni di *Zones Franches Urbaines*.**
 - 6.2. **Analisi critica dei "primi" dati dell'applicazione delle Zone Franche Urbane in Italia.**

CAPITOLO 4

LE ZONE FRANCHE URBANE E IL MERCATO EUROPEO: I REGIMI FISCALI TERRITORIALI COME AIUTI DI STATO

p. 107

1. Le Zone Franche Urbane e la “strada” degli aiuti di Stato.

1.1. L’esperienza francese delle *Zones Franches Urbaines* quale aiuto di Stato ammissibile.

1.1.1. La storia delle *Zones Franches Urbaines*: la nascita e il loro sviluppo quale leva fiscale per la politica urbana.

1.2. Le problematiche dell’esperienza italiana nel tentativo (fallito) di attuazione delle Zone Franche Urbane.

1.3. L’esperienza italiana delle Zone Franche Urbane quale aiuto *de minimis* territoriale: rischio di inefficienza della misura agevolativa.

2. Le Zone Franche Urbane e l’Ordinamento europeo: il ruolo della fiscalità territoriale per la coesione sociale in Europa e il principio di proporzionalità.

2.1. Il cambiamento delle Zone Franche Urbane nel percorso dell’integrazione fiscale positiva e il ruolo della *soft law*.

CAPITOLO 5

LE ZONE FRANCHE URBANE E IL MERCATO EUROPEO: TRA TENTATIVI DI ADOZIONE DI MISURE SISTEMICHE E SPAZI PER IL FEDERALISMO FISCALE NAZIONALE p. 138

1. Una ricostruzione sistemica delle Zone Franche Urbane: in particolare, l'evoluzione post Lisbona, dal mercato al sociale.

2. Le Zone Franche Urbane quale misura sistemica.

2.1. Un primo tentativo di intervento positivo comunitario per lo sviluppo urbano: la Comunicazione sulla “*disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati*” all'interno del “Libro bianco”.

2.1.1. Le difficoltà attuative e il confronto con le Zone Franche Urbane tra selettività e autorizzazione comunitaria: il profilo territoriale della disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati e le differenze rispetto quello delle Zone Franche Urbane.

2.1.2. (Segue) L'autorizzazione comunitaria e la notifica dell'aiuto.

2.2. Il nuovo Regolamento 651/2014 sugli aiuti compatibili con il mercato interno.

2.2.1. L'art. 16 del Regolamento 651/2014: “gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano”.

2.2.2. Riflessioni sulla sovrapposizione tra le Zone Franche Urbane e gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano.

2.2.3. Sulla territorialità dell'aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano.

2.2.4. Misura di semplificazione procedurale o direttamente compatibile con l'Ordinamento europeo?

2.2.5. Gli aiuti alle PMI del Regolamento 651/2014 e le Zone Franche Urbane: tra identità soggettive e differenze oggettive.

2.3. Teorizzazione di una nuova Zona Franca Urbana: confutazione del divieto di aiuto di Stato.

2.3.1. La ricerca di una forma di Zona Franca Urbana quale aiuto (non) di Stato.

2.3.2. Un'ipotesi di Zona Franca Urbana quale scelta nazionale di funzione fiscale, con superamento della selettività e dell'incidenza sugli scambi.

2.3.3. La misura di vantaggio a talune imprese o produzioni collocate nelle Zone Franche Urbane e la selettività collegata a principi ispiratori del sistema tributario necessaria per poterla qualificare come

un’agevolazione di carattere generale. Un’ipotesi di ZFU quale misura di sistema.

3. Le Zone Franche Urbane tra problematiche irrisolte e nuove opportunità.

3.1. Le Zone Franche Urbane e la criminalità organizzata: il rischio di una “doppia perdita”.

3.2. Dal federalismo fiscale (italiano) l’opportunità d’istituire a livello regionale una Zona Franca Urbana.

3.2.1. Il coinvolgimento delle Regioni a Statuto Ordinario nell’istituzione di una Zona Franca Urbana.

3.2.2. Un’ipotesi di Zona Franca Urbana istituita autonomamente da una Regione a Statuto Speciale: un esempio di rivalutazione della specialità statutaria sulla base della giurisprudenza della Corte Costituzionale.

3.2.3. Il ruolo dei Comuni nell’attuazione delle Zone Franche Urbane.

CONCLUSIONI p. 201

TAVOLE ECONOMICHE p. 212

Tav. 1: La Zona Franca Doganale di Barcellona

Tav. 2: La Zona Franca Doganale di Cadiz

Tav. 3: La Zona Franca Doganale di Siviglia

Tav. 4 : Le Special Economic Zones del Kazakistan

Tav. 5: Le Special Economic Zones del Costa Rica

Tav. 6: Le Zones Franches Urbaines in Francia

Tav. 7: La Zona Franca Urbana di Marsiglia

Tav. 8: Analisi economica delle Zones Franches Urbaines francesi

Tav. 9: Zone Franche Urbane in Italia

Tav. 10: La Zona Franca Urbana di Napoli

BIBLIOGRAFIA

p. 225

* * *

CAPITOLO 1

LE ZONE FRANCHE COME REGIME FISCALE NAZIONALE TERRITORIALE.

1. Considerazioni introduttive sulle criticità delle Zone Franche Urbane all'interno del Diritto tributario europeo.

Le Zone Franche Urbane (ZFU) come occasione di studio per riflettere sul rapporto tra le fonti dell'Unione Europea, sempre più rafforzate, e le politiche fiscali nazionali, sempre più limitate e condizionate dalle prime¹.

Un raffronto tra i principi del diritto nell'Unione europea, quali il divieto di discriminazione, di aiuti di Stato, con quelli costituzionali, quali la capacità contributiva, l'eguaglianza, la riserva di legge, nella consapevolezza del rapporto inversamente proporzionale tra la sovranità fiscale nazionale e l'integrazione europea, alla ricerca di quegli spazi che accolgano una relazione di complementarità tra tali interessi².

In tale quadro sarà interessante ricercare il ruolo delle istituzioni europee nella politica urbana, “leggendo” le ZFU in relazione al coordinamento tra Stati membri, passando da una posizione di controllo (aiuti di Stato) ad un interventismo, ad azioni attive davvero efficaci quanto ad integrazione e sviluppo economico-sociale.

¹ Cfr. F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, Rivista trimestrale di diritto tributario, 1/2013, p. 4.

² Cfr. P. BORIA, *Il diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 64.

Una presentazione metodologica del lavoro che si è svolto risulta indispensabile per delimitare i confini dell'argomento, distinguendo le differenti tipologie di "franchigie" territoriali, di Zone Franche, sulla base del quale poter proporre delle osservazioni sulla ricostruzione sistemica delle Zone Franche Urbane, e sulle loro componenti territoriali e funzionali.

I regimi fiscali territoriali che caratterizzano le Zone Franche Urbane (ZFU) rappresentano al tempo stesso una scelta nazionale finalizzata al duplice obiettivo di attrarre insediamenti o attività produttive in zone economicamente e socialmente disagiate e di utilizzare la fiscalità come incentivo economicamente apprezzabile per realizzare tali obiettivi.

Entrambe le finalità, infatti, comportano, in tale funzione strumentale della fiscalità, sia, una verifica di diritto interno per controllare la legittimità delle scelte nazionali in ragione dei principi costituzionali nazionali, sia, una di diritto europeo per evitare che le scelte nazionali, anche se legittime sul piano interno, possano per gli stessi effetti incentivanti alle attività d'impresa presentarsi come una forma territoriale di aiuti di Stato fiscali.

Il lavoro vuole offrire una chiave di lettura in senso europeo delle ZFU, evidenziando le criticità che tale ottica consente di rilevare e ipotizzando una loro qualificazione innovativa, sostenendo che esse costituiscono pur sempre una scelta nazionale.

Si partirà da un'operazione di sintesi³ intesa quale ricostruzione delle parti analizzate, conferendo un ordine secondo una struttura ed una composizione

³ Nella sua concezione cartesiana, quale risultante dell'analisi delle ZFU nell'ottica del diritto tributario europeo.

che sia in grado di focalizzare le ZFU sia rispetto il continuo processo di integrazione europea, sia nella concreta applicazione delle stesse da parte dell'Italia quale Stato membro appartenente all'Unione Europea.

Fornire una chiave di lettura delle ZFU all'interno del diritto tributario europeo significa tentare di dimostrare che esse possono rappresentare una concreta applicazione del passaggio da un sistema ordinamentale "antisovrano" a quello evoluto di sovranità europea.

La sfida si sostanzia nella collocazione delle ZFU all'interno dello schema che vede opposti il mercato europeo alle sovranità nazionali, ovvero all'interno di quel processo evolutivo che vede la creazione di un interesse fiscale europeo.⁴

Lo studio cercherà di dare conto della portata del diritto tributario europeo in relazione alle ZFU, quale aiuto alle imprese da collocare nel sistema comunitario, tenendo conto del processo di armonizzazione e dei margini di autonomia sfruttabili dagli Stati membri e dalle autonomie territoriali.

Tali propositi non devono indurre in una mera analisi comparata delle esperienze degli Stati membri nell'ambito delle ZFU o in una rassegna dei loro principi costituzionali, tenendo presente che il diritto tributario europeo non coincide con il diritto tributario comparato.

Al contrario, si devono individuare quegli elementi comuni che sono o possono essere recepiti dall'Ordinamento sovranazionale comunitario

⁴ Su tali argomenti di cornice e sul rapporto tra la costituzione europea e il c.d. antisovrano, P. BORIA, *op. cit.*, p. 431 e ss.

affinché si possa dimostrare che le ZFU sono in grado di assumere il ruolo di strumento agevolativo europeo.

Così strutturato lo studio delle ZFU vuole svilupparsi assumendo quale paradigma il diritto tributario europeo secondo la definizione che lo identifica in quel processo di integrazione europeo basato sulla organizzazione dei popoli europei e dei valori costituzionali occidentali.⁵

1.1. Le condizioni di legittimità comunitaria della deroga territoriale e le conseguenze sulla compatibilità costituzionale interna.

In una prima parte si svolgerà un'indagine analitica che consenta di ricostruire i profili territoriali, soggettivi e oggettivi delle ZFU. In tal modo da un approccio prima normativo e poi funzionale si elaborerà un'interpretazione delle ZFU che le possa collocare nella categoria delle agevolazioni fiscali.

Il lavoro tenterà di schivare derive meramente compilative a favore di una condotta atta a far affiorare incongruità tra la normativa interna italiana e quella stabilita a livello europeo. Problematiche che, da un lato, solleveranno riflessioni di carattere sistemico sulle ZFU, dall'altro, mostreranno la concretezza e l'immediatezza delle conseguenze della forza dell'Ordinamento comunitario nei confronti di quello nazionale.

A questo punto, si dovrà mettere a fuoco un'ottica rivolta alla problematica della "compatibilità", innanzi tutto comunitaria e, successivamente, costituzionale interna.

⁵ Definizione fornita da P. BORIA, *op. cit.*, p. XXIII.

Tale strada percorre il divieto degli aiuti di Stato, seguendo il cammino effettivamente intrapreso dagli Stati membri (Francia e Italia) che hanno voluto (o tentato di voler) istituire le ZFU creando una disciplina normativa che fosse compatibile con le proprie costituzioni interne e che fosse autorizzata dalla Commissione europea.

Si rifletterà sulla correttezza di simile *modus operandi*: la ricerca da parte dello Stato membro della deroga al divieto comunitario degli aiuti di Stato, con la conseguente ammissibilità al verificarsi di determinate condizioni, e la giustificabilità sulla base dei principi costituzionali in ragione del limite relativo della capacità contributiva e dello scopo promozionale garantito dalla Carta costituzionale. Piuttosto che porre l'accento sulla primaria necessità di una lettura orientata in senso europeo delle ZFU che consenta di fornire una deroga concordata tra Stati membri e Commissione europea, e la successiva interrogazione sulle conseguenze della autorizzazione comunitaria rispetto i principi costituzionali interni.

Ovverosia cercare delle risposte ad un quesito che veda la compatibilità interna superflua rispetto quella comunitaria. O meglio, studiare le ZFU come un'occasione per fornire, ancora una volta, una riflessione sulle forze e sulla *primauté* del diritto tributario europeo rispetto il diritto tributario nazionale.

1.2. Il tentativo di fornire una lettura innovativa delle Zone Franche Urbane: da strumento di politica fiscale dello Stato membro a misura di carattere sistemico.

Da una differente visuale, le ZFU possono essere interpretate come uno strumento economico-giuridico a disposizione dell'Ordinamento europeo, in grado di svolgere azioni di promozione dello sviluppo e della crescita.

Superare l'integrazione negativa, basata sull'apposizione di limiti, per arrivare ad una integrazione positiva, per mezzo di quelle fonti comunitarie in grado di offrire l'opportunità a tutti gli Stati membri di applicare una particolare forma di agevolazione utile per una politica urbana comunitaria.

Un primo tentativo mira a porre in dubbio l'inquadramento delle ZFU all'interno del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE, ovverosia quale deroga agli aiuti di Stato ammissibili a precise condizioni. Lo sforzo si concentrerà sul primo paragrafo dell'art. 107 e, quindi, sul porre a confronto la definizione di aiuto di Stato rispetto la disciplina delle ZFU fornite fino ad oggi. In caso di esito negativo, di sovrapposizione tra i due ambiti, sarebbe opportuno riuscire a formulare una ipotesi di ZFU che sia libera dal concetto europeo di aiuto di Stato, creando una ZFU che assuma i connotati di aiuto generalizzato, di sistema.

In seconda battuta, prendendo spunto dalla recentissima entrata in vigore del Regolamento comunitario n. 651/2014, emanato dalla Commissione europea il 17 giugno 2014 sulle categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato, e, in particolare, dalla nuova forma di aiuti a finalità regionale sullo sviluppo urbano, si tenterà di comprendere se tale categoria sia in grado di accogliere le ZFU o se essa si potrà manifestare quale forma alternativa e/o integrativa rispetto queste ultime.

Un intervento comunitario che si potrebbe qualificare quale azione di politica urbana comunitaria con effetti immediatamente esecutivi all'interno degli Stati membri dalle conseguenze applicative tutte da indagare.

1.3. Quali percorsi applicativi sono potenzialmente a disposizione delle autonomie regionali: rapporti tra federalismo fiscale e Ordinamento europeo.

Si vuole terminare il lavoro con una serie di proposte, dai risvolti pratici, che veda quali protagonisti le autonomie regionali.

Un ragionamento che innanzitutto si incentri sul rapporto tra il federalismo fiscale italiano e le Zone Franche Urbane all'interno dell'Ordinamento comunitario, per poi svilupparsi sui margini di autonomia che le Regioni possono ricavare per poter regolamentare ovvero per poter istituire una ZFU.

In particolare, l'indagine assumerà quali interlocutori privilegiati le Regioni a Statuto Speciali in quanto, alla luce dello studio svolto nei capitoli precedenti, dovrebbero possedere un effettivo potere di istituzione delle ZFU. L'analisi cercherà di capire quali possono essere le differenti opportunità di cui le RSS possono usufruire per istituire una ZFU, sia all'interno degli aiuti minori, sia quale deroga "pattizia" al divieto degli aiuti di Stato, sia nell'ipotesi di più ampio respiro che veda le ZFU quale misura agevolativa generalizzata appartenente al diritto tributario europeo.

2. Forme di “franchigia” territoriale con differenti finalità: Zone Franche Doganali, Zone Franche Urbane, Free Zones, Zones Franches Urbaines, Special Economic Zones.

La necessità d’individuare delle aree territoriali ove istituire un particolare regime tributario, differente rispetto quello presente nelle aree circostanti, si è tradotta nella creazione di “franchigie territoriali”: tali zone assumono vari connotati in funzione del sistema agevolativo derogatorio applicato e, quindi, delle finalità alle quali sono rivolte.

Le zone franche doganali, le zone franche urbane e le zone franche d’impresa rappresentano differenti modulazioni della suddetta franchigia territoriale il cui discrimine principale è individuabile, sia, nella caratterizzazione funzionale della misura che nell’elemento oggettivo del regime agevolativo: tributi doganali e/o tributi applicati sul reddito derivante dall’attività produttiva.

2.1. Quali modulazioni all’interno della Unione Europea, tra profili territoriali e autorizzatori.

Il legislatore nazionale istituendo una zona franca doganale⁶ fornisce una risposta alle esigenze di promozione dello sviluppo economico di una area

⁶ Ai sensi dell’art. 243, rubricato “*zone franche*”, del nuovo Codice doganale comunitario istituito mediante il Regolamento 952/2013 del 9 ottobre 2013, “*Gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale dell’Unione a zona franca*”. La normativa europea, contenuta nella Sezione 3 del nuovo CDC, consente agli Stati membri di destinare alcune aree del proprio territorio alla istituzione di zone franche, obbligatoriamente intercluse, individuandone in maniera puntuale l’area interessata, nonché i punti di ingresso e di uscita, sottoposti a vigilanza doganale. Oltre a

circoscritta, stabilendo benefici tributari finalizzati ad attrarre investimenti esteri e rilanciare l'economia locale⁷: la ZFD (zona franca doganale) svolge, dunque, una funzione di approdo o scalo per le merci dell'import/export

consentire la conservazione delle merci ivi introdotte, nelle zone franche e nei depositi franchi è altresì possibile la manipolazione delle merci, senza comportare la loro sottoposizione alla vigilanza doganale ed il pagamento dei tributi doganali. Anche sul previgente e similare contenuto dell'art. 168 Codice doganale comunitario cfr. A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, p. 269 e ss.; T. PALACCHINO, *Depositi e zone franche*, in CERIONI, FORTE, PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, Milano, 2004, p. 315 e ss.; Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali: Centro studi e servizi, *Manuale pratico di tecnica doganale*, Torino, Giappichelli, 2007, p. 109; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2014, p. 585 e ss.; M. D'AMICO, *La disciplina delle zone franche. Parte prima: la normativa comunitaria in Diritto Comunitario e degli scambi internazionali*, a. MMXI, n. 3, p. 555 e ss.

⁷ Cfr. C. BUCCICO, *Il fondamento giuridico delle Zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, *Diritto e pratica tributaria*, 1/2008, p. 10. Con riferimento alla disciplina IVA, la zona franca rileva quale fonte di operazioni di importazione/esportazione. Gli Stati membri dell'Unione Europea possono destinare talune parti del territorio doganale della Comunità a zona franca mediante la definizione del limite geografico della zona prescelta. L'art. 155 Reg. 450/2008, rubricato "Determinazione delle zone franche" recita: "Gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale della Comunità a zona franca." Per una analisi del nuovo regolamento istitutivo del Codice doganale comunitario, v. A. AMOROSO, *Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario*, *Il fisco*, 38/2009, p. 6279 e ss.

comunitario⁸. Esse hanno, quindi, una duplice valenza: per un verso, ampliare il commercio internazionale e favorire l'insediamento delle aziende nel territorio franco, per l'altro, controllare il flusso di merci in entrata e in uscita dall'area franca⁹.

Tale obiettivo è potenzialmente perseguibile ricordando che la ZFD rappresenta uno spazio escluso dal territorio doganale¹⁰ di uno Stato, con conseguente esenzione dalle imposte doganali del transito delle merci in entrata e in uscita¹¹.

⁸ Per una rassegna delle incentivazioni fiscali nelle zone franche, vedasi E. NUZZO, *Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE*, Rassegna Tributaria, 5/1998, p. 1211 e ss.

⁹ Così e per un approfondimento sulla contabilità di magazzino che necessita una zona franca, vedasi A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, Ipsoa, Milano, 2013, p. 270 e ss.

¹⁰ Il territorio doganale dell'Unione Europea è individuato dall'art. 4 del nuovo Regolamento doganale comunitario approvato mediante il Regolamento 952/2013 ed è costituito dal territorio doganale dei Paesi membri comprese le acque territoriali, quelle interne e lo spazio aereo. Così come già definito dall'art. 3 del Codice Doganale Comunitario aggiornato. Cfr. Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008, n. 450/2008/CE. Cfr. M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano Fiori Assago, Ipsoa, 2014, p. 30; v. anche R. PORTALE, *Iva estero e dogane*, Milano, Giuffrè, 2014, p. 1

¹¹ Cfr. M. UDINA, G. CONETTI, "Zone franche", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, ove si citano, a titolo esemplificativo, le passate esperienze italiane costituite dai porti franchi di Livorno, Genova, Civitavecchia, Messina, Ancona, Venezia, Trieste. L'esclusione territoriale

Anche l'ampiezza dell'area oggetto di attenzione genera i suoi effetti in relazione alla funzionalità dell'istituto franco da creare: zone franche per circoscrivere vasti spazi (con possibilità di comprendere anche intere città), punti franchi o porti franchi, quest'ultimi costituiti da ampie aree ubicate negli spazi portuali¹².

Dal punto di vista tributario, l'Unione europea assume, dunque, un assetto a geometrie variabili, consentendo la coesistenza, al suo interno, di situazioni ordinarie ed eccezionali¹³. Anzi, riuscendo a ricavarci un loro spazio di compatibilità con le regole della concorrenza, le ZFD diventano

delle zone franche rappresenta una finzione giuridica ed è l'elemento che le distingue dalle zone franche extradoganali, le quale risultano essere realmente fuori dal territorio di un determinato Stato. In tal senso e per una sintesi dell'istituto, L. PISCITELLI, *Punti franchi* (XXXVII, 1988), Enciclopedia del diritto, Giuffrè Editore.

¹² Cfr. A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 544.

¹³ Nonostante la disciplina sia regolamentata a livello comunitario, restano in vita i regimi agevolativi fiscali collocati in apposite zone franche istituite anteriormente al Trattato. In Italia, è emblematico il punto franco di Trieste, salvaguardato in forza dell'art. 307 del Trattato Ue. Per altri esempi di coesistenza di zone franche comunitarie e regimi agevolativi preesistenti, si rinvia a quanto analizzato da A. DE CICCO, *op. cit.*, p. 546-547. Per un esempio recente di adeguamento tra regimi doganali e Ordinamento comunitario, cfr. G. F. LOVETERE, A. SGROI, *Ingresso della Croazia nell'UE: il regime doganale cede il posto a quello comunitario*, *Il fisco*, 31 / 2013, p. 4764 e ss.

un'opportunità di sviluppo per le imprese e favorire i flussi d'investimento internazionali¹⁴.

La graduale realizzazione dell'Unione doganale ha richiesto che tali aree fossero regolamentate adeguatamente¹⁵, al fine di scongiurare vie d'accesso al mercato comune prive di controllo¹⁶.

¹⁴ Sui vantaggi derivanti dall'insediamento di un investitore estero nelle zone franche, cfr. P. BERTOLASO, A. PASUT, *Normativa doganale, zone franche e di libero scambio: strategie UE e opportunità d'investimento per le imprese*, Il fisco, 19/2010, p. 2946 e ss.

¹⁵ Le fonti del diritto doganale sono rinvenibili innanzitutto nel TFUE, laddove si afferma la libera circolazione delle merci. In particolare, l'art. 28 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea recita “1. *L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi.* 2. *Le disposizioni dell'articolo 30 e del capo 32 del presente titolo si applicano ai prodotti originari degli Stati membri e ai prodotti provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri.*” L'art. 28 TFUE: “*Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse.*” L'art. 31 TFUE: “*I dazi della tariffa doganale comune sono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione.*” Ruolo fondamentale nel processo di armonizzazione dei differenti regimi doganali è stato ricoperto dalla Direttiva 69/1975, poi dal Reg. 2504/1988. Di conseguenza, al fine di delineare una disciplina omogenea è stato fatto ricorso al regolamento comunitario per l'intera materia, istituendo il c.d. Codice doganale comunitario (Reg. 450/2008), ora sostituito dal Reg. 952/2013. Infine, ad

Le esperienze osservabili nel panorama europeo disegnano una mappa colorata da una molteplicità di franchigie territoriali: dalle Zone Franche doganali spagnole alle Zone Franche Urbane francesi e italiane, senza dimenticare la Zona Franca portoghese di Madeira e le Special Economic Zones attuate nelle isole di Gran Canaria, nelle Azzorre, in Irlanda e in Corsica¹⁷.

Più nello specifico, attualmente la Spagna possiede diverse Zone Franche Doganali, come quella di Barcellona¹⁸, Cadiz¹⁹, Vigo²⁰, Las Palmas²¹, e da

integrazione, il T.U. 43/1973 supplisce alla normativa comunitaria. Così per una sintetica panoramica, osserva G. FRANSONI, *I dazi doganali*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2004, p. 1075. Per una disamina anche storica normativa cfr. M. D'AMICO, *La disciplina delle Zone Franche. Parte prima: la normativa comunitaria*, *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 3/2011, p. 555 e ss.

¹⁶ Per una recente analisi tra diritto doganale e ruolo interpretativo della Corte di Cassazione, si rimanda a M. SCUFFI, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, *Rassegna tributaria*, 3/2011, p. 627 e ss.

¹⁷ I riferimenti normativi e dottrinali saranno indicati di seguito, pur ricordando che le Free Zone esistenti all'interno della Comunitaria europea sono innumerevoli. Si segnala il sito internet della Commissione europea, Taxation and Customs Union, con la pubblicazione delle *Free zones in existence and in operation in the Community, as notified by the Member State to the Commission* al 29/08/2014.

¹⁸ Istituita mediante il Real Decreto-Ley dell'11 giugno 1929, quale zona franca per l'industria rivolta alle esportazioni.

¹⁹ Creata assieme alla Zona Franca di Barcellona con la medesima fonte normativa e destinazione funzionale. Cfr. nota precedente.

ultimo di Siviglia²², tutte incentrate sulla esenzione doganale del traffico mercantile da e per le aree franche, in una esperienza di efficienza istitutiva ed attuativa capace di valorizzare al meglio i collegamenti logistici della singola Zona Franca con i differenti mezzi di trasporto delle merci, navali e aerei.

Su altro fronte, in quelle Zone Franche caratterizzate da un regime di vantaggio non solo doganale ma anche e soprattutto di esenzione dalle imposte dirette, le Special Economic Zones attuate nelle isole di Gran Canaria²³, Madeira²⁴, Irlanda²⁵ e Corsica²⁶, rappresentano i fondamentali

²⁰ Il porto di Vigo è stato eletto a Zona Franca mediante il Decreto del 20 giugno 1947.

²¹ Las Palmas de Gran Canaria è stata destinata a Zona Franca mediante la Orden del 24 aprile 1998.

²² Di recentissima istituzione la Zona Franca di Siviglia, tramite la Orden del 30 agosto 2013, poi modificata dalla Orden del 23 ottobre 2014. Sono attualmente in svolgimento il finanziamento e la fase attuativa della zona franca doganale. Cfr. A. GARCIA VALERA, J. C. AROBES AGUILAR-GALINDO, P. A. FLORES VILLAREJO, *Areas exentas. Beneficios fiscales y comerciales*, Taric, 2013.

²³ Per un inquadramento storico normativo cfr. ROSEMBUJ, *Fiscal opportunities in the Canary islands*, Intertax, 1996, p. 369 e ss.; VALENTE, TERRAZA, MAGENTA, *Canarie e Paesi Baschi: i territori della "reconquista" per gli investimenti esteri*, Comm. Int., 1996, p. 692 e ss.; ALVARO DE JUAN Y LEDSMAN, *Canary Island and Madeira Free Zone Regimes: some issues and prospects*, Eur. Tax., 1997, p. 173 e ss.

²⁴ Cfr. F. DEL SOUSA DA CAMARA, *Madeira Free Zone legislation amended*, Eur. Tax., 1994, p. 34 e ss.; F. MODERNE, *Les regions autonomes dans la jurisprudence constitutionnelle du Portugal*, in P.

esercizi svolti in ambito europeo per tentare di risollevere l'economia di Regioni depresse.

Dalle suddette esperienze, emergono gli elementi particolari di alcune forme di franchigia territoriale, accumulate dall'insularità e dalla ultraperifericità²⁷. Tali fattori, hanno assunto una definizione e si sono ricavati un ruolo sempre più preciso a livello ordinamentale comunitario, offrono l'occasione di osservare come all'interno dell'Unione Europea, in territori del tutto tipici per via del profilo territoriale insulare, sia possibile

BON, *La justice constitutionnelle du Portugal*, Economica, collection Droit Public positif, 1989, p. 322 e ss.; M. SALEMA D'OLIVEIRA MARTINS, *Il regionalismo portoghese*, I cantieri del federalismo in Europa, Roma, Camera dei deputati, 2007.

²⁵ V. BOLGER, *International finance service centre in Dublin*, Tax Plan. Int. Rew., 1998, p. 3 e ss.; HINNEKENS, *La nouvelle legislation irlandaise en matiere de societè d'investissemen*, Fiscologue International, 1989, p. 71 e ss.

²⁶ Istituita con la L. 1143/1996 del 26 dicembre 1996. Per approfondimenti sull'originalità della misura a favore di tutta l'isola e sulle componenti economiche e sociali del dispositivo, cfr. J. LALEURE-LUGREZI, *Les regimes fiscaux des regions insulaires d'Europe latine*, LGDJ, 2014, p. 72 e ss; L. ORSINI, *Le regime fiscal de la Corse*, Revue francaise de Finances publiques, 33/1991, p. 15 e ss.

²⁷ Cfr. F. MARTIN FERNANDEZ, *Iles et regions ultraperipheriques d'Europe*, Edition de l'Aube, 1999, p. 16 e ss. ; J. DANIEL, E. JOS, *Les regions ultraperipheriques face à l'Union europeenne: les difficultes de l'harmonisation dans la difference*, Annuaire des collectivites locales, 15, 1995, p. 25 e ss. ; C. VITALIEN, *Les regions ultraperipheriques entre assimilation et differenciation*, Revue française d'Administration publique, 101/2002, p. 115 e ss. ; G. CIAVARINI AZZI, *L'Union europeenne et l'outremer*, Hermes, 32/33/2002, p. 559 e ss.

ammettere (e dunque rendere pienamente compatibili con i principi ordinatori del sistema) una spiccata concentrazione di regimi di vantaggio finalizzati al rilancio economico di Regioni estremamente svantaggiate al confronto del restante territorio comunitario.

Scomponendo l'espressione "Zona Franca Urbana" (ZFU) si percepisce la direzione verso la quale il presente studio intende (e deve) svilupparsi, analizzando dal punto di vista fiscale i concetti di area territoriale ("zona") e di regime di esenzione ("franca"), con riferimento ad un specifica area cittadina ("urbana").

Le ZFU costituiscono un particolare e differente regime di esenzione, sia dai tributi diretti che da quelli locali e dai contributi, senza un immediato²⁸ coinvolgimento del diritto doganale.

La Commissione europea potrà autorizzare una simile misura d'aiuto, per determinate aree o quartieri urbani in difficoltà, territori in *deficit* di sviluppo rispetto alla media nazionale, quale attuazione del principio di coesione economica e sociale sancito dagli artt. 2 e 3 del Trattato.

Lo schema di ZFU particolarmente gradito dalla Commissione UE è quello già applicato in Francia ove vengono individuati dei quartieri o delle aree urbane c.d. sensibili, svantaggiate dal punto di vista economico e sociale²⁹.

²⁸ Immediato perché è possibile istituire una zona d'impresa che coinvolga sia aspetti doganali che delle imposte dirette.

²⁹ Con le seguenti principali caratteristiche:

1. una elevata disoccupazione, una presenza significativa di popolazione con meno di 25 anni, un basso tasso di scolarizzazione, oltre ad un potenziale fiscale basso;

Tuttavia, restano salve altre forme di politica urbana da attuare tramite la leva fiscale: si pensi alla istituita Zona Franca di Bruxelles, Zone d'Economie Urbaine stimulée (ZEUS), nata per agevolare i quartieri urbani adiacenti al canale che attraversa la città, possiede i caratteri comuni alle ZFU circa la creazione di vantaggi fiscali a favore delle imprese localizzate in una area limitata, privilegiando i lavoratori residenti, perseguendo dunque la finalità della coesione economica e sociale³⁰.

2. per non creare un problema di concorrenza la legislazione francese ha stabilito che i beneficiari siano esclusivamente aziende a diffusione locale, secondo la stretta definizione comunitaria, che prevede che il fatturato di queste aziende non superi i 10 milioni di euro ed il numero di dipendenti non sia superiore a 50 dipendenti full time (nel caso di part-time 2 dipendenti verranno conteggiati per una unità);

3. le aziende beneficiarie, industriali, commerciali, non commerciali e artigianali, sono quelle installate, create o insediate nel periodo di applicazione della ZFU;

4. le aziende dovranno assumere o avere nel proprio organico dipendenti a tempo indeterminato o determinato a 12 mesi, che risiedono nella ZFU, in percentuale di almeno 1/5 dell'organico;

5. i vantaggi fiscali consistono nell'agevolazione per 5 anni degli oneri sociali, delle imposte sugli utili, della tassa sul reddito e delle imposte sui fabbricati;

6. per le aziende già insediate nella ZFU, i vantaggi consistono in esenzioni applicate in misura piena alle assunzioni effettuate dopo l'applicazione della ZFU, in misura ridotta per le assunzioni già in essere;

7. la durata delle esenzioni, il cui tasso decresce dopo 5 anni, varia dagli 8 anni per le aziende con più di 5 dipendenti e 14 anni per le altre.

³⁰ Attraverso aiuti per gli investimenti (tramite sussidi), aiuti legati all'assunzione (riduzione degli oneri sociali), aiuti legati al mantenimento

Il presente lavoro si soffermerà sull'analisi delle ZFU quale applicazione di una misura di fiscalità di vantaggio, la quale deve sottostare a dei limiti sia interni che esterni. I primi sono costituiti dall'armonia con la Costituzione ed il rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; in particolare, emergono i principi di uguaglianza, di capacità contributiva, di progressività e di divieto di doppia imposizione. I limiti esterni scaturiscono dal rispetto dei principi di neutralità e di non discriminazione sanciti nei Trattati dell'Unione, regole fondamentali della Costituzione materiale comunitaria.

In particolare, per giudicare la legittimità delle agevolazioni fiscali riconosciute dagli Stati membri ad imprese o a determinati settori di produzione, e dunque anche la liceità delle ZFU, dovranno essere presi in considerazione particolari criteri di svantaggio, la cui valutazione, consentirebbe di interpretare l'aiuto, non quale elemento di distorsione della libera concorrenza, bensì quale rimedio compensativo (e transitorio) ad una disuguaglianza strutturale di *chances* e di produttività incontrata dai soggetti economici che operano in determinate realtà. D'altronde uno degli obiettivi della UE consiste nel ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie

del livello locale d'impiego (agevolazione sulla *tax de bureaux*). La ZEUS è stata istituita dalla Ordonnance del 30 gennaio 2014, in modifica di quella del 13 dicembre 2007, dalla Region de Bruxelles Capitale, con l'obiettivo di combattere l'esclusione sociale e il lavoro nero, come sottolineato anche nei lavori preparatori alla disciplina della misura di vantaggio: cfr. *Projet d'Ordonnance*, del 6 novembre 2013, Session ordinaire 2013/14, Parlement de la Region de Bruxelles-Capitale, A-452/2-2013/2014.

Regioni e il ritardo delle Regioni meno favorite o anche insulari, comprese le zone rurali.

L'approccio metodologico ideato nel presente lavoro si sostanzia nello studio delle ZFU nate tra i limiti comunitari degli aiuti di Stato, sviluppatasi nella direzione degli aiuti minori, oggetto di un modello agevolativo che mostra una spiccata compatibilità con l'UE in virtù del principio di coesione economica e sociale. Un simile procedimento, facendo emergere le problematiche che hanno condizionato il lavoro del legislatore nazionale, dovrebbe consentire di comprendere i vincoli e le opportunità dell'appartenenza all'Unione Europea.

2.2. Nei Paesi *extra* UE quali strumenti di competizione: esistono limiti alla legislazione statale sulla base degli accordi internazionali?

La “franchigia” territoriale ha avuto una declinazione in forme e in territori anche (e soprattutto) collocati fuori dalla Unione Europea, concretizzandosi, essenzialmente, in *Free Zones*, *Urban Enterprises Zones* e *Special Economic Zones*³¹.

Se le differenti tipologie di zone franche possiedono quale comune elemento quello territoriale (sebbene di estensione differente), esse si distinguono in base al profilo funzionale.

L'obiettivo di incentivare una predeterminata area territoriale, sia essa un quartiere urbano o una zona industriale o un'intera regione, viene perseguito

³¹ M. CARBONE, M. BOSCO, L. PETESE, *La geografia dei paradisi fiscali*, Ipsoa, Milano, 2014

in ragione della motivazione che ha spinto il legislatore a istituire lo strumento franco riconoscendosi in una primaria logica di coesione economica e sociale (come nelle *Urban Enterprises Zones*) ovvero in un'ottica fundamentalmente commerciale, di attrazione degli investimenti esteri (ad es. nelle *Free Zones*).

La duplice chiave di lettura tramite la quale è stato osservato il panorama mondiale delle zone franche consente di rilevare il mutamento dell'utilizzo della franchigia territoriale da parte degli Stati sulla base della propria condizione socio economica: da un periodo post bellico di apertura agli scambi commerciali internazionali, ad una politica di coesione economica e sociale rivolta essenzialmente ai quartieri urbani in quelle civiltà già sviluppate (ZFU americane e poi europee), e viceversa da un uso intenso da parte dei Paesi in via di sviluppo per attrarre investimenti esteri con tendenziale riduzione a seguito della stipulazione di accordi bilaterali e multilaterali per la cooperazione tra Stati, ad una riscoperta delle zone franche doganali per tentare di superare la crisi e la stagnazione delle economie sviluppate, desiderose di risorse endogene per riattivare il mercato interno.

Certamente, quella tipologia di franchigia territoriale, di zona franca attuata esclusivamente tramite l'agevolazione sui tributi doganali, tende a perdere l'originaria appetibilità, nel momento in cui gli accordi internazionali (dal *GATT* al *WTO*) hanno intensificato gli scambi tra Paesi stranieri, regolamentando la materia verso un abbattimento delle barriere doganali e una diminuzione della concorrenza sleale³².

³² Un primo impulso al commercio internazionale venne emanato dal GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) costituendo un accordo

2.2.1. Le *Free Zones* del Kazakistan, della Costa Rica, della Cina, quali esempi efficienti di “franchigia” territoriale, tra analisi economiche e profili funzionali.

generale sulle tariffe e sul commercio, sottoscritto e firmato nel 1947 da 23 Paesi (Australia, Belgio, Birmania, Brasile, Canada, Cecoslovacchia, Ceylon, Cile, Cina, Cuba, Francia, India, Libano, Lussemburgo, Norvegia, Nuova Zelanda, Pakistan, Paesi Bassi, Rhodesia meridionale; Regno Unito di Gran Bretagna, Stati Uniti d’America, Siria e Unione sudafricana. L’Italia aderì al GATT nel 1949 con il Protocollo di Annency). Il limite del GATT venne superato nel 1994, nel corso dell’Uruguay Round, tenutosi a Marrakech, con la costituzione dell’OMC (Organizzazione Mondiale del Commercio), o WTO (World Trade Organization), con la maggiore capacità di risolvere le controversie che possono emergere tra gli Stati aderenti. Cfr. per approfondimenti V. UCKMAR, G. CORASANITI, P. DE CAPITALI DI VIMERCATE, C. CORRADO OLIVA, *Diritto Tributario Internazionale: manuale*, Padova, Cedam, 2012, p 41; G. ARDIZZONE, *Accordo generale sulle tariffe e sul commercio GATT*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 1 ss.; M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano Fiori Assago, Ipsoa, 2014, p. 3-4; F. CERIONI, *Ordinamento doganale e commercio internazionale*, in M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Milano Fiori Assago, Ipsoa, 2014, p. 141; M. GERBINO, *Organizzazione mondiale del commercio*, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg., vol. II, Milano, Giuffrè, 1998, p. 650 ss.; P. PICONE, A. LIGUSTRO, *Diritto dell’organizzazione mondiale del commercio*, Padova, Cedam, 2002; G. ADINOLFI, *L’organizzazione mondiale del commercio. Profili istituzionali e normativi*, Padova, Cedam, 2002.

In Kazakhstan, le *Free Zones*, o meglio le *Special Economic Zones (ZES)*³³, costituiscono uno strumento attraverso il quale agevolare il passaggio da una economica pianificata ad una rivolta al mercato³⁴. Le *Special Economic Zones* in questione si prefiggono l'obiettivo di sviluppare i collegamenti con l'economia globale attirando investimenti esteri, promuovendo lo sviluppo di specifici settori per ciascuna *Free Zone*, incentivando lo scambio della conoscenza tra i centri di ricerca e le università, attraverso la concessione di benefici fiscali limitati nel tempo³⁵.

³³ Law of the Republic of Kazakhstan dated 06.07.2007, No. 274-3, The Special Economic Zones in the Republic of Kazakhstan, poi modificate dalla Legge 469 del 21 luglio 2011. Sulle opportunità d'investimento derivante dalla istituzione delle SEZ in Kazakhstan, cfr. E. Teal, A. Toxanova, and G. M. Izzo, Entrepreneurial development in Kazakhstan: A review and update, *Journal of International Business and Cultural Studies* Vol. 5, August 2011.

³⁴ Per una visione d'insieme della strategia di sviluppo dell'economia del Kazakhstan cfr. R. POMFRET, *Kazakhstan's 2030 Strategy: Goals, Instruments and Performance*, Paper presentato nella American Economic Association annual conference, Philadelphia, 4 gennaio 2014.

³⁵ In particolare le SEZ istituite in Kazakhstan sono state destinate ad agevolare uno specifico settore produttivo o un insieme di diversi settori: SEZ Petrochemical park (oil and gas industry, petrochemicals), SEZ Burabai (tourism), SEZ Astana new city (construction industry), SEZ Pavlodar (chemical industry), SEZ Saryarka (metallurgy), SEZ Khorgos Eastern Gate (trade and logistics), SEZ Innovation TechnoPark (ITC), SEZ Chemical Park Taraz (chemical), SEZ Ontystik (textile industry), SEZ Marine Port Aktau (logistics, transport). Così diffusamente, *Innovation performance review of Kazakhstan*, United Nations Economic Commission for Europe, 2012, New York and Geneva. I benefici fiscali

Specifici studi economici svolti sulle ZES presenti nella Repubblica del Kazakistan hanno consentito di affermare il miglioramento dell'efficienza rispetto le prime esperienze meno organizzate e dotate di forza sistemica, consentendo di ipotizzare un ruolo importante nello sviluppo futuro dell'intero Paese, grazie alla forza attrattiva di investimenti e alla capacità di creare un'integrazione con il mercato globale³⁶.

Anche il Costa Rica può essere preso ad esempio per lo sviluppo pluriennale delle *Free Zones*, sempre attuale, in virtù di un costante aggiornamento normativo frutto di analisi economiche consuntive³⁷.

Sul profilo territoriale, le Zone Franche in Costa Rica vedono una distribuzione delle diverse aree franche sul territorio dello Stato, creando delle porzioni di territorio destinate alla produzione e alla trasformazioni delle merci, godendo di benefici fiscali, limitati temporalmente³⁸.

consistono in estrema sintesi nell'esonazione totale *for corporate income tax, for land tax, for property tax, for custom and for VAT*.

³⁶ Per una analisi economica delle ZES collocate in Kazakistan v. K. ANVAROVNA NEVMATULINA, *Role of Special Economic Zones in Development of the Republic of Kazakhstan*, Middle-East Journal of Scientific Research 15 (11), pp. 1528-1532, 2013.

³⁷ Il percorso normativo si è sviluppato con la Ley 6695/1981, Ley 6951/1984, Ley 7210/1990, Ley 7638/1996, Ley 7830/1998, Ley 8794/2010, e con i Reglamentos dal 28451/1999 al più recente 36725/2011.

³⁸ Attualmente in Costa Rica esistono le seguenti *Free Zones*: la zona franca Alajuela, la zona franca Bes Group, la zona franca di Cartago, la zona

Se funzionalmente tali *Free Zones* sono nate per incidere positivamente sugli scambi internazionali, partendo da agevolazioni sostanzialmente doganali, si sono evolute ampliando il profilo oggettivo delle misure di vantaggio orientate, da un lato, anche ai tributi diretti, dall'altro, alla semplificazione amministrativa e all'efficienza logistica, tratti essenziali per contraddistinguere una somma di agevolazioni da un sistema di misure di vantaggio. Recenti studi economici certificano la convenienza all'istituzione delle *Free Zones* sul territorio del Costa Rica, mostrando un'analisi costi/benefici tale da creare un effetto moltiplicatore degli investimenti statali in ricchezza nazionale³⁹.

Anche le *Free Zones* cinesi, mostrano un mutamento sul piano territoriale e oggettivo, capace di adattarsi alle esigenze mutevoli dell'economia locale e

franca di Heredia, la zona franca Metropolitana, la zona franca di Moin, la zona franca di Puntarenas, la zona franca di Sarete e l'Ultrapark. La vocazione all'esportazione è confermata dalla clausola secondo la quale le società estere localizzate sul territorio franco hanno l'obbligo di esportare almeno il 60% della produzione. I benefici fiscali sostanzialmente consistono nella esenzione sui dazi doganali per l'importazione di materie prime e semilavorati, sulle tasse all'esportazione, sulle tasse sui consumi e sulle vendite, sulle imposte sul reddito per i primi otto anni di attività.

³⁹ Secondo lo studio del 10 ottobre 2010, *Balance de las ZONAS FRANCAS: beneficio neto del régimen para costa Rica, 206-2010*, Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica (PROCOMER), le 256 imprese collocate nelle Free Zone nel 2010, hanno prodotto un beneficio pari all'8% del PIB (Prodotto interno lordo), pari a 2.865 milioni di dollari, in base al quale per ogni dollaro di esenzione concesso alle imprese presenti sul territorio franco, si producono 8 dollari in termini di salari, benefici sociali e consumi locali.

globale, tale da poter costituire un modello di Zone Speciali Economiche asiatiche (*Special Economic Zones*)⁴⁰.

La componente funzionale delle SEZ presenti in Cina⁴¹ è nata rivolgendosi allo scambio delle merci a livello globale, prevedendo l'istituzione delle *Free Zones* più prossime alla costa orientale del Paese, nelle vicinanze dei collegamenti marittimi.

Attualmente si sta compiendo un mutamento sul profilo oggettivo delle SEZ cinesi, in ragione del cambiamento avvenuto sul piano economico delle aree franche e globale: le SEZ, oramai ampiamente sviluppate sul terreno delle merci, si stanno orientando alla capacità di attrarre risorse finanziarie, mentre una nuova generazione di *Free Zones* sta nascendo nei territori occidentali del

⁴⁰ Per una rassegna storica ed economica cfr. GUANG-WEN MENG, *Evolutionary model of free economic zones*, Chinese Geographical Science, 15/2005, p. 103 e ss. Per una particolare analisi comparata tra le *Free economic zones* dell'economia capitalista di Taiwan e quelle dell'economia socialista cinese, v. XIANGMING CHEN, *The changing roles of free economic zones in development: a comparative analysis of capitalist and socialist cases in East Asia*, Studies In Comparative International Development, 29/1994, p. 3 e ss. Sulla forza attrattiva di capitali all'interno delle *Free Zones* cfr. CHANG WOON NAM, DOINA MARIA RADULESCU, *Do Corporate Tax Concessions Really Matter for the Success of Free Economic Zones?*, Economics of Planning, 37/2004, p. 99 e ss.

⁴¹ A differenza delle *Special Zones* giapponesi ove il passaggio ad una economia di mercato è segnato dallo stimolo alla concorrenza tra imprese anche residenti e non solo estere. Cfr. NAOHIRO YASHIRO, *Japan's New Special Zones for Regulatory Reform*, International Tax and Public Finance, 12/2005, p. 561 e ss.

Paese, in quelle aree più arretrate, caratterizzate da una economia prevalentemente agricola⁴².

⁴² Sull'apertura della Cina agli investimenti esteri per il tramite delle SEZ (1979) e a seguito della adesione al WTO (2001) cfr. *El proceso de apertura de la economía China a la inversion extranjera*, Revista de Economía Mundial, 30/2012, p. 209 e ss. Sull'evoluzione delle Free Zone in Cina e sul ruolo di offshore banking di Hong Kong, cfr. ZHAOLIANG HU, *The appraisal of seven economic zones in China*, Chinese Geographical Science, 8/1998, p. 326 e ss.

CAPITOLO 2

ALLA RICERCA DI UNA DEFINIZIONE DI ZONA FRANCA URBANA: ANALISI E RICOSTRUZIONE DEI PROFILI TERRITORIALI, SOGGETTIVI E OGGETTIVI TRA NORME COMUNITARIE E DI ATTUAZIONE INTERNA.

1.1. Il profilo territoriale delle Zone Franche Urbane: come delimitare le aree franche nel rispetto del principio di non discriminazione.

Cercare di delineare i profili della ZFU dovrebbe consentire di approfondire la conoscenza dell'insieme di agevolazioni al fine di mettere in risalto le peculiarità del modello organizzativo e funzionale della ZFU.

I presupposti territoriali, oggettivi e soggettivi, l'individuazione dei quartieri svantaggiati, delle nuove attività imprenditoriali beneficiarie, la valutazione della disoccupazione locale, dei disagi sociali ed economici, saranno i parametri sulla base dei quali ponderare i principi comunitari per poter apprezzare la compatibilità di tali aiuti (di Stato) con l'Ordinamento europeo.⁴³

⁴³ Cfr. Rassegna stampa, Commissione europea, Bruxelles, 28 ottobre 2009: La Commissaria responsabile della concorrenza, Neelie Kroes, ha dichiarato: "La misura proposta dall'Italia permette di incoraggiare la creazione di nuove attività in quartieri svantaggiati stimolando nel contempo l'occupazione locale. A termine, lo sviluppo di un tessuto di attività in questi quartieri problematici avrà effetti positivi sia sul piano sociale che su quello economico, senza incidere sulla concorrenza in maniera sproporzionata."

La selettività della misura, il potenziale distorsivo della concorrenza e la proporzionalità della norma costituiranno i capisaldi della valutazione operata dalla Commissione europea chiamata a giudicare l'aiuto proposto dallo Stato membro.

L'elemento territoriale delle ZFU assume una duplice valenza: l'area urbana sulla quale applicare il sistema agevolativo e il fine ultimo dello strumento economico fiscale pensato per contrastare il degrado sociale ed economico presente nei territori franchi.

L'interesse ora è rivolto alla prima ipotesi, ulteriormente scindibile per ciò che attiene all'individuazione del territorio da destinare a ZFU, ovvero al momento di applicazione dell'agevolazione.

L'insediamento umano e la creazione delle città, in quanto luogo di aggregazione di persone non omogeneo per livello economico-culturale, dà luogo a malessere economico e sociale ove la crescita economica, l'occupazione, l'istruzione raggiungono livelli inferiori rispetto quelli presenti sul territorio circostante.

La delimitazione territoriale delle ZFU ha avuto, per così dire, una formazione progressiva.

Il legislatore italiano ha elaborato la disciplina delle Zone Franche Urbane attraverso un *iter* normativo originato dalle sollecitazioni poste in essere dalle Regioni meridionali⁴⁴ per stimolare la crescita economica dei propri territori.

⁴⁴ Come ideale punto di partenza si può far riferimento al c.d. Tavolo Sud costituito da otto Regione del Sud Italia (Abruzzo, Basilicata, Calabria,

La frequenza con la quale la normativa delle ZFU ha subito delle modifiche ha generato un periodo di incertezza interpretativa, di sfiducia nutrita dai soggetti potenziali beneficiari del regime agevolato, tale da poter ipotizzare una questione di tutela di affidamento del contribuente.⁴⁵

Campania, Molise, Puglia, Sicilia e Sardegna), dai rappresentanti di Confindustria, dai Sindacati Cgil, Cisl, Uil, nella giornata dell'11 luglio 2006, *Insieme per lo sviluppo: le priorità per il Mezzogiorno*, Roma, sede Cnel. Cfr. P. COPPOLA, *Un esempio emblematico di snaturamento di un regime di fiscalità di vantaggio: l'uso distorto della tax expenditure per il rilancio della competitività delle città*, *Rassegna tributaria*, 3/2014, p. 531 e ss.

⁴⁵ Tale cambio di rotta avvenne, per di più, sia dopo l'avvenuta identificazione delle 22 ZFU, sia dopo l'autorizzazione ottenuta dalle istituzioni comunitarie.

In particolar modo con riferimento alle prime ZFU istituite nel 2006 ove requisito fondamentale era l'esistenza di una azienda prima della formulazione dell'istanza per accedere ai benefici. Si pensi al momento in cui il legislatore modificò il regime di esenzione delle ZFU abrogando l'agevolazione sulle imposte dirette e sull'Irap, mantenendo un contributo sull'imposta sugli immobili e sui contributi previdenziali per lavoratori dipendenti. Così l'art. 9, comma 4, D.L. 194/2009, conv. L. 25/2010, in modifica dell'art. 1, comma 340, L. 296/2006. Con la delibera del CIPE del 30 gennaio 2008 n. 5, "*Criteri e indicatori per l'individuazione e la delimitazione delle Zone Franche Urbane*", G.U. n. 131 del 6 giugno 2008, si è dato luogo alla cooperazione con le Regioni e il Dipartimento delle politiche di sviluppo e coesione del Ministero dello sviluppo economico, arrivando ad ammettere nel settembre 2008 22 ZFU (cfr. Relazione sulla proposta di individuazione delle Zone Franche Urbane, Dipartimento sviluppo economico): Catania, Torre Annunziata, Napoli, Taranto, Cagliari, Gela, Mondragone, Andria, Crotone, Erice, Iglesias, Quartu Sant'Elena, Rossano, Lecce, Lamezia Terme,

Infatti, le uniche ZFU che sono state istituite ed applicate concretamente sul territorio italiano corrispondono a quelle aree urbane individuate dal CIPE⁴⁶ sulla base delle indicazioni contenute in una serie di leggi susseguitesi nel tempo e tramite le quali, ad ogni intervento normativo, corrispondeva un incremento o una specificazione del presupposto territoriale.⁴⁷ In tal modo sono state create le ZFU italiane su una parte del territorio della Campania, della Calabria, della Puglia, della Sicilia e della Sardegna.⁴⁸

Campobasso, Velletri, Sora, Pescara, Ventimiglia, Massa Carrara, Matera. Cfr. C-2009-8126 emessa dalla Commissione europea il 28 ottobre 2009.

⁴⁶ Cfr. CIPE n. 14/2009 dell'8 maggio 2009.

⁴⁷ L. 296/2006, art. 1, c. 340 e ss., hanno istituito l'agevolazione, mai applicata. La L. 244/2007, art. 2, c. 561, 562, 563 ha integrato e sostituito la L. 296/2006. Il D.L. 179/2012, art. 37 ha ripreso le agevolazioni delle ZFU finanziandole con i Fondi strutturali 2007-2013, ha circoscritto i beneficiari alle Regioni contenute nell'Obiettivo Convergenza e, in sede di conversione, ha ammesso anche i Comuni sardi appartenenti al c.d. Piano Sulcis. Il CIPE ha individuato le aree da eleggere a ZFU sulla base dei parametri legali stabiliti Il Decreto interministeriale del 10/04/2013 ha fornito i particolari del sistema di agevolazioni sulla base delle leggi di principio suddette.

⁴⁸ Artt. 5 e 7, Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 10 aprile 2013.

Un simile percorso legislativo, evidentemente, è imputabile ad una politica economica non del tutto chiara e puntuale che non consente una semplice riconduzione “a sistema” di tale strumento agevolativo.⁴⁹

Il primo parametro sulla base del quale individuare il territorio da destinare a ZFU consiste nel ricercare quei quartieri o quelle circoscrizioni degradate delle città, in maniera tale da ricomprendere nell’area franca un numero di abitanti non superiore a trentamila.⁵⁰

Già da questo primo dato, emerge l’assenza a livello europeo di un quadro generale che consenta di individuare (lo sfondo) il territorio ove collocare le ZFU, con rinvio alle singole esperienze nazionali, le quali possono differenziarsi le une dalle altre, con inevitabili conseguenze autorizzatorie da parte della Commissione europea in una ineludibile logica del “caso per caso”.

Stanti così le cose, in linea di principio il legislatore ha voluto destinare a ZFU una o più porzioni delle città caratterizzate da un particolare degrado economico e sociale ponendo un limite dimensionale basato sul valore quantitativo della popolazione “abitante”/residente e non sulla loro estensione territoriale delle aree.⁵¹

⁴⁹ L. DEL FEDERICO, *Grandi attese per le zone franche urbane*, in *Corriere tributario*, 13/2009, p. 1043 e ss., evidenzia il lungo periodo di incertezza normativa e di gestazione amministrativa vissuto prima e dopo l’istituzione delle ZFU a causa dei lunghi adempimenti amministrativi.

⁵⁰ Così espressamente prevede il comma 561 dell’art. 2 della L. 244/2007.

⁵¹ Cfr. CIPE 2008 del 30 gennaio 2008. Il termine è stato assimilato al concetto di residenza e pertanto le aree sono state delimitate sulla base dei dati Istat della popolazione (residente).

Le Regioni appartenenti all'Obiettivo Convergenza⁵² rappresentano la prima selezione del territorio nazionale sul quale applicare i parametri di disagio socio economico. Tale scelta si presume sia stata effettuata, sia, per poter canalizzare i fondi europei necessari per finanziare le agevolazioni, sia, per intraprendere il percorso di notifica e richiesta di compatibilità degli aiuti di Stato per quelle regioni contemplate dal terzo comma dell'art. 107, punto 3, TFUE. Tuttavia, tale ultima ipotesi verrà smentita dall'attuazione in misura limitata delle ZFU all'interno degli aiuti minori.

Le ZFU siciliane sono state individuate con legge regionale in attuazione, e sulla base dei medesimi parametri stabiliti con la normativa nazionale. Tale episodio mostra la particolare forma di autonomia tributaria e di competenza legislativa della Regione siciliana, la quale, tuttavia, ha adottato una terminologia normativa non particolarmente adatta rispetto quella utilizzata a livello statale.⁵³

1.1. Criticità sullo “snaturamento” o sull’ampliamento attuato con le Zone Franche Urbane in Italia con riferimento al presupposto territoriale: dai quartieri, alle province, alle isole minori.

⁵² Campania, Calabria, Sicilia e Puglia, cfr art. 5 Regolamento CE 1083/2006 del Consiglio 11/07/2006.

⁵³ Cfr. art. 67 L.R. 11/2010, ove si afferma che la Regioni “istituisce” le ZFU, e provvede al “rimborso” degli oneri tributari, quando in realtà l’istituzione delle ZFU è avvenuta per iniziativa del legislatore nazionale e il rimborso si è concretizzato in una forma di esenzione/credito d’imposta.

Lo studio a livello sistemico delle ZFU consente di proporre delle considerazioni critiche sulla specifica normativa adottata dall'Italia nella individuazione del presupposto territoriale, il quale rischia di essere stato ampliato a tal punto da perdere la coerenza con la *ratio* istitutiva.

Ad esempio, il presupposto territoriale delle ZFU, infatti, è stato esteso comprendendovi anche il Comune di Lampedusa e Linosa. La delimitazione territoriale di tale ZFU corrisponde all'intero territorio comunale che, a sua volta, si identifica con l'intera superficie delle due isole di Lampedusa e di Linosa.

Su altro fronte, l'ambito territoriale è stato esteso "sperimentalmente" anche ai Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias.⁵⁴ Simili interventi legislativi hanno segnato il presupposto territoriale delle ZFU: nate avendo ad oggetto quartieri urbani, delimitate anche sulla base della popolazione residente, hanno consentito l'introduzione di una deroga espressa⁵⁵ rispetto alla regola generale stabilita per le altre ZFU. L'intenzione del legislatore appare chiara: sperimentare l'estensione territoriale delle ZFU al territorio di tutti i Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias e ad intere (seppur piccole) isole. Ciò significa, sul piano quantitativo, perdere il parametro di riferimento rappresentato da un preciso limite numerico della popolazione,⁵⁶

⁵⁴ Tramite l'inserimento del comma 4bis nell'art. 37 del D.L. 179/2012, conv. in L. 221/2012.

⁵⁵ Già contenuta nel comma 4bis art. 37 del D.L. 179/2012, conv. in L. 221/2012, ripresa nell'art. 7 del Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 10 aprile 2013.

⁵⁶ Trentamila abitanti quale massima popolazione delle altre ZFU a fronte di quella di tutti i Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias pari a

sul piano qualitativo focalizzarsi non più sui quartieri di una Città, ma su una intera provincia o interi Comuni. Si segna, dunque, un cambiamento del rapporto parte/tutto: una porzione del territorio di un Comune (quartiere), una porzione del territorio di una Regione (Provincia). A parere di chi scrive, la strada appare tracciata in direzione di una modulazione territoriale che potrebbe consentire un coinvolgimento dell'intero territorio regionale quale parte della più grande realtà nazionale.⁵⁷

Si osserva, infine, che i parametri adottati dal CIPE⁵⁸ in applicazione concreta delle direttive di massima indicate nella legge istitutiva delle ZFU non si sono mostrate sensibili ad intercettare ulteriori caratteri identificatori del disagio economico sociale: si pensi al fenomeno della criminalità organizzata o al carattere dell'insularità.⁵⁹

Il presupposto territoriale delle ZFU emerge anche con riferimento alla “localizzazione” delle imprese nel territorio delle ZFU. Se la legge⁶⁰ istitutiva ha adoperato il termine appena citato, che nella sua genericità

circa centoventimila abitanti. Sebbene ciascun Comune possieda un numero di abitanti inferiore ai trentamila, l'indicazione del legislatore è onnicomprensiva indicando tutti i Comuni della Provincia.

⁵⁷ Quanto alle conseguenze sul piano della selettività e degli aiuti di Stato si rimanda al capitolo ove viene trattato tale argomento.

⁵⁸ Cfr. CIPE 30 gennaio 2008 ha individuato un indice di disagio economico basato sul tasso di disoccupazione, di occupazione, di concentrazione giovanile e sul tasso di scolarizzazione.

⁵⁹ Entrambi presenti nella Regione siciliana, solo il secondo con riferimento alla Regione Sardegna.

⁶⁰ Cfr. comma 1, art. 37 D.L. 179/2012. L'art. 2 della L. 244/2007 prevede esclusivamente che la “attività economica” avvenga nella ZFU.

intende creare un nesso di collegamento tra l'impresa e il territorio da agevolare (la ZFU), il Decreto del Ministero⁶¹ ha tradotto tale rapporto nell'esistenza di un ufficio o di un locale destinato all'attività anche amministrativa all'interno della ZFU. L'importa del collegamento con il territorio, in ragione dell'obiettivo ultimo di rilancio delle aree urbane degradate, è manifestata anche dalla specifica previsione a carico dei soggetti che non svolgono una attività d'impresa sedentaria: essi devono impiegare almeno un lavoratore dipendente presso l'ufficio o il locale all'interno della ZFU, o realizzare almeno il 25% del volume d'affari da operazioni poste in essere all'interno del territorio della ZFU.⁶² Inoltre, si può estrapolare un ulteriore principio da quanto appena detto: il sistema della agevolazioni contemplato dalla ZFU non crea un rapporto di esclusività tra l'attività economica e il territorio; la prima può essere esercitata anche al di fuori dell'area franca urbana (salvo obbligo di tenuta della contabilità in maniera separata⁶³ per poter comprendere la quota di reddito derivante dalla ZFU e quindi agevolabile). Tale formulazione offre una certa elasticità alle scelte imprenditoriali che possono collocarsi in parte all'interno e in parte all'esterno della ZFU al fine di ottimizzare il reddito

⁶¹ In particolare cfr. comma 5, art. 3, Decreto del Ministero dello sviluppo del 10 aprile 2013.

⁶² In tal senso vedasi il comma 6, art. 3, Decreto del Ministero dello sviluppo del 10 aprile 2013.

⁶³ In forza dell'art. 9 del Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 10 aprile 2013.

prodotto ed evitare la creazione di una eccessiva chiusura, anche dal punto di vista economico,⁶⁴ delle ZFU.

Ulteriore elemento di collegamento territoriale è osservabile sia con riferimento agli immobili siti nelle ZFU ai fini dell'agevolazione sull'Imposta municipale propria, che in relazione ad una parte dei lavoratori dipendenti (pari al trenta per cento) necessariamente residenti all'interno della ZFU per poter godere dell'agevolazione ai fini contributivi.⁶⁵ Simile previsione si colloca con coerenza all'interno della finalità delle ZFU, ovvero sia il rilancio e la riqualificazione di aree urbane degradate dal punto di vista economico sociale, obiettivo perseguibile senz'altro facendo leva sia sulla destinazione degli immobili collocati sul territorio franco che sulla popolazione residente al suo interno. Resta da osservare, tuttavia, il parziale condizionamento operato dal legislatore sull'obbligo di assunzione di una determinata percentuale di lavoratori dipendenti: non aver stabilito che la totalità dei dipendenti fosse residente all'interno della ZFU probabilmente è giustificabile dal non voler rendere eccessivamente vincolante il reclutamento del personale dipendente rivolgendosi solo all'interno della popolazione residente, con evidenti problemi di selezione del personale in relazione a determinate qualifiche che ipoteticamente potrebbero non essere presenti sul territorio. Certamente, pare ragionevole affermare che la

⁶⁴ Innegabili sono anche i benefici sulla libera circolazione delle persone, delle merci e dei servizi che in tal modo ottengono una determinata tutela.

⁶⁵ Sulla base di quanto contenuto del comma 562 dell'art. 2, L. 244/2007, ripreso anche dagli artt. 4 e 13 del Decreto del Ministro dello sviluppo del 10 aprile 2013.

percentuale fissata dal legislatore a seconda del dato quantitativo di lavoratori coinvolti, si tradurrebbe in un maggior o minor interessamento della popolazione residente: essa assume un ruolo centrale, sia laddove ha rappresentato la base di calcolo per la individuazione delle aree da destinare a ZFU, sia quale finalità di contrasto ai fenomeni di esclusione sociale e di favorimento dell'integrazione sociale e culturale.⁶⁶

1.2. Il profilo territoriale delle Zone Franche Urbane e la politica urbana comunitaria.

Sulla base di quanto previsto dall'art. 174 del TFUE e in attuazione del principio di sussidiarietà, al fine di incrementare la coesione sociale, economica e territoriale l'Unione europea ha intrapreso una politica di supporto a favore delle regioni arretrate. Tale strumento di intervento nella economia locale è supportato dalla dispensa creata dai Fondi strutturali, i quali si concretizzano in una fonte di opportunità per i Paesi membri, specialmente in periodi di crisi congiunturale⁶⁷. L'attenzione della UE alle

⁶⁶ Tale intento è contenuto nell'art. 2 L. 244/2007.

⁶⁷ Il Regolamento 1303/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 all'art. 9, rubricato Obiettivi tematici, prevede il perseguimento delle seguenti finalità: *“rafforzare la ricerca, lo sviluppo tecnologico e l'innovazione; migliorare l'accesso alle Tic (tecnologie dell'informazione e della comunicazione), nonché l'impiego e la qualità delle medesime; promuovere la competitività delle Pmi, del settore agricolo (per il Feasr) e del settore della pesca e dell'acquacoltura (per il Feamp); sostenere la transizione verso un'economia a basse emissioni di carbonio in tutti i settori; promuovere l'adattamento al cambiamento climatico, la prevenzione e la gestione dei rischi; preservare e tutelare*

realità urbane è di grande attualità⁶⁸ e in tale contesto di rilancio della politica urbana può essere senz'altro collocato lo strumento agevolativo della ZFU: essa costituisce un'applicazione della fiscalità di vantaggio, in

l'ambiente e promuovere l'uso efficiente delle risorse; promuovere sistemi di trasporto sostenibili ed eliminare le strozzature nelle principali infrastrutture di rete; promuovere un'occupazione sostenibile e di qualità e sostenere la mobilità dei lavoratori; promuovere l'inclusione sociale e combattere la povertà e ogni discriminazione; investire nell'istruzione, nella formazione e nella formazione professionale per le competenze e l'apprendimento permanente; rafforzare la capacità istituzionale delle autorità pubbliche e delle parti interessate e un'amministrazione pubblica efficiente.”

⁶⁸ A partire dai programmi di sviluppo urbano Urbact I e Urbact II fino alla Agenzia urbana europea in corso di definizione nel 2014, l'UE dimostra di riconoscere il ruolo fondamentale delle città nella politica di risanamento, rilancio e crescita economico sociale. Inoltre, come recitano i punti 51 e 52 della autorizzazione commissione ZFU 28/10/2009 C 2009 sull'aiuto di stato 346/2009 Italia: Già il regolamento (CE) n. 1260/1999 del Consiglio, del 21 giugno 1999, recante disposizioni generali sui Fondi strutturali per il periodo di programmazione 2000-2006, precisava che le iniziative comunitarie devono riguardare la *“rivitalizzazione economica e sociale delle città e delle zone adiacenti in crisi, per promuovere uno sviluppo urbano sostenibile”* e che *“nelle zone urbane, si deve puntare in via prioritaria al miglioramento della competitività e a un maggiore equilibrio, in termini di sviluppo, tra le città più forti dal punto di vista economico e il resto della rete urbana”*. *“Sulla stessa linea, il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio, dell' 11 luglio 2006, recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale per il periodo 2007-2013 indica che: “data l'importanza dello sviluppo urbano sostenibile e il contributo delle città, soprattutto di quelle di medie dimensioni, allo sviluppo regionale, occorre dare loro un maggiore rilievo valorizzandone il ruolo nell'ambito della programmazione al fine di promuovere la rivitalizzazione urbana”*.

grado di incidere sulle scelte aziendali laddove un minor peso degli oneri fiscali può rendere economicamente vantaggiosa una scelta di investimento nella area franca.

L'esperienza francese delle *Zones Franches Urbaines* si manifesta quale espressione di una politica urbana nazionale di medio lungo periodo che ha mostrato una particolare attenzione del legislatore francese al territorio ed alle sue problematiche di ordine sociale ed economico. Ed in maniera del tutto simile, sarebbe auspicabile che tutti i Paesi membri valorizzino l'area urbana utilizzando i fondi strutturali messi a disposizione dall'Unione europea.⁶⁹

Una scelta nazionale potrebbe elevarsi ad europea se le ZFU fossero regolamentate prescindendo dalla richiesta preventiva d'autorizzazione a vantaggio di un miglioramento in termini di efficacia ed efficienza in ragione della generalità dell'agevolazione.

1.3. La politica urbana europea tra esternalità positive e incentivi alle imprese.

I quartieri o le aree urbane degradate si distinguono per carenza di iniziativa imprenditoriale e per la presenza di problematiche di ordine sociale, fattori che sommati possono essere il presupposto per la nascita o lo sviluppo di criminalità, anche organizzata.

⁶⁹ In tal senso diffusamente P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, Rassegna tributaria, 6/2007, p. 1677 e ss.

Tali fattori hanno trovato collocazione all'interno delle ZFU creando un sistema che potrebbe essere definito di agevolazioni fiscali territoriali: la ripresa economica e sociale delle aree urbane viene perseguita attraverso delle agevolazioni fiscali limitate a precise aree urbane. Simili esperienze di applicazione della politica urbana sono state vissute negli Stati Uniti e in Gran Bretagna.

Le ZFU rilevano quella anomalia presente in alcune aree urbane al confronto di quelle ordinarie, nella stessa logica di quelle “*distressed urban areas*” individuate dall'OCES ove le condizioni economiche e sociali risultano inferiori rispetto la media del restante territorio cittadino. Le cause della formazione di tali differenze all'interno del territorio urbano sono varie: svantaggio geografico per alcune città rispetto i traffici internazionali, flussi migratori, ristrutturazioni aziendali, politiche urbane (fallimentari) di aggregazione di persone in possesso di un livello reddituale basso in aree comuni.⁷⁰ Le suddette *distressed urban areas* sono distinguibili dalla presenza concomitante di tre fattori: standard di vita inferiori alla vita media urbana, aree urbane identificabili dal punto di vista territoriale, degrado di natura multidimensionale (ambito economico, sociale e geografico/ambientale).

2. Il profilo soggettivo delle Zone Franche Urbane: problemi attuativi della norma interna rispetto il rinvio alla definizione comunitaria di soggetto beneficiario delle misure di favore.

⁷⁰ F. ANTOLINI, *Politiche di sviluppo nelle aree urbane*, Utet, Torino, 2007. P. 38. E ss.

Il profilo soggettivo del regime agevolato delle ZFU è costituito dal possesso dello *status* di micro o piccola impresa di definizione comunitaria.⁷¹

In un primo momento l'agevolazione era stata prevista a favore delle nuove attività economiche,⁷² limitando l'aiuto all'interno delle soglie *de minimis*

⁷¹ L'art. 2, comma 562, L. 244/2007 rimanda alla Raccomandazione CE 361/2003, art. 2, rubricato "Effettivi e soglie finanziarie che definiscono le categorie di imprese" secondo il quale: "1. La categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR". Inoltre, non tutte le attività possono godere dei benefici delle ZFU, essendo espressamente escluse, *ex art. 44 octies*, VI comma, lett. c): "*la construction automobile, de la construction navale, de la fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie ou des transports routiers de marchandises.*" Salve le espresse esclusioni per quelle imprese sottoposte a misure concorsuali o esercenti particolari attività, il regime agevolato può essere goduto dalle micro e piccole imprese, già costituite al momento della presentazione della istanza necessaria per poter usufruire dei vantaggi della ZFU, iscritte al Registro delle imprese presso la Camera di Commercio competente territorialmente. Occorre, inoltre, che sul territorio individuato quale ZFU sia stabilita una sede dell'impresa richiedente che produca almeno il 25 per cento del proprio volume d'affari. Ugualmente L'ART. 37 D.L. 179/2012 stabilisce quali destinatari delle agevolazioni le imprese piccole e micro, e il Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013 all'art. 3, rubricato "beneficari", richiama espressamente il Regolamento comunitario 800/2008 per la definizione di impresa di piccola e micro dimensione.

⁷² In tal senso cfr. art. 2, comma 562, L. 244/2007.

per quelle già esistenti.⁷³ Successivamente l'elemento della novità è venuto meno, ammettendo al beneficio tutte le aziende collocate sul territorio delle ZFU.⁷⁴ Tale previsione risulta in linea con l'obiettivo di riqualificare le aree urbane degradate e, quindi, anche le imprese già esistenti sul territorio.

Una clausola espressa di esclusione dal regime agevolato delle ZFU coinvolge il presupposto soggettivo sulla base dell'attività,⁷⁵ o sulla fase della vita aziendale (impresa posta in liquidazione volontaria o in una fase anormale di procedura concorsuale).⁷⁶

La componente soggettiva denota le ZFU anche in ulteriori momenti: laddove, ai fini dell'agevolazione sui contributi previdenziali, è necessario che almeno il trenta per cento dei lavoratori dipendenti sia residente nella

⁷³ L'art. 2, comma 562, L. 244/2007 modificando il comma 341bis dell'art. 1 della L. 296/2006, sottopone le agevolazioni delle ZFU a favore dei soggetti già esistenti in applicazione del Regolamento sugli aiuti minori, 1998/2006.

⁷⁴ Infatti, nell'art. 37 del D.L. 179/2012 non compare più il requisito della novità, e nel Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 10 aprile 2013 all'art. 3 si annovera tra i soggetti beneficiari quelli già esistenti o che devono costituirsi entro una determinata data (31 dicembre 2015).

⁷⁵ L'art. 2, comma 562, L. 244/2007 modificando il comma 341ter dell'art. 1 della L. 296/2006 esclude le imprese che svolgono attività di costruzione di automobili, costruzioni navali, fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche, siderurgia e trasporto su strada.

⁷⁶ Così prevede la lett. d), primo comma, art. 3, Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013.

ZFU,⁷⁷ ovvero quando per ogni assunzione di un ulteriore⁷⁸ lavoratore dipendente (a tempo pieno o parziale) residente nella ZFU viene attribuito un maggiore livello di reddito esente annuo,⁷⁹ e nel caso in cui siano destinate particolari riserve finanziarie di scopo a favore di determinati beneficiari (imprese femminili, imprese sociali, imprese di nuova o recente costituzione, imprese ubicate in sub-porzioni del territorio delle ZFU).⁸⁰

Si osserva, dunque, che il sistema di agevolazioni contemplato dalle ZFU esplica i suoi effetti direttamente nei confronti dell'impresa agevolata, ma anche indirettamente a favore dei lavoratori dipendenti assunti, creando benefici sull'intero territorio franco.

⁷⁷ Siano essi assunti a tempo indeterminato ovvero a tempo determinato per una durata non inferiore a 12 mesi. Così il comma 562, art. 2 L. 244/2007 che ha modificato la lett. d) del comma 341 dell'art. 1 della L. 296/2006. Idem art. 13 Decreto del Ministro dello sviluppo economico 10 aprile 2013.

⁷⁸ L'incremento è calcolato al netto di eventuali diminuzioni di personale avvenuto in società controllate o collegate all'impresa beneficiaria. Così l'art. 9, comma 5 del Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013.

⁷⁹ L'art. 9, comma 5 del Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013, specifica che ogni nuovo lavoratore dipendente assunto consente di aumentare di 5.000 euro il limite massimo pari a 100.000 euro del reddito esentabile annualmente dalle imposte sui redditi.

⁸⁰ Così il comma 4, art. 8 del Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013, il quale precisa che le riserve finanziarie di scopo derivano da ulteriori risorse regionali, nel limite del rapporto pari al 30% rispetto le risorse complessive dell'intervento.

2.1. Le Zone Franche Urbane e il requisito soggettivo di iscrizione al Registro delle imprese per i liberi professionisti: la nozione europea di impresa.

Il legislatore delle ZFU per identificare il soggetto beneficiario delle agevolazioni ha rimandato ad una fonte esterna, quella comunitaria, la definizione di impresa di micro e piccola dimensione.⁸¹ La regolamentazione della disciplina di dettaglio da parte del Ministero, pur richiamando nuovamente la prassi comunitaria per individuare il profilo soggettivo, esclude che tra le imprese da agevolare possano annoverarsi i professionisti non organizzati in forma di impresa e non iscritti presso il Registro delle imprese.⁸²

Se, da un lato, il legislatore recepisce in maniera esplicita la nozione europea di impresa, dall'altro il Ministero non si adegua a tale volontà e applica il concetto di impresa di fonte interna. I requisiti della forma di impresa e dell'iscrizione nel Registro delle imprese svelano tipicamente le origini civilistiche della nozione di impresa, la quale si discosta da quella,

⁸¹ L. 244/2007 art. 2 rinvia alla Raccomandazione 361/2003 e la l. 179/2012 prevede che il beneficiario delle agevolazioni contenute nelle ZFU siano imprese di micro e piccola dimensione.

⁸² Il decreto del ministero dello sviluppo economico del 10 aprile 2013 richiama il regolamento CE 800/2008 e il decreto ministero 18 aprile 2005. La circolare esplicativa del 30/09/2013 emanata sempre dal Ministero esclude dai benefici delle ZFU i professionisti che non svolgono l'attività professionale in forma di impresa e che non sono iscritti nel registro delle imprese.

più ampia, delineata nell'Ordinamento comunitario e tutelata dalla Corte di Giustizia.⁸³

Se non fosse esistito alcun riferimento alla definizione comunitaria d'impresa, l'interpretazione in senso europeo del requisito soggettivo delle ZFU avrebbe incontrato un percorso più complesso ma di sicuro fondato sulla penetrazione del diritto tributario comunitario in quello nazionale. La competenza comunitaria sulla identificazione dell'impresa potenzialmente beneficiaria delle agevolazioni espresse dalla ZFU sarebbe apparsa ancor più sostenibile in ragione della valutazione della misura rispetto il regime comunitario degli aiuti di Stato. Una siffatta interpretazione della normativa nazionale in chiave comunitaria avrebbe presumibilmente incontrato un ostacolo nella giurisprudenza tributaria,⁸⁴ rendendo necessario una maggiore tutela a livello comunitario.

Dallo studio delle ZFU emerge invece chiaramente che la volontà del legislatore italiano si è manifestata con il volersi adeguare alla nozione

⁸³ Nozione di impresa non necessariamente legata a fini lucrativi, essendo sufficiente lo svolgimento di una attività economica di offerta di beni o servizi sul mercato. In tal senso G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, p. 12. Sentenze C 41/90 del 23 aprile 1991, causa C 364/92 del 19 gennaio 1994, C 35/96 del 18 giugno 1998, C 180/98 del 12 settembre 2000, C 264/01 del 16 marzo 2004, C 222/04 del 10 gennaio 2006.

⁸⁴ Un caso del tutto simile è costituito dalla Cass. 18710/2013 ove il giudice di legittimità non riconosce ad un libero professionista le agevolazioni sui contributi previdenziali stabilite dalla L. 407/1990 a favore delle imprese del Mezzogiorno in assenza di una organizzazione in forma di impresa.

europea di impresa. Essa, come è noto, prevede una definizione di maggior portata rispetto quella fiscale nazionale e, a sua volta, rispetto quella civilistica, in base alla quale l'impresa è costituita da una "entità" che esercita una "attività economica" a prescindere dallo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento.⁸⁵

Da una prima interpretazione, il lavoratore autonomo pone in essere un'attività economica con la quale tendenzialmente viene ricercata la copertura dei costi con i ricavi (compensi). Andando oltre, l'art. 81 TCE chiarisce ulteriormente l'identità esistente tra le nozioni di libero professionista e quella di impresa affermando che le attività esercitate dal professionista sono "attività organizzate per la produzione di servizi, ossia per l'esecuzione di prestazioni di fare".

La doppia nozione di impresa,⁸⁶ comunitaria e nazionale, riflette la differente *ratio* ispiratrice dell'Ordinamento comunitario rispetto quello

⁸⁵ Così stabilisce l'allegato I del Regolamento 800/2008.

⁸⁶ F. PEPE, *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, Riv. dir. trib., 3/2012, p. 281; R. ALFANO, *Agevolazioni ambientali e vincoli dell'Unione europea*, cit., p. 328 e ss.; nonché, più in generale, A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rass. trib., 1/2006, p. 250 e ss.; F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione europea*, in Rass. trib., 6/2010, p. 1538 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in Riv. dir. trib. internaz., 2006, p. 19 e ss.; M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in Rass. trib., 5/2008, p. 1449 e ss., spec. 1465 ss.; A. E. LA SCALA, *Il*

interno: il primo rivolto alla concorrenza, il secondo all'interesse fiscale. Il potenziale conflitto tra le due posizioni si concretizza nella disciplina e nella applicazione delle ZFU dando luogo, per un verso, ad un profilo di illegittimità per violazione della riserva di legge, per altro verso creando una disciplina che apparirebbe legittima sul versante tributario interno ma incompatibile su quello comunitario. Più nel dettaglio, il concetto di attività di impresa rileva nella disciplina delle ZFU in ragione del divieto di aiuti di Stato in materia fiscale. In tal senso, la concorrenzialità⁸⁷ generata da una impresa e da un professionista appaiono essere sovrapponibili, e in quanto tali meritevoli di pari tutela da parte dell'Ordinamento comunitario e di quello interno.

3. Il profilo oggettivo delle Zone Franche Urbane: dall'oggetto del sistema agevolativo al riparto di competenze Stato/Unione Europea.

Le ZFU, essendo ascrivibili nella categoria delle agevolazioni fiscali, rappresentano un esempio di quell'ampliamento delle competenze del diritto comunitario a scapito di quelle degli Stati membri, fenomeno riconducibile

divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni nella regione siciliana, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1503.

⁸⁷ Ovverosia l'effetto distorsivo sulla concorrenza o influenza sul commercio tra Stati. Cfr. F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, *Riv. dir. trib.*, fasc.10, 2009, p. 781.

alla c.d. comunitarizzazione del diritto tributario che ha coinvolto, direttamente o indirettamente, tutti i settori dell'imposizione.⁸⁸

La norma formulata dal legislatore prevede quale oggetto delle agevolazioni contenute nelle ZFU l'esenzione dalle imposte sui redditi, dall'Irap, dall'Imu e dal versamento dei contributi previdenziali sulle retribuzioni da lavoro dipendente.⁸⁹

Le agevolazioni vengono applicate su una estensione temporale differente per ciascun tributo. Le imposte sui redditi e i contributi previdenziali godono di un periodo agevolato pari a quattordici anni, di intensità decrescente nel tempo, mentre l'Irap prevede un intervallo agevolato costante per (i primi) cinque periodi d'imposta e, similmente, l'Imu per (i primi) quattro anni.⁹⁰

⁸⁸ Sul coinvolgimento anche della agevolazioni da parte del diritto comunitario cfr. A. DI PIETRO, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in L.S. ROSSI e G. DI FEDERICO, *L'incidenza dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche*, Napoli, 2008, p. 291 e ss.

⁸⁹ Così, in sintesi, P. COPPOLA, *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Jovene editore, Napoli, 2009, p. 586.

⁹⁰ Il comma 4 dell'art. 37 D.L. 179/2012 demanda le condizioni, le modalità e la durata della agevolazioni al Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013 il quale con l'art. 9 specifica che a far data da quello di accoglimento della istanza di agevolazione si attribuisce una esenzione del reddito fino all'importo massimo pari a 100.000 euro annui in ragione del 100% i primi cinque periodi d'imposta,

Si osserva, dunque, che l'esenzione generata dal regime fiscale delle ZFU esplica i suoi effetti sui tributi erariali e su tributi propri derivati il cui presupposto viene realizzato durante l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Si nota che, se da un lato, è stato esonerato anche un tributo locale, istituito a livello statale, come l'Imu, dall'altro, non si estende la misura di favore anche ad altri prelievi locali come la tassa sui rifiuti.

3.1. I tributi coinvolti nelle Zone Franche Urbane: sistema di agevolazioni o “miscellanea”?

Ragionare sulle ZFU in termini di integrazione europea e di organizzazione di popoli significa riferirsi alla Comunità europea, all'Unione europea, nata quale organizzazione di un mercato unico basato sui noti principi di libertà fondamentali, in una continua evoluzione che vede cedere il passo ad un altro tipo di organizzazione, quella relativa alla società. In questo contesto, l'elemento organizzativo si può modulare nella direzione delle misure agevolative, delle imprese beneficiarie, delle aree urbane franche.

Le agevolazioni contenute nelle ZFU e la loro finalità assumono una loro dignità in ragione del modello che viene scelto per attuare tale forma di “franchigia” territoriale, un modello organizzativo che dovrebbe prevedere un sistema di agevolazioni e non una mera sommatoria.

del 60% dal sesto al decimo, del 40% dall'undicesimo al dodicesimo, del 20% dal tredicesimo al quattordicesimo. Similmente l'art. 13 regola l'esenzione dal versamento dei contributi previdenziali sulle retribuzioni da lavoro dipendente. L'art. 11 e 12 riguardano l'esenzione sull'Irap e sull'Imu.

Infatti, per consentire un effettivo raggiungimento degli obiettivi che la ZFU si prefigge sarebbe necessario che l'insieme degli aiuti sia coordinato e supportato da una politica economica e sociale che consenta un cambiamento del territorio franco rilevabile con un'analisi consuntiva basata (almeno) sugli stessi indici tramite i quali era stato inizialmente individuato. In tal senso, l'esperienza francese appare sicuramente superiore a quella italiana. Sia in relazione alla durata della politica agevolativa francese che ha dato alla luce quattro generazioni di *Zones Franches Urbaines*, con un susseguirsi di analisi consuntive e programmatiche finalizzate al tendenziale miglioramento dello strumento. Sia con riferimento a quegli elementi che hanno fatto da corollario al teorema principale delle esenzioni fiscali: nello specifico ci si riferisce alle politiche di comunicazione, agli accordi con gli istituti bancari utilizzati per facilitare l'accesso al credito. Le ZFU francesi mostrano un carattere sistemico anche in occasione della procedura di compatibilità comunitaria⁹¹: in tale occasione la Commissione europea ha riconosciuto la capacità delle ZFU di coordinarsi con le politiche urbane sempre più oggetto d'attenzione da parte dell'UE. Le ZFU assumono così un respiro europeo che mostra un processo d'integrazione europea e di organizzazione di popoli, nata quale organizzazione di un mercato unico basato sui noti principi di libertà fondamentali, in una continua evoluzione che vede cedere il passo ad un'altra forma di organizzazione, quella sociale. In simile contesto, l'elemento organizzativo si può allora modulare nella direzione delle misure

⁹¹ Cfr. Aide d'Etat 159/96 – France – *Pacte pour la ville*. Commission Européenne, Bruxelles, 1996.

agevolative, delle imprese beneficiarie, delle aree urbane franche. Di conseguenza, se una ZFU deve possedere delle agevolazioni capaci di creare un sistema fiscale di vantaggio, allora anche l'elemento organizzativo deve assumere un ruolo centrale.

Profili organizzativi sono rinvenibili in relazione all'ambito territoriale: nei quartieri urbani beneficiari delle agevolazioni, deve essere presente un livello organizzativo che consenta di cogliere l'occasione per riqualificare la porzione di area urbana franca, al fine di colmare l'arretratezza economica delle imprese e dei lavoratori che la popolano e poter conseguire i correlati vantaggi d'ordine sociale, quali il tenore di vita e il livello d'istruzione. Un'organizzazione interna alla stessa ZFU nella consapevolezza che misure di vantaggio d'ordine fiscale e contributivo da sole non possono essere in grado di perseguire il risultato della coesione economica e sociale.

D'altro canto, l'organizzazione deve essere presente anche all'interno di quelle imprese candidate a beneficiarie delle agevolazioni: un'influenza delle ZFU sul programma e sull'attività imprenditoriale⁹² che si traduca in un adattamento e in una predisposizione di quei processi aziendali che consentano di aderire ai bandi attuativi, di rispettare i criteri selettivi stabiliti dalla normativa e dai regolamenti⁹³.

⁹² Cfr. V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Cedam, 2004, p. 125 e ss.

⁹³ Quali la collocazione della sede all'interno delle aree urbane individuate come ZFU, l'assunzione di dipendenti per lo svolgimento dell'attività d'impresa

L'efficienza di una ZFU si persegue, allora, anche con politiche organizzative e informative in grado di coinvolgere gli imprenditori locali e il settore dei servizi che ruota attorno ad essi⁹⁴. Elemento utile anche per consentire una percezione della ZFU da parte della popolazione residente nel territorio non agevolato non quale privilegio ingiustificato, ma come un'occasione temporanea per innalzare i parametri socio-economici del territorio franco al livello di quelli delle aree circostanti, "normale".

3.2. L'irrilevanza delle Zone Franche Urbane per l'Iva.

Sul versante delle imposte indirette, le ZFU non prevedono una agevolazione in ambito IVA, a differenza di quanto accade in altre forme di franchigia territoriale⁹⁵, nel senso che la cessione di beni e la prestazione di servizi all'interno della ZFU configura secondo le regole generali il presupposto oggettivo del tributo, privo di alcuna esenzione. Anzi, la disciplina delle ZFU prevede una incompatibilità tra il regime agevolato

⁹⁴ Alcune esperienze hanno confermato la non adeguatezza della mano d'opera locale ad essere impiegata in nuove attività produttive, in assenza di opportuni corsi formativi di riqualificazione.

⁹⁵ A titolo esemplificativo si cita l'esperienza delle Zone franche speciali in Lettonia, in particolare del porto franco della capitale Riga, ove era stata istituita una aliquota allo 0% per la prestazione di servizi relativi all'importazione ed esportazione di beni. Si rimanda a L. DEL FEDERICO, *Costituzione di una zona franca fiscale e doganale come logica di sviluppo del territorio*, *Fiscalità internazionale*, 3/2006, p. 263 e ss.

delle stesse e quello di vantaggio a favore dell'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità: l'usufruzione dei benefici delle ZFU è condizionata dall'opzione al regime ordinario sia con riferimento alle imposte dirette che per l'Iva.⁹⁶

La non appartenenza dell'Iva tra i tributi oggetto delle ZFU è presumibilmente attribuibile a due ordini di fattori: il primo, è riferibile alla natura del beneficiario, l'imprenditore, soggetto passivo IVA, il quale occupa una posizione tendenzialmente neutrale nella logica dell'imposta tale per cui una agevolazione comporterebbe effetti di scarsa rilevanza; il secondo attiene alla differente finalità delle agevolazioni contenute nelle ZFU rispetto a quelle che si verificherebbero in ambito Iva, ovverosia la coesione economica e sociale *versus* lo stimolo dei consumi.⁹⁷

⁹⁶ Così stabilisce il terzo comma dell'art. 3 del Decreto 10 aprile 2013 emanato dal Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, *“Condizioni, limiti, modalità e termini di decorrenza delle agevolazioni fiscali e contributive in favore di micro e piccole imprese localizzate nelle Zone Franche Urbane delle regioni dell'Obiettivo «Convergenza».”*

⁹⁷ Tuttavia, non bisognerebbe sottovalutare le conseguenze che un regime di vantaggio, un'esenzione sull'Iva sarebbe in grado di generare anche sul soggetto imprenditore, sul soggetto passivo IVA: dai benefici di ordine monetario in capo al soggetto imprenditore (pagamento del tributo in occasione dell'acquisto di materie prime e successivo “recupero” in occasione della cessione dei beni prodotti, ad esempio), ai vantaggi a favore dei consumatori finali dei beni prodotti nella ZFU se ceduti, e quindi acquisti, senza applicazione dell'IVA (ipotesi nella quale il soggetto consumatore non verrebbe inciso economicamente dal tributo).

4. Dubbi sulla natura di esenzione della Zona Franca Urbana e ipotesi di qualificazione quale credito d'imposta: le conseguenze sul piano comunitario e su quello attuativo interno.

Nel momento in cui il legislatore intende istituire una agevolazione fiscale esistono differenti mezzi a sua disposizione tra cui la creazione di un'esenzione.

L'ambito è quello delle tecniche di individuazione della fattispecie e della sua operatività, in richiamo a quella dottrina che ha distinto i fatti costitutivi dai fatti impeditivi.⁹⁸ Le ZFU, in ragione del loro carattere agevolativo, e del termine "esenzione" adoperato dal legislatore, potrebbero essere assimilate ai fatti c.d. impeditivi: l'indicazione da parte della norma di quei fatti, di quei presupposti soggettivi e territoriali il cui verificarsi consente di generare degli effetti opposti alla individuazione del presupposto imponibile; il quale, altrimenti, in assenza della norma agevolativa, darebbe luogo al sorgere della obbligazione tributaria e alla formazione della materia imponibile. Il fatto impeditivo si verifica così successivamente e non contestualmente rispetto quello costitutivo, unica ipotesi in presenza della quale non si verrebbe a delineare una simultaneità degli effetti al verificarsi della fattispecie.⁹⁹

⁹⁸ Ci si ricollega alle osservazioni sulle fattispecie tributarie e sulle differenti modalità di definizione della fattispecie effettuate da G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Torino, 2012, p. 282 e ss.

⁹⁹ Per approfondimenti sul tema sia consentito rimandare alla importante dottrina: diffusamente, G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1966; R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto*,

Il termine esenzione è citato espressamente nella legge istitutiva delle ZFU. Il meccanismo di agevolazione contemplato dalle ZFU ruota attorno all'idea di voler agevolare (in senso lato) il bilancio dell'imprenditore localizzato nel territorio franco riducendo l'onere fiscale normalmente a suo carico.

In prima battuta, l'esenzione delle ZFU sarebbe collocabile all'interno della categoria costituita da quelle disposizioni che delimitano la naturale portata del tributo. Emergono, ora, due caratteri distintivi dell'agevolazione rinvenibili nella disciplina delle ZFU: la presenza di una norma autonoma rispetto quella disciplinante i tributi sui quali si applica in deroga e la differente *ratio* delle due discipline (dell'agevolazione e dei tributi). L'autonoma esistenza di una norma d'esenzione è collegabile all'interesse esterno contenuto nella normativa delle ZFU rispetto quello interno presente nella struttura dei tributi.¹⁰⁰ Anche considerando quella autorevole dottrina¹⁰¹ che unifica disposizioni autonome in un unico corpo normativo, non dando rilievo quindi alla differente statuizione delle ZFU rispetto quelle dei singoli tributi, emerge in ogni caso la *ratio* differente delle ZFU rispetto

onere della prova, Riv. dir. civ. 1/1957, p. 399 e ss.; G. FRANSONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, Rass. trib., 2010, p. 604 e ss.

¹⁰⁰ Cfr. S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 52 e ss.

¹⁰¹ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 146.

i tributi agevolati, che dovrebbe suggerire una loro qualificazione quali esenzioni e non quali esclusioni¹⁰².

Detto ciò, l'esenzione causa, in generale, una totale non operatività del tributo in virtù di una vocazione promozionale estrinseca rispetto ai valori intrinseci al tributo.¹⁰³

Ebbene, confrontando tale definizione con la normativa delle ZFU emergono delle incongruenze.

Al di là della terminologia utilizzata dal legislatore nella disciplina delle ZFU, gli effetti della teorica esenzione che vengono a crearsi in concreto nella determinazione dell'agevolazione non rendono il tributo del tutto inoperante relativamente al territorio e ai soggetti destinatari della misura di vantaggio.

Infatti, per quanto riguarda, ad esempio,¹⁰⁴ le imposte sul reddito l'agevolazione equivale all'imposta dovuta calcolata individuando il reddito¹⁰⁵ prodotto nell'area franca, sul quale viene applicata l'ordinaria

¹⁰² Si rinvia al cap. 3 per riflettere ulteriormente sulla coerenza delle agevolazioni delle ZFU rispetto al sistema tributario di riferimento.

¹⁰³ Così si desume dalle osservazioni effettuate da G. FRANSONI, *op.cit.* in particolare a p. 287.

¹⁰⁴ Similmente avviene per l'agevolazione sull'Irap, sull'Imu e sui contributi previdenziali.

¹⁰⁵ Il reddito da agevolare è considerato solo quello ordinario, trascurando i componenti straordinari, quali le plusvalenze, le minusvalenze, le sopravvenienze attive e passive.

aliquota.¹⁰⁶ L'imposta così determinata viene versata, e il debito viene assolto, in compensazione, tramite l'utilizzo del modello F24.

Pertanto non si crede di sbagliare affermando che la "esenzione" dai tributi operata dalla ZFU, in realtà, possa essere assimilata ad un credito d'imposta.

L'analisi dei profili delle ZFU porta a concludere che si tratta di una agevolazione sostanziale, dal marcato profilo territoriale al quale si ricollegano i caratteri soggettivi della stessa.¹⁰⁷

Il regime agevolatorio delle ZFU contiene, a ben vedere, una doppia opzione: la prima, quando l'imprenditore decide di formulare l'istanza per essere ammesso ai benefici, la seconda, quando in sede di liquidazione del tributo è ammessa la possibilità di scegliere l'anno in cui applicare l'agevolazione esercitando la compensazione.¹⁰⁸

Il credito d'imposta in senso stretto,¹⁰⁹ o credito d'imposta con finalità extrafiscale,¹¹⁰ è definibile come quella posizione giuridica soggettiva nella

¹⁰⁶ Dalle istruzione per la compilazione della dichiarazione dei redditi si desume chiaramente il percorso pratico che si deve seguire per calcolare l'agevolazione. Cfr. istruzioni modello UNICOSP 2014, in particolare, p. 44.

¹⁰⁷ Di certo non si tratta di una agevolazione formale la quale avrebbe inciso solamente su un alleggerimento degli oneri formali, non patrimoniali.

¹⁰⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 39/E del 24 dicembre 2013.

¹⁰⁹ Cfr. Enciclopedia Treccani, voce *Credito d'imposta*, nella quale si effettua una classificazione del credito d'imposta da indebito, dal procedimento di riscossione o dalla struttura di alcune imposte e in senso stretto.

¹¹⁰ Cfr. M. C. FREGNI, *Crediti e rimborsi d'imposta*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006, p.1669 e

quale il contribuente vanta una posizione attiva, individuata da una specifica legge, di solito, differente rispetto quella che ha istituito la disciplina del tributo. L'extrafiscalità¹¹¹ delle ZFU emerge i) dalla ricchezza che permane all'imprenditore che svolge l'attività nella zona franca, corrispondente al prelievo che avrebbe subito in mancanza della agevolazione; ii) dal fatto che le ZFU generano una spesa reale a carico del bilancio pubblico in maniera del tutto speculare al beneficio a carico dell'imprenditore;¹¹² iii) dalla potenziale sostituzione dell'agevolazione con altre voci di spesa a carico dello Stato quali contributi o finanziamenti ipoteticamente elargibili sempre per fini di politica economica.

Calando le suddette caratteristiche sulla disciplina delle ZFU, si riesce a cogliere quella genesi del credito d'imposta consistente in un ausilio finanziario pubblico volto a favorire l'iniziativa economica privata:¹¹³ l'attribuzione di una precisa somma di origine statale destinata ad assolvere

1672 ove si delinea la differenza tra credito d'imposta quale posizione creditoria derivante dalla struttura del tributo (ad es. nell'Iva) e credito d'imposta con finalità agevolative e promozionali.

¹¹¹ Cfr. sulle fattispecie agevolative di ordine extrafiscale, M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Giffrè, Milano, 1984, in particolare p. 84

¹¹² Cfr. S.SURREY, *Pathways to Tax Reform. The concept of Tax Expenditures*, Cambridge, 1973; STEFANI, La giustificazione razionale delle esenzioni fiscali, *Riv. Giur. Fin.*, 1956, p. 444.

¹¹³ M. INGROSSO, *op. cit.*, p. 121 definisce il credito d'imposta come quel "diritto di credito disposto a favore di un contribuente reso nelle forme e nelle procedure di diritto tributario per il conseguimento dei fini propri dello Stato di benessere collettivo ovvero per fini di reazione all'ingiustificato arricchimento del fisco".

il debito tributario dell'imprenditore privato derivante dall'attività economica svolta all'interno del territorio franco.

La finalità agevolativa del credito d'imposta emerge anche laddove tale tipologia di credito non sia rimborsabile: esiste, per così dire, una destinazione vincolata alla compensazione con il debito d'imposta.¹¹⁴

In effetti, se l'obiettivo delle ZFU consiste nel rilancio di limitate aree urbane, nelle quali tendenzialmente dovrebbe aumentare la manifestazione della capacità contributiva e, quindi, il reddito da sottoporre a tassazione, concedere la possibilità di chiedere a rimborso il credito d'imposta attribuito significherebbe elargire un contributo anche in assenza della produzione di un reddito: il tutto si esporrebbe facilmente a interpretazioni illegittime e non coerenti con la logica sottesa nella norma o, in ogni caso, a risultati differenti dalla ripresa economica delle attività imprenditoriali all'interno delle ZFU.

Se le ZFU, invece, fossero state disciplinate come una esenzione sui tributi si sarebbe verificata la non applicazione del tributo per via della carenza del presupposto soggettivo o territoriale.¹¹⁵

¹¹⁴ Cfr. M. TURCHI, *Credito d'imposta*, Digesto, 1989, 23 e ss.

¹¹⁵ Cfr. F. B. FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006, p. 178, il quale richiama quale esempio le esenzioni legate alla natura del soggetto nell'art. 2 DPR 601/1973, ovvero le esenzioni territoriali temporanee contenute nei successivi artt. 27 e 30. Si nota, inoltre che, la distinzione tra esenzione soggettiva o legata ad attività è di dubbia individuazione dato che la prima attiene allo svolgimento della seconda.

Il credito d'imposta non attiene alla struttura del prelievo, non crea alcuna deroga alla disciplina del tributo e la determinazione del tributo mantiene sostanzialmente le stesse regole ordinarie: il debito d'imposta permane a capo dell'impresa, ma al momento del versamento, esso è assolto tramite la compensazione con un credito elargito a livello statale o regionale.

CAPITOLO 3

LE ZONE FRANCHE URBANE NEGLI ORDINAMENTI NAZIONALI E LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DEI REGIMI FISCALI CHE LE CARATTERIZZANO

1. Le Zone Franche Urbane e i valori tributari costituzionali.

La normativa istitutiva delle ZFU in Italia, intercettando i principi costituzionali dell'Ordinamento interno, può essere studiata per (tentare di) dimostrare il suo legame con i principi generali comuni che si pongono alla base del diritto tributario europeo.

Anche in tema di ZFU, appare possibile ricercare il contemperamento degli interessi dello Stato e dei contribuenti all'interno della carta costituzionale: la ZFU quale manifestazione di principi costituzionali esemplifica la funzione programmatica e precettiva dei valori espressi nella Carta costituzionale.¹¹⁶

Una volta rinvenuti i principi generali comuni agli Ordinamenti degli Stati membri questi verranno utilizzati per integrare e correggere i principi della Costituzione economica europea, in pieno rispetto ed attuazione dell'art. 6 del Trattato Unione Europea. Ciò vale anche nell'ipotesi in cui alcuni principi fondamentali non siano davvero comuni a tutti gli Stati membri, giocando un ruolo di espansione all'interno degli Ordinamenti che li

¹¹⁶ In generale sulla funzione dei principi costituzionali, P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Milano, 2012, p. 61.

ignoravano.¹¹⁷ Con riferimento alle ZFU, nate in Francia, applicate anche in Italia, frutto della particolare attenzione degli Stati membri alle questioni sociali interne, dichiarate compatibili dalla Commissione europea, possono innestarsi (e dare ulteriore supporto) a quel processo di espansione dei principi fondamentali costituzionali a tutta la Comunità.

2. Le Zone Franche Urbane tra consenso e riserva di legge.

Se autorevole dottrina ha affrontato il rapporto tra consenso e imposizione si consenta ora si riflettere sulla relazione tra consenso e agevolazioni.¹¹⁸

All'interno di simile ragionamento sarà possibile collocare opportunamente le ZFU al fine di fornire una loro chiave di lettura nel diritto tributario europeo. Così come consenso e imposizione appaiono termini contraddittori, salvo svilupparsi correttamente all'interno della logica democratica della riserva di legge, così specularmente il consenso e le agevolazioni, ad una prima analisi, appaiono raffigurare una endiadi. Tuttavia, a ben vedere, anche in relazione al tale ultimo rapporto la riserva di legge gioca un ruolo essenziale, che tende a differenziare i due termini.

Il consenso del singolo ad una agevolazione appare trovare un ostacolo nel medesimo principio che vieta la proposizione del *referendum* abrogativo su leggi tributarie.

¹¹⁷ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 7 e ss.

¹¹⁸ A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, *Rass. trib.*, 1/2012, p. 11 e ss.

Il consenso dei consociati verso una agevolazione mostra dei riflessi differenti a seconda che questa sia rivolta a favore di tutti i componenti della comunità ovvero sia selettiva e circoscritta solo ad alcuni. Se, nel primo caso, riemerge il divieto pari al consenso del singolo individuo, nel secondo, la legge è chiamata a svolgere la funzione di formale tutela degli interessi collettivi.

La legge mediante la quale si istituisce una ZFU tramite la rappresentanza politica su base democratica crea quel senso di condivisione della decisione di agevolare alcuni quartieri, alcune aree urbane, limitando e condizionando il riparto dei carichi pubblici.

Solo in tal modo il consenso è in grado di assumere la sembianze di regolatore della convivenza organizzata di un popolo, in grado di rendere comprensibili i caratteri autoritativi del sistema impositivo¹¹⁹ ma anche quelle misure di favore rivolte solo ad una parte del tutto.

Necessariamente, così come le prestazioni patrimoniali imposte rappresentano il consenso non dell'individuo ma della collettività, così la loro limitazione deve possedere un nesso di collegamento con la comunità, e per tanto, l'istituzione di una ZFU deve passare per una legge frutto di una rappresentazione democratica.

Giova ricordare che la competenza in materia tributaria permane in capo all'Italia quale Stato membro dell'Unione europea, e questa non rappresenta

¹¹⁹ A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, Commentario della Costituzione, G. BRANCA, A. PIZZORUSSO, Vol. II, Bologna, 1978.

un soggetto politico sovranazionale a causa della (ancora attuale) assenza di un proprio potere impositivo confrontabile con quello degli Stati membri.¹²⁰

L'art. 23 Cost. quale norma costituzionale sulla produzione del diritto, che regola la partecipazione dei consociati alle scelte fiscali, deve essere applicato anche alla normativa delle ZFU al fine di valutare se questa rispetti il requisito formale contenuto nella riserva di legge, e quindi, per apprezzare o meno la legittimità della norma impositiva/agevolativa¹²¹.

Constata che le ZFU, in Italia, sono state istituite con legge nazionale,¹²² si ha una conferma della tesi secondo la quale anche le agevolazioni devono

¹²⁰ A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, Rass. trib., 1/2012, p. 11 e ss. Sul punto cfr. anche E. DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia, dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, XII; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit. p. 773; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., parte speciale, p. 1; P. RUSSO, *Manuale*, op. cit. parte speciale, p. 4; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2003, parte speciale, p. 7.

¹²¹ Se l'art. 23 Cost. rappresenta il requisito formale per la legittimità dell'imposizione tributaria, l'art. 53 Cost. si rivolge alla componente sostanziale del rapporto obbligatorio d'imposta. Cfr. P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Milano, 2012, p. 141.

¹²² Il D.L. c.d. Crescita 2.0, D.L. 179/2012, art. 37, conv. L. 221/2012, ha istituito le 33 ZFU in Italia, sulla base delle condizioni e secondo le modalità stabilite dal Decreto del Ministro dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 10 aprile 2013. Vedasi, ad esempio, il Decreto interministeriale del 26 giugno 2012, del Ministro dello Sviluppo Economico e del Ministro dell'Economia e delle Finanze, il quale ha determinato le condizioni e le modalità di

sottostare al tenore dell'art. 23 della Costituzione: tali misure, destinate a circoscrivere l'area di applicazione di tributi erariali, devono nascere con legge nazionale o regionale, salvo poterne demandare la regolamentazione a livello provinciale o comunale nei limiti stabiliti a livello legislativo.¹²³

La fonte primaria (legge statale) rinvia espressamente (c. 341 quater) a quella secondaria (Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze) per la determinazione delle condizioni, dei limiti e delle modalità di applicazione delle esenzioni fiscali contemplate.

Emerge, sin da ora, una problematica di riserva di legge la quale si incanala nella nota questione della crisi di tale principio costituzionale.¹²⁴

Si nota una differenza terminologica tra quanto stabilito dal legislatore e quanto regolamentato in sede ministeriale: il primo, ha adoperato il termine "esenzione", il secondo, ha di fatto attuato un meccanismo di

applicazione della ZFU del L'Aquila, istituita con i commi 341/341ter, art. 1, l. 296/2006.

¹²³ In generale sulla applicabilità dell'art. 23 della Costituzione anche alle agevolazioni fiscali, vedasi A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torno, 2005, p. 146. Sull'appartenenza delle norme agevolative all'interno dell'universo delle norme tributarie cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni* (diritto tributario), *Rass. trib.*, 2/2002, p. 421 e ss. Di equal parere anche F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, *D. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, p. 74 e ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni* (diritto tributario), *Enciclopedia del diritto*, XV Milano, 1966, p. 3, F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 125 e ss.

¹²⁴ Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 37 e ss.

compensazione.¹²⁵ Esiste quindi un problema di riserva di legge di fissazione dei relativi limiti laddove la norma secondaria tramuta in credito d'imposta l'esenzione istituita dalla norma primaria.¹²⁶

L'adozione del credito d'imposta in luogo di una vera e propria esenzione potrebbe essere ricondotta all'interno della discrezionalità c.d. tecnica dell'amministrazione finanziaria. In tal caso, l'arbitrio dell'amministrazione sarebbe escludibile se la sua azione si fosse mossa all'interno della tecnicità prevista legalmente.¹²⁷

Tuttavia, non pare di cadere in errore affermando che il credito d'imposta non è circoscrivibile all'interno della categoria delle esenzioni in quanto entrambe sono iscrivibili, separatamente, nell'area della agevolazioni. E allora, se l'art. 23 della Costituzione non consente alla normativa secondaria di operare le stesse scelte (agevolative) che possono essere adottate da

¹²⁵ La fonte secondaria (decreto ministro sviluppo economico e del ministro dell'economia e delle finanze del 26 giugno 2012) per un verso regolamenta le agevolazioni delle ZFU sotto il termine di "esenzione" stabilendo che non rilevano le componenti straordinarie di reddito (sopravveniente attive e passive, plusvalenze e minusvalenze) (artt. 6 – 10) salvo poi stabilire che (art. 12) la modalità di fruizione delle agevolazioni debba avvenire "mediante riduzione dei versamenti... con il modello di pagamento F24".

¹²⁶ Si rinvia per l'approfondimento al paragrafo ove si analizzano le ZFU tra esenzione e credito d'imposta.

¹²⁷ M. A. GRIPPA SALVETTI, *Riserve di legge e delegificazione nell'Ordinamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1998, p. 85 e ss. L'autore tuttavia ritiene che sia possibile rilevare un libero apprezzamento anche all'interno della discrezionalità tecnica, con il rischio di contemperare interessi non previsti dalla legge.

quella primaria, l'aver optato per il credito d'imposta si sostanzierebbe in una violazione della riserva di legge.

Se appare difficile comprendere chi possa aver interesse a sollevare una simile questione di incompatibilità della disciplina attuativa delle ZFU con il principio costituzionale della riserva di legge, tuttavia, rappresenta una problematica che, da una lato, evidenzia lo scarso coordinamento tra il legislatore e l'esecutivo, dall'altro, suggerisce percorsi normativi differenti rispetto quelli adottati sin ora.¹²⁸

Sotto un altro punto di vista, il rapporto con l'art. 23 Cost. si evidenzia laddove l'individuazione delle aree urbane degradate è stata demandata a provvedimenti amministrativi: emerge, quindi, il carattere relativo della riserva di legge, grazie al quale il rinvio dei particolari della disciplina dovrebbe consentire di assolvere al meglio il compito di natura tecnica di circoscrivere, sulla base dei parametri indicati dalla legge, le porzioni di territorio adatte ad accogliere lo strumento agevolativo delle ZFU.¹²⁹ Più nello specifico, aver coinvolto gli enti territoriali marca ulteriormente il carattere territoriale delle ZFU, in ragione del principio secondo il quale un Comune dovrebbe ben conoscere il proprio territorio e, quindi, essere in

¹²⁸ Si rinvia al paragrafo sulla autonomia statutaria delle Regioni in sede di previsione di un credito d'imposta tramite legge regionale su tributi erariali.

¹²⁹ Anche la giurisprudenza di legittimità, Cass. 16498/2003, Cass. 17602/2003, Cass. 18262/2004, giudica legittimo l'utilizzo di fonti secondarie per integrare il precetto normativo istituito necessariamente da fonti primarie. Così commenta P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Milano, 2012, p. 142-143.

possesso di quei dati necessari per poter correttamente applicare i parametri stabiliti dalla normativa primaria statale sulla fattispecie concreta locale¹³⁰.

La relatività della riserva di legge è presente anche nell'individuazione del presupposto territoriale demandato, per alcuni enti territoriali, a leggi regionali.¹³¹

Si constata, quindi, che anche nella istituzione delle ZFU si è contribuito a creare quel tendenziale allentamento del vincolo stabilito dall'art. 23 Cost., il quale, se da un lato, richiede che il presupposto, i soggetti passivi e gli

¹³⁰ Già nel primo tentativo di istituzione delle ZFU in Italia, sulla base di quanto regolamentato dalla circolare emanata dal Dipartimento per lo sviluppo e la coesione economica il 26 giugno 2008, le proposte progettuali elaborate dai Comuni furono inviate alle Regioni le quali assieme al Dipartimento hanno inviato al CIPE le aree potenzialmente beneficiarie delle misure agevolative.

¹³¹ Il rinvio è effettuato dal Decreto ministeriale del 10 aprile 2013 (fonte secondaria) alla legge della Regione Siciliana, al fine d'individuare le ZFU in tale regione e, per la Sardegna, ad un protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il Ministro per la coesione territoriale, la Regione autonoma della Sardegna, la Provincia di Carbonia-iglesias e i Comuni del Sulcis Iglesiente per l'individuazione delle aree franche. La legge della Regione Siciliana è la n. 11 del 12 maggio 2012, pubblicata sul supplemento ordinario n. 1 G.U. R.S. 23/2010, art. 67 che amplia le ZFU già individuate con la delibera CIPE 14/2009. Il protocollo sardo è quello del 13 novembre 2012. Per le restanti regioni le ZFU sono state individuate sulla base dell'Obiettivo Convergenza. Le Regioni sono indicate nell'allegato 3 del Piano azione Coesione: terza e ultima riprogrammazione, del dicembre 2012.

indici di contribuzione siano fissati dalla legge, dall'altro, consente di demandare il dettaglio a fonti normative non legislative.¹³²

Il presupposto territoriale individuato tramite legge regionale incontra quella dottrina¹³³ che interpreta l'art. 23 Cost. inserendo nella sfera legislativa anche le leggi regionali, scelta coerente con quella finalità del c.d. federalismo fiscale finalizzato a delegare agli enti locali quelle scelte attuabili sul territorio locale.

Nella definizione del presupposto soggettivo il riferimento al Regolamento PMI, atto emanato dal Consiglio europeo, per un verso, si mostra come una eccezione alla finalità democratica contenuta nella riserva di legge,¹³⁴ per l'altro, fa emergere il rapporto tra l'art. 23 Cost. e il diritto comunitario, consentito dall'art. 11 della Costituzione.

Quanto all'applicazione del principio di riserva di legge alle ZFU, si osserva che l'art. 23 della Costituzione non assumendo, in generale¹³⁵, la qualifica di controlimita né potendo essere applicato su fonti esterne non risulta utile per

¹³² A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, *Rivista di diritto tributario*, 1/2005, p. 9 e ss.

¹³³ A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di F. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 626 e ss

¹³⁴ Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 95.

¹³⁵ Cfr. Corte Cost. 183/1973 richiamata da F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, *Rass. trib.*, 2/2006, p. 407.

apprezzare le ZFU sotto profili di legittimità comunitaria facendo leva sull'articolo in oggetto.

3. Le Zone Franche Urbane e la capacità contributiva: tra collegamenti soggettivi e territoriali.

Premesso che il regime di vantaggio delle ZFU, assimilabile ad una agevolazione fiscale, deve rispettare un duplice ordine di legittimità, nazionale e comunitario, entrambi imprescindibili e coesistenti¹³⁶, occorre indagare, nello specifico, sui rilievi che tali limiti generano nelle fasi pre e post istituzione.

Il principio di uguaglianza e di capacità contributiva assumono un ruolo fondamentale nell'analisi delle ZFU e della loro giustificabilità costituzionale.

Si coglie immediatamente l'importanza del ruolo che le norme derogatorie possono rivestire rispetto i suddetti principi fondamentali, al punto che, ripetutamente, il legislatore ha sentito la necessità di

¹³⁶ Dalla teoria dualista a quella monista, la tendenza dell'integrazione giuridica europea valorizza una coesistenza sia dei diversi Ordinamenti giuridici che la supremazia dei principi e dei valori che li caratterizzano. Così, in sintesi, il pensiero di G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce el Trattato di Lisbona*, Riv. dir. trib., 2/2010, p. 213 e ss. Per lo studio della compatibilità comunitaria delle ZFU si rimanda al Capitolo 5, in particolare al paragrafo 2.3.

dover riformare l'insieme delle norme agevolative, al fine di attenuare quanto più possibile le distorsioni dei principi di generalità e di progressività¹³⁷.

Interrogarsi sulla legittimità costituzionale di una agevolazione fiscale significa indagare sulla portata del principio di uguaglianza e di capacità contributiva, rapportandosi dunque con la c.d. eguaglianza tributaria¹³⁸, potendo configurare anche uno schema trilatero

¹³⁷ Sin dalla legge delega n. 825/1971 si tentò di riordinare le differenti esenzioni e agevolazioni. Tale attività legislativa suscitò anche l'attenzione della dottrina che criticamente ha evidenziato i fallimenti degli interventi normativi e il persistente disordine legislativo: cfr. A. BALDASSARRE, *Osservazioni sulla revisione delle esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1/1991, p. 1402 e ss.; S. LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali?*, *Rivista di diritto tributario*, 1/1991, p. 173 e ss.; più di recente, M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, *Rass. trib.*, 2/2002, p. 421 e ss.; F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, *Rassegna tributaria*, 1/2013, p. 211 e ss., il quale evidenzia che “un'azione di riordino delle agevolazioni fiscali è sottoposta a condizioni e vincoli” e che esistono “le alternative tra mantenere le agevolazioni ovvero i programmi di spesa corrispondenti e tenere alta la pressione fiscale per finanziarli, da una parte, o eliminare le agevolazioni e non prevedere i corrispondenti programmi di spesa e, con l'espansione della base imponibile che segue al taglio delle agevolazioni fiscali, finanziare una riduzione delle aliquote, dall'altra. O una qualche via intermedia.”

¹³⁸ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino, 2006, p. 78.

all'interno del quale parte della dottrina ha posto l'art. 53 della Costituzione quale *tertium comparationis*¹³⁹.

Se da un lato, gli artt. 3 e 53 della Costituzione possiedono forza vincolante e di garanzia, dall'altro, consentono l'intervento statale necessario per istituire una agevolazione che si collochi in una posizione derogatoria rispetto al dogma¹⁴⁰ della capacità contributiva.

Il concetto di giustizia come eguaglianza contenuto nel primo comma dell'art. 3 della Costituzione, comporta una giustizia distributiva proporzionale¹⁴¹, quale baluardo¹⁴² a favore del contribuente sottoposto ad imposizione.

¹³⁹ Cfr. A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 217 e ss.

¹⁴⁰ Come è noto, molti sono gli studiosi che si sono occupati della capacità contributiva. In particolare, per le elaborazioni delle teorie inerenti al rapporto tra l'agevolazione fiscale e la capacità contributiva si rimanda a F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993, p. 10 e ss.; G. A. MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Opere minori di diritto tributario. II. Teoria generale e sistema impositivo*, Milano, 1982, p. 214 e ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005.

¹⁴¹ A partire dagli insegnamenti aristotelici sulla giustizia in quanto uguaglianza, e da quelli danteschi che definiscono la giustizia come “*realis et personalis hominis ad hominem proportio*”, per giungere alle scuole del Griziotti e del Berliri i quali raffigurano l'imposta come un veicolo per ripartire la spesa comune tra i consociati, si può giungere a definire il diritto tributario come quell'insieme di “regole giuridiche che lo Stato crea per fissare i criteri per la ripartizione dei carichi.” G. FALSITTA, *Commento all'art. 3, Cenni storici*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo I.*

In tale quadro, le agevolazioni fiscali trovano collocazione grazie ad una lettura del secondo comma dell'art. 3 della Costituzione e del ruolo promozionale¹⁴³ dello Stato in base al quale è possibile istituire, attraverso interventi di natura positiva, regimi fiscali differenziati a parità di indici di forza economica.

La programmaticità¹⁴⁴ del secondo comma dell'art. 3 della Costituzione può essere intercettata da una norma agevolativa proprio laddove la discriminazione che questa comporta sia utile per contrastare la (iniziale) disuguaglianza del soggetto beneficiario rispetto il resto della collettività, con il fine ultimo di ottenere una

Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011, p. 13.

¹⁴² Senza immediata applicazione, essendo di natura programmatica. Così G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Cedam, Padova, 2012, p. 33.

¹⁴³ Andando oltre a quanto già garantito nell'art. 2 della Costituzione tramite misure di carattere negative volte a riconoscere i diritti inviolabili dell'uomo. Così G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 28.

¹⁴⁴ Notoriamente, Calamandrei in sede costituente manifestò la sua contrarietà all'inserimento nella Costituzione di norme programmatiche al fine di evitare accenti utopistici e retorici. Cfr. G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 44, il quale richiama gli atti della Commissione per la Costituzione, seduta del 25 ottobre 1946, in A.C., VI, p. 46; A. PACE, *Diritti di libertà e diritti sociali nel pensiero di Piero Calamandrei*, in P. BARLE (a cura di), Piero Calamandrei. Ventidue saggi per un grande maestro, Milano, Giuffrè, 1990, p. 369 e ss.

piena (e successiva) realizzazione del principio di uguaglianza sostanziale.¹⁴⁵

La dottrina ha, così, elaborato differenti teorie in base alle quali far convivere le norme di vantaggio con il rispetto dei principi costituzionali suddetti. La ridotta capacità contributiva, la presenza di altri principi costituzionali prevalenti o derogatori, i fini ulteriori rispetto quelli costituzionali, sono gli elementi caratterizzanti le tre principali tesi dottrinarie con le quali occorre confrontare i lineamenti delle ZFU per comprendere se (e a quali condizioni) queste siano legittime costituzionalmente¹⁴⁶.

Studiando le ZFU, si osservano dei punti di contatto con le suddette teorie: quella che legittima una agevolazione in assenza (o in una misura minima) di capacità contributiva pare che possa trovare un modello applicativo nella logica di funzionamento delle ZFU¹⁴⁷. Le aree geografiche delle ZFU, in effetti, sono state individuate anche tramite il parametro “contributo fiscale procapite” il quale richiama un concetto di capacità contributiva dall’entità scarsa. Tuttavia, tale modello non trova perfetto riscontro nell’applicazione delle ZFU laddove si osserva che il regime agevolativo verrà applicato

¹⁴⁵ Come osservato a proposito delle Onlus da A. CASTALDI, *Enti non profit*, 2009, p. 2, citata da G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 46.

¹⁴⁶ Per una analisi dettagliata si rinvia a G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 28 e ss.

¹⁴⁷ F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., Torino, 1987, p. 74 secondo il quale la legittimità dell’agevolazione dipende dalla assenza o attenuazione della capacità contributiva.

“effettivamente” quando esisterà una forza economica, una capacità contributiva che si manifesterà con lo svolgimento della attività produttiva. Detto diversamente, le ZFU mostrano un particolare rapporto tra la capacità contributiva prima e dopo la concreta applicazione dell’agevolazione: l’esonero totale o parziale (attuale) di una imposizione (attuale) derivante da una capacità contributiva (attuale) mostrata in pendenza del regime di vantaggio è consentita da una ridotta (e passata) capacità economica che ha suggerito al legislatore un intervento nell’economia.

Se è vero che il regime agevolatorio delle ZFU trova applicazione su una manifestazione della capacità contributiva (tendenzialmente) accresciuta in virtù del vantaggio conferito, tuttavia la previsione di un’agevolazione sul tributo non può che intercettare una definizione di capacità contributiva quale limite relativo e non assoluto. Le ZFU sembrano meglio coordinarsi con la nozione di capacità contributiva quale limite relativo¹⁴⁸, e trovare fondamento in quella parte della dottrina secondo la quale una norma agevolativa, risulta costituzionalmente legittima a condizione che la deroga all’art. 53 della Costituzione sia giustificata da un altro principio immanente

¹⁴⁸ Così concepita la capacità contributiva quale limite relativo “*si risolve in criterio di razionalità complessiva del sistema e dell’intera disciplina del concorso alle pubbliche spese*”. Così A. FEDELE, *op. cit.*, p. 30.

all'Ordinamento interno sul quale si basa la specifica agevolazione¹⁴⁹:
le ZFU laddove espressamente prevedono la loro istituzione e attuazione per contrastare la “*situazione di disagio socio-economico dei territori individuati*”¹⁵⁰, rispondono, infatti, all'esigenza prevista nel secondo comma dell'art. 3 della Costituzione¹⁵¹ consistente nella rimozione di quegli ostacoli economici e sociali rilevati in zone urbane circoscritte.

Le ZFU risultano compatibili anche con quanto stabilito dall'art. 41 della Costituzione ovvero con quelle attività di programmazione governativa finalizzate al recupero sociale di zone degradate. È in questo articolo che è possibile notare la “*profonda dignità costituzionale che lega imposizione fiscale ed attività economica*”¹⁵² e

¹⁴⁹ Richiamata da A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2004, p. 46 e 47, il quale richiama la posizione sul tema sia della dottrina, che della giurisprudenza.

¹⁵⁰ Così, da ultimo, nel preambolo del Decreto del 10 aprile 2013 del Ministero dello Sviluppo economico, rubricato “Condizioni, limiti, modalità e termini di decorrenza delle agevolazioni fiscali e contributive in favore di micro e piccole imprese localizzate nelle Zone Franche Urbane delle regioni dell'Obiettivo Convergenza.”

¹⁵¹ S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968, p. 60, il quale ritiene che il principio della capacità contributiva consente al legislatore di operare delle discriminazioni, mantenendo salvo il principio di uguaglianza.

¹⁵² Così G. BERGONZINI, *Commento all'art. 41*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011, p. 138, il quale si interroga sugli eventuali limiti che l'art. 41 della Costituzione può

il ruolo di garanzia nei confronti del contribuente, sebbene si ritenga che la norma citata attenga maggiormente al momento attuativo piuttosto che a quello impositivo¹⁵³ e non pare che possa sorreggere un giudizio di legittimità costituzionale¹⁵⁴. Se il primo comma dell'art. 41 Cost. è stato letto in chiave garantista formulando un divieto di tributi espropriativi¹⁵⁵, allora, a parere di chi scrive, applicando tale norma alle agevolazioni fiscali, sarebbe possibile intravedere, specularmente, un contributo alla libertà di iniziativa economica, un bilanciamento di questa tra imposizione ed esenzione. A ben vedere, infatti, la facoltà in capo al legislatore di programmare una attività pubblica o privata non deve essere interpretata quale limitazione della libertà economica, bensì (e al contrario) quale garanzia a tutela di tale

porre alla attività legislativa, soffermandosi in particolar modo sulla problematica del limite al prelievo fiscale.

¹⁵³ La disciplina sostanziale prevista in una norma impositrice deve essere parametrata con l'art. 53 della Costituzione, mentre la disciplina attuativa e la garanzia dell'attività economica con l'art. 41 della Costituzione. Così interpreta la giurisprudenza costituzionale A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 28.

¹⁵⁴ Esempio in tal senso è la problematica dell'Irap laddove assoggetta a tassazione attività economiche non produttive di reddito, giudicata non illegittima dalla Corte Costituzionale, riscontrando una posizione critica da una parte della dottrina. Cfr. R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, 2007, p. 514 e ss.

¹⁵⁵ Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, p. 45.

libertà¹⁵⁶: l'istituzione di una ZFU non deve essere letta quale discriminazione a discapito di quei territori non agevolati, ma invece quale opportunità per consentire di adeguare una zona socialmente disagiata al resto del territorio circostante.

Tale interpretazione sembra allineata a quella assunta dalla Corte costituzionale, la quale ha valutato la complessiva congruità funzionale del sistema¹⁵⁷. La Corte costituzionale, in tale ambito, ha assunto un atteggiamento prudentiale, riassumibile nel criterio della c.d. ragionevolezza: essa garantisce una discrezionalità in capo al legislatore a condizione che sia accertata la sussistenza di una *ratio* agevolativa “ragionevole”¹⁵⁸.

Più nello specifico, applicando gli insegnamenti del giudice delle leggi¹⁵⁹, il quale valuta il profilo discriminatorio tra situazioni omogenee, si può affermare che le ZFU mostrano una *ratio* coerente e ragionevole in quanto il legislatore decide di intervenire nell'economia nazionale, istituendo un regime derogatorio,

¹⁵⁶ Così fa notare sulla portata in generale dell'art. 41 Cost., P. PERLINGIERI, *Commento all'art. 41*, in *Commento alla Costituzione Italiana*, ESI, Napoli, 1997, p. 290.

¹⁵⁷ V. Corte costituzionale 73/1996 in *fisconline*.

¹⁵⁸ Così riassumendo quanto esposto da P. BORIA, *I principi costituzionali dell'Ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, UTET, Torino, 2012, p. 120.

¹⁵⁹ Cfr. Corte costituzionale, sentenze nn. 272/1994, 108/1983, nelle quali si afferma che non sono censurabili gli interventi legislativi risultati non palesemente irragionevoli, frutto di un intervento normativo dal carattere derogatorio.

temporaneo e decrescente utile allo sviluppo complessivo del sistema Paese. Il trattamento dispari tra imprese stabilite nelle ZFU e imprese collocate nel resto del territorio nazionale, diviene quindi teoricamente insindacabile da parte di un giudizio di legittimità costituzionale.

La ZFU quale misura discrezionale e ragionevole adottata dal legislatore si dimostra essere “*piano e strumento per l’attuazione...dei principi costituzionali che ispirano la regolamentazione economica e dei più ampi valori che ne costituiscono i presupposti ideologici*”¹⁶⁰, incentivando l’attività economica, il lavoro e l’uguaglianza sostanziale (tentando di eliminare le disuguaglianze economiche e sociali).

Le ZFU contribuiscono a disegnare quanto ideato dal terzo comma dell’art. 41 Cost. e mostrano, in maniera concreta, sia la sfiducia (keynesiana¹⁶¹) nella autoregolamentazione del mercato, sia

¹⁶⁰ Così P. PERLINGIERI, *Incidenza della programmazione sulle situazioni soggettive del privato, Il diritto dell’economia*, 1970 p. 3.

¹⁶¹ La novità generata dalla teoria keynesiana si contrappone alla scuola classica basata sulla capacità dell’economia di autocorreggersi, prestando maggiore attenzione alla crescita economica di lungo periodo e rinunciando a politiche di stabilizzazione; al contrario, l’economia keynesiana prevede un interventismo tramite politiche di crescita, monetarie e finanziarie per ridurre le oscillazioni estreme cicliche. Così riassumendo quanto analizzato da P. A. SAMUELSON, W. D. NORDHAUS, *Economia*, McGraw-Hill, Milano, 2002, pp. 690-693.

l'attribuzione al legislatore di tale potere di incentivazione dell'iniziativa economica.¹⁶²

Alla luce delle osservazioni suddette, risulta essere del tutto ragionevole il decrescere con il passare del tempo della misura di esenzione delle ZFU, interpretabile quale ri-espansione del concetto (relativo) di capacità contributiva, inquadrabile coerentemente in quella dialettica¹⁶³ esistente tra misure di vantaggio, principi di interesse fiscale e capacità contributiva.

Diversamente, laddove si ipotizzasse una ZFU, uno strumento agevolativo strutturato su parametri selettivi e discriminanti ma la cui *ratio* non risulti chiaramente ed effettivamente orientata verso il contrasto del degrado sociale e la promozione dello sviluppo del territorio, oppure la cui componente temporale preveda una durata senza limiti, allora tale norma di favore potrebbe consentire, probabilmente, di sollevare una questione di legittimità costituzionale.

In definitiva, le ZFU possiedono una compatibilità costituzionale in ragione dell'applicazione del limite relativo della capacità contributiva: il regime derogatorio delle ZFU è ammissibile in virtù della finalità della misura di vantaggio rivolta ad obiettivi di coesione economica e sociale. Tuttavia, pare possibile valutare la compatibilità costituzionale delle ZFU apprezzando anche la loro coerenza con il

¹⁶² Sulle potenzialità dell'art. 41 cfr. G. SALERNO, *Commento all'art. 41 Cost.*, in *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di V. CRISAFULLI e L. PALADIN, Cedam, Padova, 1990, p. 287 e ss, in particolare p. 292.

¹⁶³ Dialettica analizzata da P. BORIA, *op. cit.*, p. 115 e ss.

sistema fiscale: il trattamento differenziato è d'altronde destinato a categorie di soggetti diversi, adottando, quale elemento di distinzione, quale indice di capacità contributiva e di riparto, la territorialità ove operano gli imprenditori o, meglio, il luogo di residenza di soggetti in possesso di un reddito, di una occupazione, di un livello di istruzione inferiore rispetto la media nazionale: sulla base di tale cernita trova applicazione la ZFU quale esercizio della funzione fiscale statale, la quale ruota attorno ad un profilo territoriale che, a ben vedere, non è stato "disegnato" su una mera mappa terrestre, ma è stato individuato sulla base di precisi parametri attenenti all'individuo, alla capacità contributiva che questo è stato in grado di esprimere.

4. Le Zone Franche Urbane, la nozione di agevolazione e la promozione dello sviluppo.

La natura della ZFU pare essere qualificabile come una agevolazione su tributi diretti e sui contributi previdenziali. Stante l'assenza di una definizione normativa di agevolazione tributaria, occorre rifarsi a quella elaborata dalla dottrina.¹⁶⁴ In linea generale, lo studio delle agevolazioni attiene ad una serie di problematiche sulla natura delle norme, ai loro rapporti, alla loro interpretazione, al collegamento con i

¹⁶⁴ Inoltre, per una visione sia economica che giuridica, con riflessioni in ambito di efficacia delle agevolazioni e di necessità di riordino, si vedano rispettivamente, A. DI MAJO, *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti economici*, in *Le agevolazioni fiscali*, a cura di M. LECCISOTTI, Bari, 1995, p. 121 e ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti giuridici*, in *Le agevolazioni fiscali*, op. cit., p. 103 e ss.

principi costituzionali.¹⁶⁵ Il legislatore stesso utilizzando prima il termine “agevolazione” e poi “esenzione”¹⁶⁶, si pone in linea con la nozione elaborata da quella dottrina la quale ricomprende all’interno della prima le fattispecie delle esenzioni e delle esclusioni¹⁶⁷.

Coerentemente con l’affermazione «*non c’è agevolazione senza tributo*»¹⁶⁸, è possibile individuare una “*funzione di favore*”¹⁶⁹ dal

¹⁶⁵ M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni* (diritto tributario), in *Rass. trib.*, 2/2002, p. 421, per una disamina delle possibili definizioni attribuibili alle agevolazioni.

¹⁶⁶ Già nella L. 296/2006, art. 1, c. 341, e poi anche nel Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013, artt. 2 e 4, utilizzano sia il termine agevolazione che esenzione.

¹⁶⁷ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 160, riconduce a sistema le differenti posizioni dottrinali che si sono impegnate nello studio delle agevolazioni, delle esenzioni e delle esclusioni, osservando che la nozione generale di agevolazione fiscale può ricomprendere esenzioni in senso proprio, riduzioni della misura del tributo, dilazioni di versamenti, mero alleggerimento degli oneri formali. La dottrina più risalente è quella costituita da A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957; E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958.

¹⁶⁸ F. PEPE, *Le agevolazioni fiscali “regionali” in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2012, p. 281.

¹⁶⁹ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, n. 2/2002, p. 421 e ss. L’autore, in definitiva, ritiene che deve sussistere una funzione di favore, la quale sottragga «al regime comune, per ragioni estranee a quelle recepite nella strutturazione essenziale del singolo prelievo, le ipotesi ritenute meritevoli (per ragioni comunque

confronto tra i tributi agevolati e il regime delle ZFU, caratterizzato da una differente *ratio*¹⁷⁰ ispiratrice. Detto diversamente, in linea con la teoria strutturale¹⁷¹ delle agevolazioni, la finalità di favore desumibile dalla normativa istitutrice delle ZFU si discosta chiaramente dalla struttura e dalla finalità dei tributi cui deroga, in forza di principi differenti rispetto quelli informativi della configurazione essenziale del tributo¹⁷²: l'agevolazione orientata al recupero delle aree urbane degradate si contrappone al presupposto dei tributi agevolati.

La natura delle ZFU è, inoltre, inquadrabile in quella tipologia di agevolazioni-incentivo¹⁷³ definita in ambito pubblicistico, in base alla quale

extrafiscali) di ottenere una attenuazione della tassazione e/o degli oneri formali ad essa connessi».

¹⁷⁰ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 32 e ss. Per l'approfondimento della teoria funzionale vedasi S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 410 e ss.

¹⁷¹ Cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 32 e ss. Per l'approfondimento della teoria funzionale vedasi S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 410 e ss.

¹⁷² Riprendendo quanto affermato da M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 421, in merito alle detrazioni Irpef, per negarne la natura agevolativa: «espressione di principi che informano la stessa configurazione essenziale del tributo».

¹⁷³ Il richiamo è riferito ad A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008, p. 24 e ss, il quale cita tra i suddetti studiosi G. Guarino, Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo, in *Scritti di diritto pubblico dell'economia e di diritto dell'energia*, 1962; N. IRTI, *L'età della decodificazione*, Milano, 1979; N.

devono coesistere l'intervento dello Stato nell'economia (l'istituzione del regime delle ZFU), l'attuazione di una specifica attività da parte dei soggetti privati (la domanda per conseguire le agevolazioni), il vantaggio derivante dal regime di esenzione, l'assenza di autoritatività. Le conseguenze di taglio pratico scaturenti da una simile classificazione, attribuendo alle ZFU la natura di norme-incentivo (o agevolazioni-incentivo), consisterebbero nel riconoscere i caratteri della irretroattività, nella forza vincolante delle stesse (anche in capo al legislatore), nella raffigurazione delle scelte sociali ed economiche, tendenzialmente temporanee fino al raggiungimento dell'obiettivo preposto¹⁷⁴.

L'art. 36 della Costituzione contiene il valore promozionale della tutela del lavoro, in attuazione del quale è possibile "costruire" una agevolazione fiscale capace di incidere sul debito tributario derivante dalla prestazione di lavoro.

Il principio della tutela del lavoro, espresso nell'art. 36 della Costituzione, supporta l'istituzione di una ZFU quale strumento agevolativo finalizzato alla creazione di lavoro nelle aree urbane degradate.

La retribuzione deve assicurare al lavoratore un'esistenza libera e dignitosa: le ZFU concretizzandosi in una serie di agevolazioni a favore delle piccole e

BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione*, Milano, 1977. Le agevolazioni-incentivo risultano differenti dalle agevolazioni-conferimento nelle quali manca la controprestazione del beneficiario della disposizione.

¹⁷⁴ Così osserva (in generale) per le agevolazioni A. DAGNINO, *op. cit.*, p. 35 in contrapposizione alle agevolazioni-conferimento, le quali possono essere retroattive, sono meno vincolanti ed abrogabili.

medie imprese, aventi ad oggetto i contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti e altri componenti negativi di reddito (imposta sugli immobili, imposte dirette), rendono meno gravoso il ruolo del datore di lavoro di elargire una retribuzione ai propri lavoratori dipendenti, anche in quelle aree degradate delle città ove l'economia è particolarmente penalizzata. In tal modo, anche nei territori urbani caratterizzati da arretratezza economica e sociale, il sistema tributario assume una conformazione capace (almeno teoricamente) di garantire una retribuzione che consenta un'esistenza libera e dignitosa.

4.1. Le Zone Franche Urbane tra agevolazioni personali e reali nel Diritto tributario europeo: i rischi per (e i limiti da) l'integrazione comunitaria.

Comprovata la natura agevolativa delle ZFU è ora possibile proporre una loro visione classificatoria. Esse possono rappresentare delle agevolazioni reali con caratterizzazioni personalistiche, basate su parametri oggettivi che intercettano sia elementi territoriali che soggettivi, riferibili alle persone, ai lavoratori, all'imprenditore, ai soggetti beneficiari.

Il carattere reale delle ZFU emerge laddove esse sono state "tracciate" sulla base di parametri oggettivi in grado di differenziare l'area urbana degradata dal restante territorio.

Caratteristiche, dunque, estratte da una porzione di territorio, che connotano un insieme di agevolazioni i cui benefici permangono, tendenzialmente, a favore del medesimo territorio.

Tale ultima osservazione, tuttavia, non è da interpretare in senso stretto ricordando che nella disciplina delle ZFU solo una parte dei lavoratori deve necessariamente risiedere all'interno della zona franca e la sede dell'impresa, seppur obbligatoriamente da collocare all'interno della ZFU, è quella amministrativa.

Da altro punto di vista, è proprio il suddetto limite non assoluto che configura le ZFU quale agevolazioni personali in grado di superare i limiti territoriali, a (potenziale) discapito dell'integrazione.

Una difficoltà di coordinamento tra il principio del mercato e delle libertà fondamentali che ha quale punto di intersezione (gli effetti de) l'agevolazione personale in grado di superare i limiti territoriali entro i quali (e grazie alla quale) è stata istituita.

Problematicità che trova una chiave risolutiva nel carattere strumentale del divieto comunitario degli aiuti di Stato, e nella ammissibilità di misure derogatorie strettamente legate al principio della proporzionalità.

5. Le *Zones Franches Urbaines* e il *Conseil Constitutionnel*: confronto con il ruolo della Corte Costituzionale, tra differenze funzionali e analogie di garanzie.

Dallo studio delle ZFU sia nell'ambito italiano che in quello francese, emerge la tentazione di porre a confronto il ruolo che la Corte Costituzionale italiana e il *Conseil Constitutionnel* francese hanno svolto nella istituzione delle ZFU nei rispettivi Paesi.

Se la Corte Costituzionale italiana si è dovuta esprimere su una lite riguardante il riparto delle competenze Stato/Regioni¹⁷⁵, il *Conseil Constitutionnel* è stato chiamato in causa in rari episodi, tra i quali si ricorda una questione di preliminare legittimità del regime di vantaggio quale applicazione del principio francese di discriminazione positiva: le ZFU francesi sono nate dal *Pacte de relance pour la ville*, basato sulla logica della discriminazione positiva a favore delle zone urbane sfavorite, inquadrabile nella legislazione sullo sviluppo del territorio regolamentato dalla legge n. 95-115 del 4 febbraio 1995, la cui legittimità costituzionale è stata sancita dal *Conseil Constitutionnel* n. 94-358 del 26 gennaio 1995¹⁷⁶.

Al momento, in assenza di ulteriore giurisprudenza costituzionale nella materia, il raffronto tra le due Corti può essere rinviato alla valutazione teorica della compatibilità costituzionale del regime fiscale delle ZFU in raffronto e a tutela di quei principi costituzionali di uguaglianza, non

¹⁷⁵ La sentenza Corte Costituzionale 232/2011, in materia di ZBZ (zone a burocrazia zero) deriva dal ricorso promosso dalla Regione Puglia contro l'art. 43 del D.L. 78/2010, conv. in L. 122/2010, per contestare l'estromissione delle Regioni dai procedimenti amministrativi sul rilascio delle autorizzazioni nelle Zone a burocrazia zero. La Corte cost. ha accolto il ricorso della Regione dichiarando l'incostituzionalità della norma limitatamente all'art. 43 della legge citata, confermando la lesione del riparto di competenze effettuata dalla norma contestata.

¹⁷⁶ Cfr. V. OGIER BERNAUD, *L'évolution décisive de la jurisprudence constitutionnelle relative à l'exercice du droit d'amendement en cours de navette parlementaire*, R.F.D.C., 2006, p. 585 e ss. CH. GESLOT, *Égalité devant la loi sociale et discriminations positives*, A.J.D.A., 2006, p. 1961 e ss.

discriminazione e promozione della coesione economica-sociale, consci del differente momento temporale e funzionale nel quale possono intervenire la Corte e il *Conseil*, ma pur sempre con il fine ultimo del rispetto dei principi costituzionali italiani e nella formazione di quel *bloc de constitutionnalité* posto a tutela dei diritti e della libertà fondamentali.

6. Le Zone Franche Urbane nei sistemi fiscali nazionali.

L'aver constatato che le ZFU rappresentano una scelta nazionale del singolo Stato membro, suggerisce di indagare sull'effettiva attuazione di tale forma di fiscalità di vantaggio.

Si pone al centro dell'attenzione quel punto di intersezione tra diritto tributario ed economia, ottiche differenti utili per osservare una medesima realtà agevolativa. Se la ZFU rappresenta uno strumento giuridico ed economico, una leva fiscale, allora pare ragionevole che il punto di vista tributario non possa prescindere da quello economico e viceversa.

6.1. Analisi critica sull'efficacia economica delle quattro generazioni di *Zones Franches Urbaines*.

L'esperienza pluriennale (e pluri-generazionale) francese delle ZFU consente di effettuare delle osservazioni sui benefici economici e sociali che le agevolazioni in oggetto sono in grado di produrre.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Cfr. F. MAYNERIS, L. PY, *The efficiency of enterprise zone programs. Some conflicting results?*, Région et Développement, 20/2013.

In prima approssimazione, il sistema agevolativo rappresentato dalle *Zones Franches Urbaines*, presente nell'Ordinamento francese dal 1996 al 2014, nato al fine di rivitalizzare i quartieri depressi delle città, ha segnato un risultato positivo in quanto a creazione di attività economiche e incremento del livello occupazionale.¹⁷⁸

Più nello specifico, si osserva un andamento irregolare della crescita economica nelle zone agevolate verosimilmente a causa di fattori esterni, quali la crisi economica globale. Infatti, confrontando i dati economici raccolti nelle ZFU rispetto quelli relativi alle zone di riferimento non agevolate, se da un lato si nota un tasso di crescita tendenzialmente maggiore nelle prime, tuttavia, dall'altro, nel picco di crisi verificatosi nell'anno 2011, si constata un livello di crescita del numero di aziende installate nelle ZFU inferiore rispetto a quanto è accaduto nelle aree esterne.¹⁷⁹

¹⁷⁸ Al primo gennaio 2012 nelle complessive 92 zone franche urbane francesi erano presenti 64.073 imprese, segnando un tasso di crescita del 3,5% rispetto l'anno precedente. Cfr. E. DUHAMLE, *Les zones franches urbaines, Les éditions des Journaux Officiels*, 2014, p. 90, in commento al flusso dei dati pubblicati a p. 92, questi ultimi estratti dal Rapporto annuale 2012 dell'ONZUS, *Osservatorio nazionale della politica della città*, p. 125.

¹⁷⁹ Dal Tableau n. 1 pubblicato a p. 92 del Rapporto 2014, sono state rilevate complessivamente nelle ZFU 46.423 imprese nel 2007, 51.871 nel 2008, 56.440 nel 2009, 61.568 nel 2010, 61.890 del 2011 e 64.073 nel 2012; il tasso di crescita degli stabilimenti aziendali nelle ZFU è stato pari a: 11,7% nel 2008, 8,8% nel 2009, 9,1% nel 2010, 0,5% nel 2011, 3,5% nel 2012; mentre nelle unità urbane di riferimento fuori dalla ZFU:

Tale fatto, apparentemente paradossale, potrebbe essere giustificato ricordando che le ZFU, istituite in quartieri e aree urbane degradate ove il livello socio economico era nettamente inferiore alla media nazionale, hanno subito maggiormente gli effetti della congiuntura economica a causa del minore livello di reddito pro-capite e della minore propensione al consumo.

Resta, comunque, doveroso sottolineare che nel primo anno di applicazione del sistema agevolato contemplato dalle *Zones Franches Urbaines* il tasso di crescita nelle aree agevolate è stato circa il triplo di quello “ordinario”¹⁸⁰.

Si afferma ora la necessità, fatta l’esperienza di tre generazioni di ZFU, di un nuovo dispositivo¹⁸¹: verosimilmente, l’elemento del rinnovamento del meccanismo agevolativo assume una rilevanza strategica, in quanto ad efficacia, laddove sia in grado di adattarsi al mutare delle condizioni economiche e sociali del territorio in continua evoluzione.

L’esperienza francese delle ZFU dimostra quanto la volontà politica di intervenire nella realtà economica sia possibile e possa conferire i risultati programmati (in tutto o in parte): dalla nascita dello strumento agevolativo, con particolare attenzione alla sua legittimità comunitaria, all’evoluzione

4,1% nel 2008, 6,3% nel 2009, 8,7% nel 2010, 2,5% nel 2011, 2,7% nel 2012.

¹⁸⁰ Per una analisi completa dei costi vedasi p. 153 e ss. del Rapporto 2014: costo pari a 419 Milioni di euro nel 2011, in ribasso del 29% in tre anni. Il tasso di crescita degli stabilimenti in attività in ZFU (al netto delle scomparse dell'anno) si stabilizza inizio al 3,5% nel 2012.

¹⁸¹ Cfr. p. 9 del documento Rapporto 2014.

della normativa a seguito di un'attività di vera e propria programmazione e controllo¹⁸².

Dal 1996, anno di istituzione della prima generazione di ZFU, la Francia ha conosciuto fino ad oggi una seconda ed una terza generazione, le quali sostanzialmente non modificano le tipologie di agevolazioni ma ne cambiano la modulazione¹⁸³. In particolare, il fattore evolutivo contenuto nella rivisitazione della terza generazione delle ZFU è costituito da un rafforzamento della clausola di assunzione e dalla applicazione della soglia *de minimis*: il regime di agevolazione, esteso fino al 31 dicembre 2014, si applica a tutte le imprese che si insediano nelle ZFU a condizione che sia

¹⁸² A partire dal *Rapport au Parlement, Application de la Loi du 14 novembre 1996 relative à la mise en oeuvre du Pacte de relance pour la Ville*, per arrivare al *Rapport d'information n. 1023/2013*, passando per il *Rapport d'information n. 354/2002*, il legislatore francese ha posto in essere una precisa fase consuntiva sui reali effetti generati da ciascuna delle generazioni di ZFU, consentendo in tal modo di evidenziare gli effetti sulla occupazione e sul reddito del regime di esenzione, e di attuare delle azioni correttive nella successiva generazione di ZFU.

¹⁸³ La seconda generazione (L. 710/2003) è stata autorizzata dalla CE con la decisione n. 211/2003, la terza (L. 396/2006) con la n. 70/2006. Le principali modifiche apportate nella seconda generazione di ZFU sono: le imprese già presenti sul territorio delle ZFU possono accedere alle esenzioni nel limite della soglia del *de minimis*; estensione degli aiuti anche alle associazioni di nuova istituzione; estensione alle imprese anche collocate fuori dal territorio franco ma in possesso di un volume d'affari collegato per almeno il 25% ad una clientela residente nella ZFU ovvero che avessero assunto a tempo indeterminato almeno un dipendente che lavorava all'interno della ZFU.

presente almeno un lavoratore dipendente. La rilevanza di tali novità è indubbia, laddove si pensi, sia, alla libertà degli aiuti minori non più bisognosi di autorizzazione comunitaria preventiva, sia, ai riflessi economici che gli aiuti *de minimis* possono implicare, rispetto quelli illimitati. A parere di chi scrive, entrambi i fattori hanno dei *pro* e dei *contra*, l'equilibrio (squilibrio) dei quali può consentire (negare) il raggiungimento del fine ultimo del sistema di agevolazioni previsto dalla ZFU.

Da un lato, l'aiuto minimo possiede i caratteri della celerità, della minore discriminazione rispetto i territori a tassazione ordinaria, di una maggiore autonomia decisionale del legislatore locale rispetto i limiti comunitari; dall'altro, la minore entità degli aiuti concedibili può comportare un minore costo complessivo dell'operazione, ma anche un differente (e minore) impatto sull'economia da incentivare.

6.2. Analisi critica dei “primi” dati dell'applicazione delle Zone Franche Urbane in Italia.

È di recente pubblicazione il Decreto direttoriale con il quale è stato approvato l'elenco delle imprese beneficiarie del sistema di agevolazioni contemplato dalla Zona Franca Urbana dei Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias.¹⁸⁴ L'istituzione e la concreta applicazione delle ZFU in Italia, e più nello specifico in Sardegna, hanno segnato un primo obiettivo

¹⁸⁴ Cfr. Decreto direttoriale del 17 aprile 2014 pubblicato sul sito internet del Ministero dello Sviluppo Economico.

degno di nota: circa la metà¹⁸⁵ delle imprese attive sul territorio della Provincia di Carbonia Iglesias hanno ottenuto il beneficio agevolativo del sistema ZFU.

Le istanze presentate per accedere alle agevolazioni hanno consentito al Ministero dello Sviluppo Economico di attribuire ai beneficiari un determinato *bonus* da utilizzare in compensazione per far fronte al pagamento dei tributi per gli anni avvenire.¹⁸⁶

Infatti, la ZFU dei Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias¹⁸⁷ si concretizza in un sistema di agevolazioni aventi ad oggetto le imposte sui

¹⁸⁵ L'allegato al Decreto direttoriale del 17 aprile 2014 contiene un numero di imprese beneficiarie pari a 4.359, circa pari alla metà delle 8.620 imprese attive nella sola Provincia di Carbonia Iglesias (9.631 sono quelle complessivamente registrate alla Camera di Commercio; vedasi l'Osservatorio Economico del Nord Sardegna, Camera di Commercio Nord Sardegna, 2013, p. 17).

¹⁸⁶ Le domande presentabili solo online dal 7 gennaio 2014 al 7 aprile 2014 hanno consentito di suddividere la dispensa economico a disposizione del Ministero tra i soggetti istanti in ragione dell'importo richiesto.

¹⁸⁷ Circolare 30 settembre 2013 Ministero dello Sviluppo Economico. Dipartimento per lo Sviluppo e la Coesione economica Direzione Generale per l'incentivazione delle attività imprenditoriali. "Per l'attuazione dell'intervento nel territorio dei comuni della provincia di Carbonia-Iglesias è stato adottato, in data 2 settembre 2013, dal Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il decreto, ora in corso di registrazione alla Corte dei conti, con il quale, ai sensi del comma *4-bis* dell'articolo 37 del decreto-legge n. 179 del 2012, sono individuate, a valere sulle somme destinate all'attuazione del "Piano Su \cis" dalla delibera CIPE n. 93/2012 del 3 agosto 2012, come integrate dal

redditi, l'Irap, l'Imu e i contributi previdenziali da lavoro dipendente. Temporalmente l'agevolazione ha una estensione pari a quattordici periodi d'imposta: il pagamento di tali tributi e contributi è esonerato totalmente, per i primi cinque e, parzialmente e in valore decrescente, per i successivi nove. I soggetti beneficiari devono appartenere alla categoria delle micro e piccole imprese, ovverosia possedere un numero di dipendenti inferiore, rispettivamente, ai 10 o ai 50 ed un fatturato minore ai 2 o 10 milioni di euro, già costituite al momento della richiesta dell'agevolazione.¹⁸⁸ Coerentemente con la *ratio* delle ZFU, create per il recupero dei quartieri o aree urbane arretrate, è necessario che l'impresa beneficiaria abbia un ufficio o un locale destinato all'attività all'intero dell'area eletta a Zona franca urbana: parrebbe sufficiente la sede amministrativa e non anche quella legale.¹⁸⁹

medesimo decreto-legge n. 179 del 2012, le risorse per l'applicazione sperimentale in detto territorio delle misure in favore delle ZFU.”

¹⁸⁸ I requisiti dimensionali sono quelli individuati dalla Raccomandazione 2003/361 della Commissione europea e dal Decreto del Ministro delle attività produttive del 18 aprile 2005. L'applicazione alle imprese già nate è espressamente prevista dalla lett. b) dell'art. 3, rubricato “Beneficiari”, del Decreto ministeriale 10 aprile 2013.

¹⁸⁹ Il punto 5 dell'art. 3 del Decreto ministeriale del 10 aprile 2013 recita “Per accedere alle agevolazioni di cui al presente decreto, è necessario che i soggetti individuati ai sensi del comma 1 abbiano un ufficio o locale destinato all'attività, anche amministrativa, all'interno della ZFU.” Le FAQ (p. 2) pubblicate sul sito del Ministero affermano che sia sufficiente la presenza della sede amministrativa e non anche di quella legale. Tuttavia, a parere di chi scrive, il decreto con la locuzione “anche” potrebbe essere interpretato in senso “aggiuntivo” al

Allo stato dell'arte attuale confrontando il primo risultato conseguito dall'esperienza sarda con la pluriennale esperienza francese già affermata, appare opportuno formulare una prima ipotesi sul possibile scenario che si verrà a delineare nella realtà locale dei Comuni delle Province di Carbonia-Iglesias e, indirettamente, sul territorio regionale della Sardegna.

La Zona Franca Urbana come sopra ideata, non particolarmente propensa all'attrazione di capitali esterni, necessita per conseguire risultati di efficienza ed efficacia una importante organizzazione logistica e territoriale. Una criticità, intuibile da quanto già verificatosi nell'esperienza francese che potrebbe avverarsi anche in quella sarda, è costituita dalla scarsa crescita economica realizzatasi all'interno delle ZFU in Francia nel picco della crisi economica: così anche in Sardegna, Regione già penalizzata economicamente da una arretratezza rispetto la media nazionale, sfavorita dal fattore insularità, si può correre il rischio che una ZFU, pur inizialmente capace di riscuotere un discreto successo e coinvolgimento delle imprese locali, non sia in grado di intercettare capitali stranieri e non generi una crescita maggiore di quella che si verificherà nei territori non agevolati presenti nel resto dell'isola. Resta fuor di dubbio, la necessità di proseguire il monitoraggio della concreta applicazione delle ZFU nei Comuni delle Province di Carbonia-Iglesias come nelle altre regioni italiane, al fine di poter effettuare un'analisi consuntiva e proporre eventuali correttivi

requisito della sede legale (d'altronde, il Dizionario Treccani alla voce "anche" attribuisce valore di "particella aggiuntiva"; in effetti, per generare l'effetto limitativo indicato nelle FAQ alla congiunzione "anche" si sarebbe dovuto affiancare l'avverbio "solamente" (anche solamente amministrativa).

all'insieme delle agevolazioni che caratterizzano le Zone Franche Urbane per consentire un effettivo sviluppo dei quartieri e delle aree depresse.

CAPITOLO 4

LE ZONE FRANCHE URBANE E IL MERCATO EUROPEO:

I REGIMI FISCALI TERRITORIALI COME AIUTI DI STATO

1. Le Zone Franche Urbane e la “strada” degli aiuti di Stato.

Constatata la difficoltà di fornire una definizione precisa ed univoca di ZFU che possa valere per tutti gli Stati membri, facendo prevalere una eterogeneità delle misure fiscali d’incentivazione territoriali si rischia di configurare uno scenario nel quale la ZFU non assume un valore sistemico europeo quanto una applicazione contingente, condizionata dalla differente efficacia apprezzata da ciascun Stato. Tale criticità, sebbene abbia ricevuto un tentativo di risoluzione¹⁹⁰, deve rendere conto in termini di quel giudizio in negativo necessario per affermare la compatibilità delle misure fiscali territoriali con il divieto comunitario degli aiuti di Stato.

Si parte dal dato concreto formato dall’attività normativa esercitata dagli Stati membri che hanno dato vita alle ZFU all’interno dell’Unione Europea, al fine di mostrare l’entità del fenomeno e poterne apprezzare una osservazione critica.

In una Unione Europea nata dal (e sul) Mercato unico, in un Ordinamento fiscale comunitario definito “antisovrano”, la nascita e lo sviluppo del sistema di agevolazioni raggruppate sotto l’espressione “Zone franche

¹⁹⁰ Si consenta di rimandare al capitolo 5 per una ricostruzione sistemica delle ZFU che valorizzi il potenziale unificante dell’Ordinamento europeo.

urbane” suscita una riflessione sull’esperienza francese concependola quale applicazione o quale creazione di un modello comunitario.¹⁹¹

La Francia, a differenza di quanto accaduto in Italia, ha vissuto le ZFU quale esercizio di aiuto alle imprese modulato all’interno del giudizio di compatibilità dell’Ordinamento europeo: le *Zones Franches Urbaines* sono state istituite nel Paese francese quale deroga al divieto degli aiuti di Stato in virtù del dialogo intrapreso con la Commissione Europea. Comunicazione che anche l’Italia ha in passato instaurato per sfruttare la “scia” creata dalla Francia e cercare di ottenere l’autorizzazione comunitaria per rendere compatibili le Zone Franche Urbane con l’Ordinamento comunitario, salvo poi non essere mai stata in grado di dare effettiva attuazione alle ZFU quale aiuto di Stato ammissibile¹⁹².

A seguito dell’entrata in vigore del Trattato di Lisbona e, in particolare, alla valorizzazione dei diritti fondamentali della CEDU a principi generali della UE, alla equiordinazione¹⁹³ della Carta dei diritti fondamentali della UE ai Trattati Ue, si attua un’integrazione tra i diritti fondamentali costituzionali interni e quelli europei.

¹⁹¹ Sulla definizione di antisovrano vedasi, diffusamente, P. BORIA, *L’antisovrano*, Torino, 2004.

¹⁹² Si segnalano, inoltre, le problematiche autorizzatorie avute in occasione della notifica dell’aiuto da destinare alle zone terremotate de L’Aquila. Cfr. C. BUCCICO, *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità naturali*, Diritto e Pratica Tributaria, 5/2013, p. 1095 e ss.

¹⁹³ Cfr. art. 6 del Trattato.

In generale, i suddetti principi rappresentano una sorta di “pietra di paragone” per valutare la “bontà” delle norma interna, per studiare la legge istitutiva di una ZFU al cospetto dei diritti fondamentali europei¹⁹⁴.

Tali principi assumono una duplice veste: di limite, laddove esista una sindacabilità sull’operato del legislatore, di diritto, in relazione alla tutela degli stessi a favore dei cittadini europei.

Ci si potrebbe domandare, ulteriormente, se l’Unione europea abbia una “potestà tributaria” nella creazione di una Zona Franca Urbana. La questione, da un lato, appare facilmente risolvibile ricordando il riparto di attribuzioni esistente tra Unione europea e Stati membri in base al quale questi ultimi hanno il potere di creare il diritto tributario positivo, frutto della sovranità nazionale che ciascun Stato membro ha desiderato mantenere.¹⁹⁵ Da altro lato, annoverando le ZFU all’interno della macro categoria degli aiuti alle imprese, entrando quindi nell’area del mercato delle imprese, emerge una forma di competenza esercitabile dall’Unione europea. L’intervento dell’Ordinamento comunitario atterrà allora, sia, alla regolamentazione quale aiuti di Stato, sia, quale strumento per perseguire le finalità (non solo) di mercato ma anche (e soprattutto ora) di rilevanza sociale.

¹⁹⁴ In tal senso, diffusamente, vedasi S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, Diritto e pratica tributaria, 2/2012, p. 241 e ss.

¹⁹⁵ Così viene spiegato il rapporto tra i meccanismi europei e la fiscalità da M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Napoli, 2009, p. 7.

1.1. L'esperienza francese delle *Zones Franches Urbaines* quale aiuto di Stato ammissibile.

La Commissione europea nella prima autorizzazione delle *Zones Franches Urbaines* proposte dalla Francia nel 1996 analizzando l'aiuto di Stato notificato rileva che la misura possiede i caratteri della selettività e della non distorsione degli scambi in modo contrario all'interesse comunitario¹⁹⁶.

Le *Zones Franches Urbaines* rappresentano un sistema di agevolazioni istituito a favore di determinate imprese, limitato nel tempo e nello spazio, finalizzato alla lotta del degrado sociale delle aree urbane.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Vedasi Aide d'Etat n. 159/1996 – France. Pacte pour la ville, Bruxelles, 23/04/1996. In particolare laddove la Commissione afferma che “La Commission considère que les aides envisagées par les autorités françaises, dans le cadre du Pacte de relance pour la ville, afin de faire face aux handicaps spécifiques que connaissent des zones urbaines en difficulté, ne sont pas de nature à provoquer une distorsion des échanges contraire à l'intérêt commun compte tenu notamment de leur durée délimités, de leur intensité, de leur limitation aux petites entreprises et à des quartiers strictement délimités sur une base objective”.

¹⁹⁷ La legge n. 96-987 du 14 novembre 1996 relativa alla messa in opera del Patto di rilancio della città prevede :

Art. 1er. - La politique de la ville et du développement social urbain est conduite par l'Etat et les collectivités territoriales dans le respect de la libre administration de celles-ci, selon les principes de la décentralisation et dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire. Outre les objectifs de diversité de l'habitat et de mixité sociale définis par la loi no 91-662 du 13 juillet 1991 d'orientation pour la ville, elle a pour

Più nello specifico, le esenzioni previste dalle ZFU francesi hanno per oggetto *la taxe professionnelle, la taxe fonciere, l'impôts sur les benefices des societes, les cotisations patronales*¹⁹⁸.

Il presupposto soggettivo per godere del regime agevolato è rappresentato dal possesso dello *status* di impresa medio-piccola¹⁹⁹. Il

but de lutter contre les phénomènes d'exclusion dans l'espace urbain et de favoriser l'insertion professionnelle, sociale et culturelle des populations habitant dans des grands ensembles ou des quartiers d'habitat dégradé. A cette fin, des dispositions dérogatoires du droit commun sont mises en oeuvre, dans les conditions prévues par la présente loi, en vue de compenser les handicaps économiques ou sociaux des zones urbaines sensibles, des zones de redynamisation urbaine et des zones franches urbaines

¹⁹⁸ Corrispondenti a: *la taxe professionnelle, la taxe fonciere, l'impôts sur les benefices des societes, les cotisations patronales*. Nella prima generazione delle zone franche urbane, istituita con la L. 96-987 del 14 novembre 1996 relativa alla messa in opera del patto di rilancio per la città, le imprese esistenti o di neo costituzione, aventi meno di 50 dipendenti, assunti a tempo indeterminato o determinato con durata maggiore di 12 mesi, stabilite nel territorio delle ZFU, potevano godere di un regime di esenzione (prima integrale, poi decrescente rispetto al tempo) dei seguenti tributi: *taxe professionnelle* (art. 1466 A I quater del Codice generale delle imposte), *taxe foncière sul les propriétés bâties* (art. 1383 B del Codice generale delle imposte), *impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés* (art. 44 octies del Codice generale delle imposte),

¹⁹⁹ Vedasi la Raccomandazione CE 361/2003, art. 2, rubricato “Effettivi e soglie finanziarie che definiscono le categorie di imprese” secondo il quale: “1. La categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR oppure il

beneficiario del regime di vantaggio deve avere o collocare la sede legale sul territorio franco, già individuato dal legislatore, non aver assunto un numero superiore ai 50 dipendenti, con contratto a tempo indeterminato o determinato di durata maggiore ai 12 mesi. Il legislatore francese ha previsto, inoltre, la c.d. clausola d'assunzione²⁰⁰ in base alla quale viene stabilita una proporzione di assunzione dei lavoratori tra la popolazione residente all'interno della Zona Franca Urbana, fissando in

cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR". Inoltre, non tutte le attività possono godere dei benefici delle ZFU, essendo espressamente escluse, ex art. 44 octies, VI comma, lett. c): “ la construction automobile, de la construction navale, de la fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie ou des transports routiers de marchandises.”

²⁰⁰ L'art. 13 della L. 96-987 al primo comma stabilisce il rapporto di 1/5 tra lavoratori residenti e non residenti nella ZFU : “Lorsque l'employeur a déjà procédé, depuis la délimitation de la zone franche urbaine, à l'embauche de deux salariés ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 12, le maintien du bénéfice de l'exonération est subordonné, lors de toute nouvelle embauche, à la condition qu'à la date d'effet de cette embauche : le nombre de salariés embauchés depuis la délimitation de la zone franche urbaine, employés dans les conditions fixées au IV de l'article 12 dont l'horaire prévu au contrat est au moins égal à une durée minimale fixée par décret et résidant dans cette zone, soit égal à au moins un cinquième du total des salariés embauchés dans les mêmes conditions, au cours de la même période.”

tal modo una condizione che appare in piena sintonia con la *ratio* della agevolazione²⁰¹ in oggetto.

Una ulteriore peculiarità delle esenzioni in oggetto consiste nella loro limitazione sia dal punto di vista territoriale che temporale. Le aree del territorio francese elette a ZFU possiedono dei particolari requisiti quanto a numero ed età della popolazione residente, disoccupazione, istruzione e reddito medio pro-capite.²⁰² Tali parametri hanno consentito di delimitare con grande precisione le aree destinate a ZFU, caratterizzate da uno stato di arretratezza economica e sociale.

Sul profilo temporale si osserva che le ZFU hanno una durata ben circoscritta: l'esenzione totale quinquennale è prorogata

²⁰¹ La ZFU rappresenta chiaramente un aiuto di Stato e la clausola di assunzione locale esplicita chiaramente l'intento del legislatore di voler "aiutare" il territorio arretrato e, in quanto tale, dichiarato franco. Sul carattere selettivo e discriminatorio (anche) della clausola di assunzione, si dirà nel proseguo laddove si parlerà di ZFU e aiuti di Stato.

²⁰² L'art. 2 lett. B della L. 96-987 recita "Des zones franches urbaines sont créées dans des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard des critères pris en compte pour la détermination des zones de redynamisation urbaine." I parametri che la norma citata individua rinviando alla disciplina delle ZRU contenuta nella legge 95-115 del 4 febbraio 1995, sono in buona sostanza: popolazione maggiore a 10 mila abitanti, popolazione under 25 sia superiore al 36% di quella complessiva, tasso di disoccupazione sia superiore del 25% rispetto la media nazionale, presenza di non diplomati di età maggiore ai 15 anni, superiore del 29% rispetto la media nazionale, reddito pro-capite sia pari a 3800 franchi.

automaticamente, in modo parziale, per altri 3 o 9 anni in ragione del numero del personale dipendente assunto dalla singola impresa²⁰³.

Il regime di vantaggio previsto dalle ZFU può coprire, dunque, un arco temporale pari a 14 anni, con una modulazione decrescente dell'entità dell'agevolazione.

La Commissione europea ha dichiarato l'ammissibilità delle ZFU così strutturate in quanto la misura di favore nasce limitata: per durata, per destinatari (meno dell'1% della popolazione), per ambito territoriale. Tali caratteristiche hanno condotto la Commissione a reputare l'aiuto proporzionale all'obiettivo della coesione economica e sociale nei quartieri urbani, perseguendo un obiettivo appartenente alla politica comunitaria.

1.1.1. La storia delle *Zones Franches Urbaines*: la nascita e il loro sviluppo quale leva fiscale per la politica urbana.

La nascita delle ZFU in Francia coincide con l'entrata in vigore della L. 987/1996. Tale atto rappresenta la sintesi di una duplice attività: esterna, frutto del dialogo intrattenuto tra la Francia e la Commissione europea,

²⁰³ L'ultimo periodo dell'art.44 octies A del Code général des impôts afferma che: “ Ces bénéfiques sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence de 40 %, 60 % ou 80 % de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième périodes de douze mois suivant cette période d'exonération.”

tradottosi nell'autorizzazione per la concessione di aiuti di Stato²⁰⁴; interna, quale elemento del progetto economico sociale elaborato dallo Stato membro, denominato “*Pacte de Relance des Villes*”. La normativa francese comprendente tale progetto di rilancio delle città (L. 96-987 del 14 novembre 1996), individua delle macroaree denominate Zone Urbane Sensibili (ZUS) corrispondenti a quartieri o aree cittadine deficitarie dal punto di vista economico e sociale, all'interno delle quali vengono ulteriormente circoscritte, sia, le Zone di Ridinamizzazione Urbana (ZRU), sia, le Zone Franche Urbane (ZFU). La raffinatezza del sistema agevolativo così congegnato è riscontrabile laddove nelle ZRU vengono individuate delle aree sulla base di specifici fattori (disoccupazione, gioventù, istruzione), e nelle ZFU si individuano dei quartieri all'interno delle ZRU, limitate per numero di abitanti e particolarmente svantaggiate sulla base dei suddetti parametri socio-economici.²⁰⁵

Studiando i mutamenti normativi subiti dal Codice generale delle imposte²⁰⁶ francese, in particolare rispetto alle norme in vigore negli anni 1996 e 1997,

²⁰⁴ Approvato dalla Commissione UE il 26/04/1996, atto n. 159.

²⁰⁵ Così, P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, p. 284 e ss., la quale richiama i decreti che nel concreto individuarono i parametri delle ZRU (decreto n. 1157 del 26 dicembre 1996) e delle ZFU (decreti del Consiglio di Stato nn. 1154 e 1155 del 26 dicembre 1996).

²⁰⁶ Il primo comma dell'art. 1466 A de Codes general des impots, in vigore fino all'11 aprile 1997, recitava: “Les communes peuvent, dans des parties de leur territoire caractérisées par la présence de grands ensembles ou de quartiers d'habitat dégradé dont la liste sera fixée par décret et par un déséquilibre accentué entre l'habitat et l'emploi,

si osserva che i Comuni francesi avevano la facoltà di esentare in determinate aree alcune imprese ivi localizzate al ricorrere di precisi requisiti: se ne desume che, anche prima della istituzione delle Zone franche urbane, esisteva un potere di esenzione in capo agli enti locali, il quale con l'avvento di quest'ultime è stato potenziato e perfezionato (per così dire sistematizzato).

Tale attenzione del legislatore alla politica territoriale e di urbanizzazione non rappresentata una operazione inedita nel panorama delle esperienze normative, ma si mostra come una strutturazione e un perfezionamento dello strumento agevolativo finalizzato al rilancio dell'economia locale²⁰⁷.

délimiter, par délibération prise dans les conditions de l'article 1639 A bis, des périmètres à l'intérieur desquels sont exonérées de la taxe professionnelle les créations ou extensions d'établissement, dans la limite d'un montant de base nette imposable fixé pour 1992 à un million de francs et actualisé chaque année en fonction de la variation des prix constatée par l'Institut national de la statistique et des études économiques pour l'année de référence définie à l'article 1467 A. La délibération fixe le taux d'exonération ainsi que sa durée ; elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun. Elle porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune. Seuls les établissements employant moins de cent cinquante salariés peuvent bénéficier de cette mesure. Les délibérations des conseils municipaux s'appliquent à la cotisation de péréquation de la taxe professionnelle.”

²⁰⁷ Come osservato da P. COPPOLA, *op. cit.*, p. 287, esistono esperienze passate di zone franche a favore delle imprese: le Zone d'esonero fiscale applicate negli Stati Uniti negli anni 30, le Enterprise zone inglesi degli anni 80.

Il merito del legislatore francese di aver creato un sistema di agevolazioni riassumibile nell'espressione Zona Franca Urbana, emerge laddove l'istituzione delle esenzioni tributarie sono state corredate dalla previsione di una organizzazione a livello territoriale. Infatti, in Francia vennero create delle Unità di sviluppo economico, al fine di fornire servizi di assistenza alle imprese beneficiarie e consentire un corretto ed efficiente insediamento e sviluppo nelle ZFU (individuazione dei terreni e degli edifici ove poter collocare l'attività produttiva, possibili fonti di finanziamento necessarie per consentire l'iniziativa imprenditoriale)²⁰⁸.

1.2. Le problematiche dell'esperienza italiana nel tentativo (fallito) di attuazione delle Zone Franche Urbane.

Quanto segue deriva dallo studio delle ZFU italiane nel primo tentativo di istituzione antecedente quello concretamente attuato all'interno della soglia *de minimis*.

Le ZFU rappresentano una riduzione prima totale, poi parziale, dell'onere tributario a carico di un'impresa e, pertanto, costituiscono una forma di agevolazione fiscale in configurazione di aiuto di Stato, secondo i parametri di valutazione della Commissione.²⁰⁹

Quanto al vantaggio offerto dalla riduzione degli oneri fiscali che normalmente sarebbero gravati sull'impresa, l'agevolazione sui tributi comporta un chiaro alleggerimento delle imposte di bilancio.

²⁰⁸ Cfr. P. COPPOLA, *op. cit.*, p. 303 e ss.

²⁰⁹ Cfr. sulla posizione della Commissione, M. INGROSSO, *op. cit.* p. 147.

Quanto alla concessione delle misure di vantaggio non ci sono dubbi sulla fonte statale, come pure sulla relativa copertura finanziaria sempre a carico dello Stato centrale²¹⁰.

Le ZFU si traducono in un trattamento di favore, consistente nella esenzione da determinati tributi, rivolto ad attività economiche, con conseguente potenziale alterazione della libera concorrenza e, dunque, configurazione di un aiuto di Stato. Emergono, quindi, delle problematiche di legittimità comunitaria.

L'Unione europea ha regolamentato gli aiuti di Stato al fine di tutelare la libertà di concorrenza fra le imprese, messa a rischio da misure agevolative emanate dagli Stati membri a favore di determinate categorie di soggetti economici o di determinate produzioni, penalizzando i soggetti non beneficiari. Il regime degli aiuti di Stato, quale limite relativo (o assoluto)²¹¹

²¹⁰ In quelle italiane, è stata concessa la facoltà alle Regioni di contribuire al finanziamento della misura di vantaggio.

²¹¹ Relativo sia in quanto il Trattato non prevede un divieto di aiuti di Stato quanto un divieto di aiuti di Stato illegali (in tal senso cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, Pacini, 2007, p. 92 e ss, sia in quanto esiste una deroga per quelli sottostanti alla soglia del c.d regime *de minimis* (per il quale si rinvia a D. STEVANATO, I. PIRELLI, S. SERASIN, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di Stato si recupera anche quella inferiore alla soglia de minimis?*, in *Dialoghi trib.*, 1/2012, p. 101). In senso contrario, M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Napoli, Jovene, 2009, p. 64 e 65, il quale ritiene assoluto il divieto di aiuti di Stato posto dall'Ordinamento comunitario, ritenendo che le deroghe siano tali in quanto non

di origine comunitaria, prevede (nel secondo e terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE) delle condizioni di compatibilità: uno Stato membro potrebbe istituire un aiuto compatibile con l'Ordinamento comunitario se si verificasse una coincidenza dei fini della misura agevolativa con quelli dell'Unione europea. Tale ipotesi costituirebbe un esempio di utilizzo della «tributarietà in funzione extrafiscale promozionale»²¹² per lo sviluppo economico e sociale. Tenendo a mente la definizione di aiuto fiscale estrapolabile²¹³ dal primo paragrafo dell'articolo sopracitato, e in linea con quanto espresso dalla Commissione²¹⁴, le esenzioni garantite dalla ZFU potrebbero a) attribuire all'imprenditore il vantaggio di un bilancio privo o

costituirebbero una alterazione delle condizioni di mercato e della concorrenza.

²¹² Così sintetizza M. INGROSSO, *op. cit.*, p. 60 richiamando, ma non condividendo, il pensiero di P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Torino, 2010, G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini, 2007, M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2009,I, p. 369 e ss.

²¹³ A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Napoli, Jovene, 2009, p. 147, riassume così i caratteri necessari per poter definire un aiuto fiscale di Stato: a) *vantaggio che riduca gli oneri di bilancio*; b) *vantaggio concesso tramite risorse statali*; c) *la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri*; d) *selettività della misura a favore di talune imprese o talune produzioni*.

²¹⁴ V. Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, in GUCE C-384 del 10/12/1998.

ridotto della voce imposte; b) creare un vantaggio concesso tramite risorse statali; c) generare una incisione sugli scambi in ragione della capacità dell'impresa di raggiungere un punto di pareggio costi-ricavi aziendali con maggiore facilità rispetto ad una azienda non agevolata; d) favorire selettivamente la specifica produzione di quelle aziende collocate all'interno della ZFU a discapito di quelle extra ZFU.

La Commissione europea²¹⁵ autorizzando le ZFU italiane ha precisato che, come quelle francesi, esse non costituiscono un esempio di aiuto regionale *ex art. 107 TFUE*, comma 3, lett. a), ma sono comunque ammissibili ai sensi della lett. c) del punto 3 dell'art. 107 del TFUE in quanto:

- il rispetto degli obiettivi comunitari è assicurato dalla valorizzazione dei quartieri urbani degradati, ottimo esempio di coesione economica e sociale (Punto 54 dell'approvazione);
- la proporzionalità della misura è assicurata, sia, dalla rilevanza dell'indice di disagio socio economico, sia, dalla percentuale della popolazione coinvolta (inferiore alla unità percentuale) a conferma del raggio di azione estremamente circoscritto. (punti 55-60);
- l'incidenza sugli scambi, seppur non possa essere esclusa, è verosimilmente limitata e, quindi, trascurabile in considerazione della copertura geografica limitata, del beneficiario coincidente con le imprese micro e piccole, con la limitazione temporale. Infine, l'alterazione degli

²¹⁵ Cfr. punto 37 della comunicazione della Commissione europea del 28/10/2009, C(2009) 8126, aiuto di Stato N. 346/2009- Italia., ove si afferma una sovrapposizione parziale delle ZFU con gli aiuti regionali per finalità e destinatari.

scambi non è contraria al comune interesse considerato lo stato degradato delle aree urbane a cui il regime agevolativo è rivolto. (punto 61-62).

Emerge chiaramente il ruolo della Commissione europea, la quale chiamata ad esprimersi sugli aiuti notificati, dovrebbe riuscire a bloccare l'uso di aiuti di Stato²¹⁶ non mirati, eccessivi, non proporzionati, distorsivi della concorrenza, non efficaci in relazione all'obiettivo della coesione economica e sociale.²¹⁷

I parametri in base ai quali delimitare una parte del territorio urbano sono stati valutati dalla Commissione europea²¹⁸ ai fini della ammissibilità della ZFU quale aiuto di Stato.

La Commissione, svolgendo il proprio potere discrezionale di valutazione degli aiuti di Stato autorizzabili, ha annoverato le ZFU all'interno degli aiuti *ex art 107, par. 3, lett. c)* e ha affermato che al fine di poterli dichiarare compatibili con l'Ordinamento europeo occorre che essi: i) raggiungano un obiettivo comunitario, ii) rispettino i caratteri della necessità e proporzionalità della misura, iii) non alterino gli scambi contro il comune interesse.

²¹⁶ Per una elencazione esemplificativa di incentivazioni fiscali all'interno della Unione europea si rimanda a E. NUZZO, *Le incentivazioni fiscali e le attività in ambito CEE*, Rassegna tributaria, 5/1998, p. 1211 e ss.

²¹⁷ In tal senso, R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, n. 2/2011, p. 328 e ss., la quale specifica che un aiuto è proporzionato «*qualora non sarebbe stato possibile ottenere gli stessi risultati con un aiuto di entità minore*».

²¹⁸ Cfr. punto 48, Commissione europea, aiuto di Stato n. 346/2009 – Italia – Zone franche urbane, Bruxelles, 28/10/2009.

Tali requisiti intercettano il presupposto territoriale delle ZFU, da un lato, sulla portata istituzionale della politica urbana²¹⁹, dall'altro, sia sulla "necessità" dell'intervento pubblico nelle aree franche così determinate sulla base di determinati parametri di disagio economico e sociale (effettivamente esistente), sia sulla "proporzionalità" della misura, in ragione della esigua percentuale della popolazione presente nel territorio vocato a ZFU²²⁰ a confronto di quella complessiva.

Nell'ottica dell'apprezzabilità a livello comunitario del principio di capacità contributiva manifestata nelle ZFU, è utile adoperare una nozione di capacità contributiva quale capacità economica e non quale mero criterio di riparto:²²¹ si crea in tal modo un collegamento tra la normativa delle ZFU ed

²¹⁹ Nei punti dal 51 al 54 dell'autorizzazione UE aiuto di stato n. 346/2009, si richiama il regolamento CE n. 1260/1999 del Consiglio sulla rivitalizzazione delle città finalizzata allo sviluppo urbano sostenibile, come anche il più recente regolamento CE n. 1083/2006.

²²⁰ La necessità e la proporzionalità sono dimostrate dalla Commissione ai punti 58-60. Circa il carattere della necessità le aree franche sono state individuate prendendo in considerazione una popolazione compresa tra 7500 e 30000 abitanti, una popolazione inferiore al 30% del totale della popolazione del comune di riferimento, un tasso di disoccupazione superiore alla media comunale oltreché all'indice di disagio socio-economico (generato dal tasso di disoccupazione, dal tasso di occupazione, dal tasso della popolazione under 24, dal tasso di scolarizzazione). La proporzionalità è rispettata laddove le 22 ZFU avrebbero dovuto coinvolgere lo 0,58% della popolazione nazionale.

²²¹ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, Rass. trib., 2/2006, p. 407, sulla preferenza per la prima chiave di lettura al fine di consentire di qualificare la capacità contributiva quale principio fondamentale.

il principio fondamentale della uguaglianza e, quindi, della capacità contributiva.

Le ZFU intersecano la nozione di capacità contributiva italiana, valorizzata sulla base dell'art. 3 Cost. e, quindi, in chiave di uguaglianza sostanziale: pertanto, a situazioni di svantaggio deve corrispondere un minor concorso del singolo alle pubbliche spese. Tale principio deve essere confrontato con il principio di uguaglianza contenuto nell'Ordinamento comunitario al fine di evidenziare una difformità o meno di tutele.

1.3. L'esperienza italiana delle Zone Franche Urbane quale aiuto *de minimis* territoriale: rischio di inefficienza della misura agevolativa.

Se gli aiuti *de minimis* non sono soggetti alle limitazioni degli artt. 107 e 108 TFUE in quanto non sono in grado di falsare la concorrenza o gli scambi tra gli stati membri a causa della loro modesta entità, allora è lecito domandarsi come una ZFU concepita all'interno degli aiuti minori possa essere in grado di attrarre il mondo imprenditoriale e generare dei benefici a livello economico e sociale.

La modesta entità dell'aiuto è irrilevante per la concorrenza ma non lo è per il vantaggio fiscale che crea in capo all'imprenditore.

Prendendo spunto dalla valutazione delle ZFU italiane emanate dalla Commissione europea nel 2009, più nello specifico laddove è analizzata la base giuridica ai fini della compatibilità della misura agevolativa con l'ordinamento europeo, emerge che il discrimine tra il regime fiscale delle

ZFU e gli aiuti *de minimis* è costituito esclusivamente dall'ammontare delle agevolazioni, inferiore o superiore alla soglia degli aiuti minori.²²²

Non si può non notare, inoltre, che la scelta del legislatore italiano di attuare delle ZFU all'interno della disciplina degli aiuti minori, si ponga sullo stesso piano (o sullo stesso traguardo) che la normativa francese ha raggiunto nella quarta generazione delle ZFU. Infatti, dopo le tre normative di ZFU susseguitesi in Francia, l'ultima integrazione ha visto concretizzare il sistema agevolativo sotto la soglia del *de minimis*.

Se da un lato, istituire delle ZFU quale aiuto minore può consentire una maggiore celerità nell'attuazione delle agevolazioni, rispetto la procedura comunitaria di ammissibilità dell'aiuto di Stato, dall'altro lato, si viene a creare una sorta di "*de minimis* territoriale" con un potenziale svilimento degli effetti benefici sullo sviluppo dell'economia e della coesione sociale.

La genesi delle due agevolazioni, ZFU e aiuti *de minimis*, sottendono una *ratio* differente: le prime, rivolte al recupero delle aree degradate cittadine, le seconde, alla concessione di aiuti di Stato di piccola entità, in quanto tali legittimi *de iure*.

L'elemento territoriale nelle ZFU è un fattore essenziale, mentre negli aiuti *de minimis* è eventuale: tali aiuti minori, gestiti da Comuni²²³, enti locali o

²²² Vedasi punto 39 della comunicazione della Commissione europea, Bruxelles, 2009, C(2009) 8126, Aiuto di Stato 356/2009, Italia, Zone franche urbane.

²²³ Il Comune di Sassari in attuazione dell'art. 19 della L.R. 24.12.1998 n. 37 della Regione Sardegna ha deliberato (Deliberazione di Giunta Comunale n. 361 del 24.11.2010) dei contributi *de minimis* a favore di

Regioni, non nascono con il “gene” della selettività territoriale finalizzata alla ripresa economica di una determinata area urbana. Detto diversamente, prescindendo dall’importo monetario della misura agevolativa, una ZFU in *de minimis* ha i caratteri della ZFU ma non è vero il contrario, ovvero, un aiuto *de minimis* non necessariamente possiede le caratteristiche di una ZFU. Se da un lato, il cuore della questione è rappresentato dalla costruzione dei parametri dell’aiuto *de minimis*, da altro lato, resta l’incertezza circa l’efficacia di un sistema agevolativo costruito per il rilancio di aree urbane degradate, limitato quantitativamente negli aiuti minori.

Al di là delle “delusioni”²²⁴ che le ZFU italiane hanno generato nel percorso normativo ed attuativo che le ha viste ridotte ad aiuto minore, tuttavia, si può ritenere che anche una simile misura possa essere in grado di contribuire alla ripresa socio economica di un’area urbana, collocandosi in quel solco, appena rinnovato²²⁵, dei nuovi aiuti *de minimis* compatibili con in mercato *ex artt.* 107 e 108 TFUE.

attività imprenditoriali di nuova costituzione localizzate nel centro storico cittadino (degradato).

²²⁴ P. COPPOLA, *Un esempio emblematico di snaturamento di un regime di fiscalità di vantaggio: l’uso distorto della tax expenditure per il rilancio della competitività delle città*, *Rassegna tributaria*, 3/2014, p. 531 e ss., la quale avanza forti dubbi sulla efficacia e sulla legittimità comunitaria delle ZFU in *de minimis*.

²²⁵ Vedasi i nuovi Regolamenti CE, emanati il 18 dicembre 2013, n. 1407/2013, di applicazione generale, e n. 1408/2013, in materia di agricoltura.

Inoltre, non si trascuri di rilevare che le ZFU articolate in aiuti *de minimis* possono incarnare una duplice franchigia: quella tributaria territoriale (già esposta) e quella esimente dal divieto di aiuti di stato (regime *de minimis*)²²⁶, mostrando per certi versi una doppia semplificazione d'ordine fiscale e procedimentale.

La recente modifica che ha coinvolto la terza generazione di *Zone Franches urbaines*, ove il legislatore francese ha limitato tali agevolazioni alla soglia del *de minimis*, e applicata sin dall'inizio da quello italiano, induce a riflettere se essa rappresenti una evoluzione o involuzione di tale strumento. Probabilmente non esiste un'unica chiave di lettura, ma entrambe appaiono ammissibili (similmente a due facce di una stessa medaglia) in ogni caso sostanzandosi in una ragionevole interpretazione ed applicazione della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato. Se da un lato, il sistema delle ZFU nasce quale ampliamento degli spazi in deroga al divieto degli aiuti di Stato, dall'altro, l'apposizione del limite del *de minimis* "chiude il cerchio" rispondendo ad esigenze di non discriminazione e di urgenza provvedimentale.

²²⁶ In linea generale, la franchigia degli aiuti *de minimis* in relazione al recupero di aiuti dichiarati illegittimi è stata teorizzata da D. STEVANATO, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di Stato si recupera anche quella inferiore alla soglia «de minimis»?*, Dialoghi tributari, 1/2012, p. 101 e ss., il quale ha richiamato l'apertura della prassi comunitaria al recupero parziale, mentre in senso contrario la posizione della Corte di Cassazione.

2. Le Zone Franche Urbane e l'Ordinamento europeo: il ruolo della fiscalità territoriale per la coesione sociale in Europa e il principio di proporzionalità.

Le ZFU devono assumere dei connotati nel rispetto (e nella concreta applicazione) dei principi dell'Ordinamento interno e comunitario, fatto salvo il riparto delle competenze tra Stato e Regioni e tra Unione Europea e Stati membri.

Il principio di non discriminazione, il rispetto delle libertà fondamentali, il divieto degli aiuti di Stato, il divieto di dazi doganali sono i limiti comunitari che delimitano le tematiche del presente lavoro, il quale nasce, quindi, da un esempio di integrazione fiscale negativa per svilupparsi all'interno di quella positiva. Senza voler anticipare ciò che verrà esposto nel successivo paragrafo, l'Ordinamento comunitario è stato in grado di concedere una apertura al sistema delle ZFU in ragione della natura di deroga (temporanea e decrescente) rispetto la ordinaria tassazione delle imprese.

Le esenzioni concesse dalle ZFU superano quei limiti che hanno portato a definire l'UE "l'antisovrano"²²⁷. Più nello specifico, la selettività presente nelle ZFU (selettività oggettiva, soggettiva, territoriale), la discriminazione che esse generano tra imprenditori beneficiari delle agevolazioni e quelli esclusi, la violazione delle quattro libertà di circolazione delle merci, persone, servizi, capitali (creata dal privilegio attribuito alla produzione di

²²⁷ Diffusamente, P. BORIA, *L'anti-sovrano*, Torino, 2004.

beni e servizi solo all'interno dell'area urbana predefinita), vengono subordinate a favore della coesione economica e sociale, dello sviluppo generato dall'aiuto di Stato, in ragione (e a condizione) dei caratteri di proporzionalità e temporaneità.

La compatibilità con il mercato interno si atteggia, dunque, a “*presunzione iuris tantum...che ammette, quindi, caso per caso una dichiarazione contraria da parte degli organi della Comunità*”²²⁸, creando un rapporto di fine-mezzo tra sviluppo economico e tutela della concorrenza²²⁹.

L'opera della Commissione europea è volto ad equilibrare “*l'anima liberista e sociale che vivono all'interno della Comunità*”²³⁰, nel caso specifico all'interno degli artt. 2, 3 e 107 TFUE.

Il rapporto impresa/società è un legame biunivoco, entrambe sono necessarie per la rispettiva crescita e il ruolo del mercato quale “protagonista tributario” e quale “giustificazione...del primato del diritto comunitario”²³¹ si mostra, a parere di chi scrive, non piegato da una agevolazione (quello della ZFU) ma rafforzato dal sistema agevolativo

²²⁸ Così P. L. JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, Rassegna Tributaria, 3 / 2003, p. 1074 e ss.

²²⁹ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, Rass. trib., *Ibis/2003*, p. 330 e ss.

²³⁰ Così P. L. JEZZI, *op. cit.*, p. 1076.

²³¹ In tal senso, diffusamente ma in particolare il paragrafo 7. La legge tributaria e il mercato interno: la competenza tributaria dell'Unione Europea, A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, Rassegna tributaria, 1/ 2012, p. 11 e ss.

(derogatorio) delle ZFU, finalizzate alla crescita del mercato comune e della società europea tramite lo sviluppo delle singole aree urbane depresse.

La Commissione europea ha apprezzato il carattere della temporaneità delle misure agevolative contenute nelle ZFU. Tale presa di posizione si allinea, sia, al carattere derogatorio del sistema di esenzioni in oggetto (eccezione alla regola non solo dal punto di vista dei contenuti ma anche per l'estensione temporale), che al principio di proporzionalità. Questo consente di valutare i mezzi normativi utilizzati dallo Stato membro in proporzione alle finalità perseguite dall'Ordinamento europeo²³². Tale controllo si articola tramite la verifica della idoneità, della necessità e della adeguatezza della misura adottata, ovverosia: la potenzialità di raggiungere l'obiettivo posto dalla norma interna, lo svolgimento di una analisi mezzo/fine, l'assenza di pari alternative e l'attività discrezionale quale bilanciamento degli interessi pubblici e individuali. Convogliando tali concetti sulle ZFU, pare possibile affermare che la Commissione europea abbia valutato la normativa italiana sulle ZFU reputandola adeguata al principio comunitario della proporzionalità: la Commissione più volte fa riferimento allo stato di crisi delle aree urbane eleggibili a zone agevolate come a voler richiamare l'economicità della misura, finalizzata al rilancio del territorio, tramite delle agevolazioni dal valore decrescente, proporzionate quindi sia sul versante del tempo, sia su quello dello spazio (aree circoscritte in base a determinati parametri), sia su quello soggettivo (i

²³² Così, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 254.

beneficiari solo esclusivamente le piccole e micro imprese).²³³ La “proporzionalità del mezzo al fine”²³⁴ dell’impianto normativo delle ZFU supera il test di proporzionalità che l’Ordinamento comunitario richiede al fine di poter derogare i principi fondamentali della circolazione e della non discriminazione.

Ricordando la potestà del giudice nazionale di disapplicazione di una norma interna in conflitto con il principio comunitario di proporzionalità,²³⁵ si potrebbe immaginare una ipotesi di disapplicazione laddove: la norma in questione attenga ad una mancata circoscrizione delle aree urbane agevolate o alla esenzione non decrescente degli aiuti; in tal modo, il regime derogatorio parrebbe eccedere rispetto l’obiettivo di ripresa economica e sociale di determinate aree urbane, individuate sulla base di precisi parametri, per una durata temporanea utile esclusivamente per colmare il deficit di capacità contributiva. Una compensazione dello svantaggio che si deve interrompere raggiunto il livello medio di capacità economica della zona agevolata, al fine di non creare un privilegio sovrabbondante rispetto i principi di proporzionalità, uguaglianza e giustizia tributaria.

²³³ Cfr. diffusamente Commissione europea, 28/10/2009 C(2009) 8126, aiuto di Stato n. 346/2009 – Italia.

²³⁴ Espressione adottata da A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?* Riv. dir. fin., 3/2007, p. 4 e ss.1

²³⁵ Argomentata da L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 25 e ss.

Le ZFU non solo non ostacolano il conseguimento degli obiettivi perseguiti dall'ordinamento comunitario²³⁶, ma anzi ne incentivano il perseguimento in considerazione del fatto che la deroga è tale in quanto esiste il principio generale (così come l'agevolazione esiste in quanto si applica sul tributo, così la deroga alla non discriminazione è possibile in contrapposizione al principio generale di non discriminazione posto a tutela del mercato unico, dello sviluppo).

Ulteriori profili di proporzionalità, definibili da una parte della dottrina come "danteschi"²³⁷, sono ravvisabili laddove si sottolinea che l'agevolazione delle ZFU si applica su un circoscritto territorio e a favore di determinate imprese in maniera proporzionale rispetto la loro condizione reale e personale: ciò che differenzia le aree agevolate da quelle "normali" è il *deficit* economico e sociale della realtà individuata tramite appositi parametri economici e statistici. Tale fenomeno, si esplicherebbe in

²³⁶ In tal senso, e per ulteriori approfondimenti, A. MONDINI, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. TASSANI, Aracne, Roma, 2009, p. 98.

²³⁷ Riprendendo lo studio effettuato da G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, *Riv. dir. trib.*, 4/2011, p. 369 e ss.. In particolare vedasi il paragrafo 9 "Analisi e modernità della definizione dantesca di ius; il principio di proporzionalità in Dante e negli ordinamenti giuridici contemporanei; proporzionalità e giustizia "distributiva"; precisazioni sui connotati della giustizia distributiva."

attuazione di una certa “giustizia distributiva”, la quale si ricollega ai principi solidaristici della capacità contributiva²³⁸.

2.1. Il cambiamento delle Zone Franche Urbane nel percorso dell'integrazione fiscale positiva e il ruolo della *soft law*.

La coesione economica e sociale costituisce uno degli obiettivi del Trattato di Roma²³⁹, in quanto la promozione dello sviluppo armonioso delle variegate realtà presenti all'interno della Unione europea è un presupposto alla stabilità e alla prosperità.²⁴⁰

Si osserva, allora, il passaggio dalla integrazione negativa a quella positiva²⁴¹, ove le istituzioni comunitarie non si limitano a vincolare

²³⁸ Sempre G. FALSITTA, *op. cit.*, afferma che la proporzionalità “caratterizza la giustizia tributaria, tanto è vero che nell'art. 25 dello Statuto albertino troviamo che i regnicoli contribuiscono indistintamente ai carichi dello Stato "nella proporzione dei loro averi" e nell'art. 53 della Costituzione che tutti debbono concorrere alle spese pubbliche "in ragione della loro capacità contributiva".

²³⁹ Ora espresso anche dall'art. 174 del TFUE il quale al primo comma recita: “Per promuovere uno sviluppo armonioso dell'insieme dell'Unione, questa sviluppa e prosegue la propria azione intesa a realizzare il rafforzamento della sua coesione economica, sociale e territoriale”.

²⁴⁰ In tal senso, A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, Rassegna Tributaria, 5/2005, p. 1503 e ss.

²⁴¹ Come anche un passaggio “*da una Comunità europea market oriented, basata su diritti economici (il mercato unico, il mercato interno, le*

l'operato degli Stati membri, ma anzi forniscono delle linee guida, al fine di uniformare il sistema comunitario, creando dei minimi comuni denominatori presenti in tutti i Paesi appartenenti alla UE.²⁴²

Il contesto europeo, se da un lato, condiziona gli Stati membri in materia di tributi indiretti e in relazione al funzionamento del mercato²⁴³, da altro lato, incide indirettamente anche sulla categoria dei tributi diretti tramite provvedimenti armonizzatori e di ravvicinamento legislativo.

Dal Rapporto Newmark²⁴⁴, che fissò la necessità di armonizzare le aliquote, le basi imponibili e le regole comuni sul divieto di doppia imposizione, alla Direttiva²⁴⁵ “madri e figlie”, si è diffusa l'esigenza di contrastare la c.d. “*harmful competition*” al fine di regolamentare, con maggior dettaglio, il Mercato comune. È stato creato in tal modo un “*diritto speciale europeo in materia tributaria*”, un “*diritto tributario europeo*” individuabile laddove esista un insieme di norme emanate da istituzione comunitarie, volto a

libertà economiche) ad una Unione right based”. In tal senso S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona, Diritto e pratica tributaria*, 2/2012, p. 241.

²⁴² Diffusamente sul punto e per approfondimenti, M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, Riv. dir. trib., 4/2009, p. 361 e ss.

²⁴³ Si pensi agli artt. 93 e 94 del Trattato.

²⁴⁴ *Report of the fiscal and financial committee*, Newmark Report, Bruxelles, 1963.

²⁴⁵ Guce 39/1969, Direttiva del Consiglio 90/435/CEE in Guce 225/1990.

regolamentare la materia tributaria sovraordinata rispetto quella nazionale.²⁴⁶

In tale cornice regolamentare, gioca un ruolo fondamentale la Corte di Giustizia, la quale interpretando la normativa contenuta nel Trattato ha conferito efficacia diretta alle libertà economiche fondamentali sulle quali si basa l'Unione europea.

La concorrenza fiscale dannosa è stata oggetto di particolare attenzione comunitaria dando origine al c.d. “pacchetto Monti” e al codice di autoregolamentazione. Il codice di condotta volto a rendere meno appetibili i Paesi con un basso livello di tassazione ha creato un vincolo politico per il rispetto di tale condizione nei confronti della imposizione delle imprese, chiedendo di evitare di fissare livelli di tassazione inferiori in determinate aree rispetto il livello generale, tramite il metodo del c.d. “*standstill and rollback*”²⁴⁷.

È stato necessario richiamare i tratti essenziali sui quali si è fondata l'Unione Europea al fine di mostrare come le agevolazioni (nel senso ampio del termine), e in particolare il regime fiscale delle ZFU, siano ammesse seppur in misura eccezionale.

L'ammissibilità delle agevolazioni e degli incentivi è condizionata dalla esistenza di altri principi tutelati dall'Ordinamento comunitario: è in virtù di

²⁴⁶ In tal senso, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Utet, Torino, p. 1002 e ss.

²⁴⁷ Alla lettera “*mantenimento e smantellamento*”. Si rinvia a G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, Diritto e Pratica tributaria*, 2/2013, p. 267 e ss., in particolare al paragrafo 7. – *Sistemi fiscali e concorrenza tra Stati membri*.

quest'ultimi che i principi generali del mercato comune, della libera concorrenza e della non discriminazione devono piegarsi ammettendo i regimi speciali derogatori.

L'esercizio della *soft law* da parte della Commissione europea gioca il suo ruolo anche in tema di ZFU. Infatti, le *guides lines* che essa ha adottato in tema di aiuti di stato (l'ultima relativa agli anni 2014-2020) assolvono sicuramente un ruolo di indirizzo e di stimolo per l'adozione di modelli comuni anche in tema di agevolazioni fiscali.²⁴⁸

Sebbene essi inizialmente non avessero forza vincolante ma programmatica, ora l'uso sempre maggiore e gli sviluppi che la stessa comporta sulla *hard law* consente di affermare che assume un ruolo importante nel processo di integrazione europeo.

La discrezionalità della Commissione nell'esprimersi sulla ammissibilità dell'aiuto di Stato mostra il ruolo di controllo che tale organo deve esercitare per garantire il rispetto dei principi sui quali si fonda l'Unione europea. In particolare, la Commissione svolgendo la funzione attribuita dal Trattato per decidere il destino di quegli aiuti di Stato, elabora una serie di pareri e di comunicazioni che vanno al di là del singolo provvedimento per sfociare in quella che viene definita *soft law*, ponendo in essere un procedimento in grado di condizionare in maniera diretta l'istituzione delle ZFU.

²⁴⁸ Diffusamente sulla *soft law* cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 99 e ss.

“*Il successo crescente della soft law*” per dirlo con autorevole dottrina²⁴⁹, trova esemplificazione, a parere di chi scrive, nelle ZFU le quali sono state istituite, prima dallo Stato francese e poi da quello italiano, sulla scorta di un dialogo intrattenuto con la Commissione europea: una serie di atti, anche differenti da quelli formali delle fonti comunitarie, in grado, prima, di creare un varco di legittimità alle ZFU francesi e, poi, di proseguire il percorso di incentivazione seguito anche dal legislatore italiano, sebbene non portato a termine avendo applicato le ZFU all’interno degli aiuti minori.

Degna di nota risulta essere, quindi, la forza del diritto tributario europeo il quale anche tramite la *soft law* dimostra la capacità del diritto comunitario di essere direttamente efficace nell’ordinamento interno²⁵⁰, generando in capo agli Stati membri, un “effetto di liceità”²⁵¹, la consapevolezza che un adeguamento ai pareri comunitari già espressi colloca i provvedimenti legislativi sulla strada della legittimità comunitaria.

²⁴⁹ A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, *Rassegna tributaria*, 1/2012, p. 11, in particolare cfr. paragrafo 10.

²⁵⁰ L’apertura è costituita dal primo comma dell’art. 117 della Costituzione e dal relativo obbligo per lo Stato di sottostare ai vincoli dell’ordinamento comunitario ed internazionale. In tal senso, C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull’attuazione del federalismo fiscale*, *Rassegna tributaria*, 5/2009, p. 1301.

²⁵¹ Così afferma A. REMONDELLI, *Le fonti comunitarie: la soft law, raccomandazioni e pareri*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Jovene, Napoli, 2009, p. 104, il quale sostiene che tale liceità sia presente nelle comunicazioni auto limitative e in quelle dichiarative.

L'uso della *soft law* per aggirare l'ostacolo dell'unanimità necessaria per la politica fiscale delle imposte dirette può trovare applicazione anche nelle ZFU: se venisse adottata una loro regolamentazione, partendo dalla competenza comunitaria sugli aiuti di Stato, si potrebbe fornire uno strumento agevolativo di fiscalità diretta pur in assenza di un coinvolgimento diretto dei Paesi membri. D'altronde l'unanimità attiene a limitazioni del potere impositivo dei singoli Stati, mentre le ZFU, in ragione della loro natura agevolativa, assumono un ruolo di incremento dei poteri agevolativi. Si dimostra in ogni caso un accrescimento delle competenze e una sempre maggiore penetrazione dell'UE nella politica degli Stati membri, anche al di là delle competenze in senso stretto limitate alla fiscalità indiretta. Tale processo era già iniziato con il regime comunitario degli aiuti di Stato e sta evolvendosi con l'emergere dei principi sociali al fianco di quelli di mercato.

CAPITOLO 5

LE ZONE FRANCHE URBANE E IL MERCATO EUROPEO:

IL RUOLO DEL FEDERALISMO FISCALE NAZIONALE

1. Una ricostruzione sistemica delle Zone Franche Urbane: in particolare, l'evoluzione post Lisbona, dal mercato al sociale.

Le ZFU, distinte dalle altre forme di “franchigia” territoriale, alla luce delle esperienze comunitarie (francesi e italiane)²⁵², suscitano ora una riflessione di respiro comunitario che consenta di fornire una chiave di lettura più ampia, sistemica, capace di mostrare dei connotati di politica fiscale europea.

Un'interpretazione delle ZFU che metta in luce le componenti di tale strumento orientate al perseguimento di un interesse socioeconomico, che in prima battuta generi una contraddizione, una deroga ai principi costituzionali e comunitari, per poi “sciogliersi” in una coerente applicazione degli stessi.

Misure di favore che dovrebbero, in virtù della loro aggregazione, fornire non solo un alleggerimento degli oneri di bilancio ma anche uno stimolo allo svolgimento dell'attività produttiva e alla creazione di occupazione, elementi necessari per poter fornire nuova dinamicità ai quartieri urbani degradati e svantaggiati.

²⁵² In ragione di quanto studiato nei primi due capitoli del presente lavoro.

Le singole agevolazioni favorendo solo alcune imprese collocate su un determinato territorio urbano, si contrappongono a quei principi di non discriminazione e di libertà sui quali si è fondata l'Unione europea.

Tale forma di agevolazione-deroga è arricchita dalla finalità dello strumento: le ZFU generano una deroga ai principi sui quali si è fondato il mercato europeo per favorire la componente economico e sociale urbana, degradata.

Prima di Lisbona, le ZFU hanno dovuto subire un controllo di legittimità comunitaria in relazione alla disciplina degli aiuti di Stato. Nel periodo pre Lisbona il principio di uguaglianza comunitaria era configurabile in chiave (solo) formale, in base alla quale una differenziazione era ammissibile solo se volta alla correzione di squilibri di mercato, tralasciando finalità redistributive. Le ZFU hanno subito un controllo di legittimità comunitaria in ragione della disciplina sugli aiuti di Stato: la proporzionalità delle misure agevolative contenute nelle ZFU e la ridotta incidenza sugli scambi, hanno consentito alla Commissione europea di dare il via libera a tali aiuti di Stato. In tal modo, se da un lato, si conferma la tutela comunitaria di un principio di uguaglianza formale orientato al mercato, dall'altro, le ZFU in ragione della loro finalizzazione al recupero di aree urbane degradate economicamente ma anche socialmente, hanno contribuito ad un perseguimento, seppur indiretto, di finalità redistributive, tipiche dell'uguaglianza sostanziale.

Si può affermare che dal 1996 (anno delle prime ZFU francesi) al 2006 (anno delle ZFU italiane) la Francia e l'Italia, chiedendo l'autorizzazione per all'applicazione delle ZFU, si sono fatte promotrici di un avvicinamento

(di fatto) tra l'uguaglianza formale e quella sostanziale. Le ZFU si sono dimostrate essere quindi un potenziale veicolo per esportare l'uguaglianza sostanziale dello Stato membro all'interno del principio di uguaglianza formale tutelato dall'Ordinamento comunitario. Il parallelismo tra fiscalità negativa comunitaria e uguaglianza formale, da una parte, e fiscalità positiva comunitaria e uguaglianza sostanziale, dall'altra, mostra quindi una certa sovrapposizione laddove tali principi vengano applicati a misure agevolative. E ancor più fornendo una interpretazione degli aiuti di Stato non solo come divieto ma anche come sistema all'interno del quale esistono aiuti compatibili e non.

Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona del 2010, l'Ordinamento europeo tenta di voler creare un Modello sociale europeo: il mercato viene affiancato a problematiche di carattere sociale, alla ricerca di un equilibrio il quale, tuttavia, ad oggi non consentirebbe di far decollare un'effettiva tutela dei diritti sociali.²⁵³

La critica all'attuale sviluppo dell'UE vede una contrapposizione tra quanto affermato dall'art. 3 e dall'art. 6 del Trattato Unione Europea laddove si afferma che l'Unione europea si adopera per promuovere il sociale (l'occupazione, il progresso sociale, la coesione economica sociale e territoriale, combatte l'esclusione sociale, le discriminazioni), seppur il

²⁵³ F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2014, p. 1 e ss., il quale sottolinea gli scarsi risultati dell'applicazione del principio dell'economia sociale di mercato affermato in maniera generalizzata dall'art. 3, par. 3, del Trattato di Lisbona 2010.

riconoscimento dei principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea di Strasburgo non consenta l'ampliamento delle competenze dell'UE rispetto a quanto già stabilito dai Trattati (ad es. restando esclusa la fiscalità e il sociale). In sintesi, si delinerebbe una simmetria di principio e una asimmetria applicativa.²⁵⁴

Tuttavia, fornendo un'interpretazione restrittiva delle norme suddette, si genererebbe una sorta di implosione dei principi enunciati di coesione economica e sociale, mentre sarebbe opportuno sostenere una interpretazione che offra una visione della giustizia sociale in corso di evoluzione. La ricerca di una simmetria tra i diritti economici e sociali nel rispetto del principio di proporzionalità, dimostra il cambiamento avvenuto, ed appoggiato anche dalla Corte di Giustizia, nell'Ordinamento europeo: una libera concorrenza non più coincidente con il (solo) mercato ma inquadrabile in un più ampio quadro che comprenda (anche) le problematiche di carattere sociale.

Le ZFU, come istituite sia in Italia che in Francia, mostrano dei tratti caratteristici di rilancio delle aree urbane degradate, i quali possono essere letti come una applicazione del paradigma che vede attualmente l'UE collocarsi tra il mercato e il sociale. L'individuazione di aree urbane deficitarie dal punto di vista economico e sociale, destinatarie di

²⁵⁴ Sostenuta dal F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2014, p. 1 e ss., richiamando quanto affermato da SYRPIS, *Reconciling Economic Freedoms and Social Rights – The Potential of Commission v. Germany* (C-271/08), in *Industrial Law Journal*, 2011, p. 222 e ss.

agevolazioni fiscali, incontra una ragionevole corrispondenza nella tutela e nella promozione dell'economia, del mercato, tenendo fermo il principio di proporzionalità.

Pare che nel caso oggetto di studio l'uguaglianza costituzionale tenda a sovrapporsi a quella comunitaria: le ZFU se ammettono un trattamento agevolato dei soggetti ivi collocati in ragione del limite relativo della capacità contributiva, così intercettano l'uguaglianza tributaria realizzata dall'Ordinamento comunitario nel regime degli aiuti alle imprese. Questi, da un lato, si possono esplicitare all'interno delle cause di ammissibilità degli aiuti di Stato (cause di anormalità), dall'altro, attraverso la regolamentazione *de minimis* ovvero di specifiche categorie di aiuti in esenzione.

Il trattato di Lisbona introduce espressamente l'obiettivo per l'Unione europea di perseguire uno *“sviluppo sostenibile...una crescita economica equilibrata...un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale”* e *“promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra stati”* (art. 2, punto 3).

Le ZFU, ad avviso di chi scrive, esprimono un potenziale che dovrebbe andare oltre la mera deroga agli aiuti di Stato e rappresentare l'attuale percorso che l'Unione Europea sta compiendo in questi anni, laddove al mercato viene affiancato il sociale.

Dopo Lisbona, il dogma del mercato cede il passo al sociale, o meglio, il mercato e il sociale mostrano uno stretto collegamento in base al quale

intervenendo sul primo, mediate opportuni strumenti agevolativi, si creano degli effetti positivi sul secondo (e viceversa).

Le ZFU mostrano quindi, a ben vedere, un orientamento che si allontana dalla logica della mera deroga ed assumono un ruolo più elevato, di strumento di politica economica e sociale.

Uno sviluppo dell'Ordinamento comunitario in linea con quei principi costituzionali italiani e occidentali, già esistenti, in base ai quali lo Stato ha il potere/dovere di intervenire nell'economia pubblica, stimolando il mercato laddove necessario per fini promozionali, costituzionalmente tutelati.

Sul piano interno, infatti, si è visto che la carente manifestazione della capacità contributiva mostrata da un determinato territorio urbano svantaggiato, o meglio, dagli imprenditori ivi collocati è assunta quale ragionevole criterio col quale istituire l'insieme delle agevolazioni fiscali previste dalle ZFU; al contempo, la capacità contributiva posseduta dall'imprenditore beneficiario non sarà tassata durante il periodo agevolato generando una deroga all'art. 53 della Costituzione in applicazione dell'art. 3 e 41 della Costituzione.

Dunque, una maturazione dei principi (anche tributari) europei in recepimento di quanto già affermato nella Costituzione italiana punto d'incontro di differenti forme programmatiche di ordine sociale, economico, di diritti e di doveri.

La conferma della tesi appena esposta viene dall'osservazione delle ZFU dal punto di vista temporale: esse hanno una "vita a termine"; la loro

concezione prevede un'istituzione e, necessariamente, una cessazione del regime di vantaggio, proprio in quanto finalizzate al recupero di alcune aree urbane degradate. Un degrado temporaneo, una crisi reversibile. Teoricamente, la ZFU deve essere istituita per rilanciare i quartieri svantaggiati e deve cessare una volta che questi perdono la condizione deficitaria rispetto al contesto, una volta che il tessuto socio economico sia stato rivitalizzato e, pertanto, l'agevolazione perda la ragion d'essere.

Diversamente, ristabilito il normale livello socio economico di una determinata realtà urbana, un prolungamento del regime di vantaggio tramuterebbe la natura della stessa misura da una logica compensativa ad una di privilegio, generando questa volta un ingiustificabile carattere discriminatorio.

Ecco quindi che le ZFU mostrano un chiaro parallelismo con il tributo ambientale, o meglio con le agevolazioni ambientali²⁵⁵.

Così come il tributo ambientale è posto a tutela del bene ambiente, così come specularmente l'agevolazione ambientale mostra una relazione causale tra il presupposto della misura di vantaggio e il beneficio ambientale, così la ZFU in ragione del suo essere agevolazione urbana possiede al proprio interno, quale presupposto, la tutela della città dal punto di vista economico-sociale.

La coesione economica e sociale urbana è la condizione fondamentale e inderogabile per l'esistenza del regime derogatorio. Proseguendo il

²⁵⁵ Cfr. F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, Rassegna tributaria, 2/2010, p. 303 e ss. F. BATISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, Riv. dir. trib., 12/2008, p. 1090 e ss.

parallelismo con i tributi e le agevolazioni ambientali, si potrebbe sostenere che la città, e in particolar modo la sua componente economica e sociale, possa essere tutelata tramite un apposito tributo ovvero con una agevolazione. Le ZFU possono essere assimilate a tale ultimo caso, finalizzate alla tutela della città quale agglomerato di persone, fonte di problematiche di ordine sociale ed economico. Sull'altro versante, ipotizzare un tributo istituito per proteggere il bene città, significherebbe configurare una forma di prelievo che abbia quale presupposto il “danno urbano”, il degrado. Tuttavia lo sforzo teorico difficilmente sarebbe perseguibile nella realtà fattuale in quanto occorrerebbe “colpire” quegli imprenditori che non svolgono la propria attività all'interno dei quartieri urbani degradati, attraverso la configurazione di un tributo improbabilmente ancorabile al principio della capacità contributiva.

Il paragone tra agevolazioni ambientali e agevolazioni urbane ha consentito di dimostrare come esse debbano rispettare il principio della proporzionalità, in applicazione del quale in assenza di danni ambientali verrebbero meno le relative agevolazioni o tributi e in assenza di quartieri urbani degradati non avrebbero senso le ZFU o i tributi urbani.

In definitiva, le ZFU, frutto dell'accordo negoziale, “caso per caso”, siglato tra lo Stato membro e la Commissione europea, se inizialmente rappresentano lo sforzo consistente nel tentativo di superare la contrapposizione con gli interessi comunitari della non discriminazione e delle libertà fondamentali su cui si è fondato il mercato, in realtà si dipanano quale coerente applicazione dei principi europei *post* Lisbona, orientati al sociale, (anche) funzionali al mercato.

2. Le Zone Franche Urbane quale misura sistemica.

Ora si vogliono ricercare le concrete misure, già attuate o attuabili all'interno dell'Unione europea, tramite le quali sia possibile rivitalizzare i quartieri urbani degradati, al di fuori di una logica pattizia e di deroga al divieto degli aiuti di Stato, all'interno di uno strumento di portata generale, sistemica, direttamente applicabile in (e da) tutti gli Stati membri.

Il vantaggio di reperire un mezzo fiscale che consenta di perseguire simile obiettivo stimolerebbe, da un lato, un confronto con le ZFU già attuate in Italia al fine di apprezzare le opzioni a disposizione degli Stati membri, dall'altro, metterebbe in luce l'assenza di una misura sistemica offrendo la possibilità di tratteggiare un'ipotesi innovativa.

2.1. Un primo tentativo di intervento positivo comunitario per lo sviluppo urbano: la Comunicazione sulla “disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati” all'interno del “Libro bianco”.

La Commissione europea, in passato, ha posto in essere un esempio di interventismo di politica urbana comunitaria: il provvedimento attuato tramite la Comunicazione sugli “aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati”²⁵⁶ si pone quale tentativo per la soluzione alla

²⁵⁶ Cfr. GU C 146 del 14 maggio 1997, p. 6.

problematica della crescita, della competitività e dell'occupazione posta dal Libro bianco del 1993.²⁵⁷

Constatata l'inadeguatezza degli strumenti allora presenti nell'Ordinamento comunitario, la Commissione dichiara che l'obiettivo di simile forma di aiuto consiste nel far fronte alle inefficienze del mercato presenti nei quartieri urbani svantaggiati attraverso strumenti agevolativi fiscali a favore delle imprese. La condizione principe dell'intervento è costituita dal garantire che la teorica alterazione della concorrenza e degli scambi compatibilmente avvenga compatibilmente con l'interesse comune.²⁵⁸

2.1.1. Le difficoltà attuative e il confronto con le Zone Franche Urbane tra selettività e autorizzazione comunitaria: il profilo territoriale della disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati e le differenze rispetto quello delle Zone Franche Urbane.

Si mostra l'occasione d'indagare se tale strumento, introdotto dalla Commissione a favore dei quartieri urbani svantaggiati presenti sul territorio degli Stati membri, sia stato capace di elaborare una deroga territoriale e un'agevolazione concordata con l'Unione europea tale da consentire un effettivo utilizzo dello stesso da parte dei consociati.

²⁵⁷ Cfr. Libro bianco della Commissione "crescita, competitività, occupazione. Le sfide e le vie da percorrere per entrare nel XXI secolo". Decisione del 5 dicembre 1993, Bollettino CE, supplemento 6/93.

²⁵⁸ In tal senso cfr. GU C 146 del 14 maggio 1997, p. 6, paragrafo 1, Introduzione.

Con la Comunicazione C 146/1997 la Commissione europea delinea lo schema della disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati. La selettività territoriale della misura si esplica sia sul piano territoriale che su quello soggettivo: nel primo, laddove si prevede l'individuazione di zone territoriali omogenee e geograficamente identificabili, caratterizzati da una determinata popolosità, e da specifici indici socioeconomici che devono attestarsi su valori sensibilmente inferiori alla media nazionale o del restante agglomerato urbano;²⁵⁹ nel secondo, escludendo dalle imprese beneficiarie quelle di grandi dimensioni, ponendo quale condizione essenziale l'esistenza di una sede produttiva all'interno del quartiere svantaggiato e riservando una quota delle assunzioni a lavoratori domiciliati nell'area agevolata²⁶⁰.

Una distinzione che tende a differenziare le imprese che operano su un determinato territorio piuttosto che nella restante parte, proprio perché esso è stato individuato sulla base di parametri che ne dimostrano la diversità.

²⁵⁹ A p. 8 della Comunicazione C 146/1997, parte IV, "Criteri di ammissibilità delle zone", la Commissione precisa che i quartieri svantaggiati devono possedere una popolazione compresa tra i 10.000 e i 30.000 abitanti, far parte di una città o di un agglomerato urbano che conti almeno 100.000 abitanti; indici socioeconomici si esemplificano il tasso di disoccupazione, la percentuale di giovani under 25 anni, over 15 anni privi di diploma, il reddito per abitante.

²⁶⁰ Vedasi in particolare le pp. 9 e 10 della Comunicazione C 146/1997, parte V, "Beneficiari degli aiuti", ove si ammettono sia imprese nuove che già esistenti, e si stabilisce che almeno il 20% dei lavori sia domiciliato nel quartiere svantaggiato.

La selettività, quindi, non appare essere discriminatoria in quanto si basa su una qualificazione oggettiva ed obiettiva del territorio tale da consentire di enucleare un territorio omogeneo e differenziarlo dalla restante parte, garantendo una parità di trattamento ai territori con uguali caratteristiche e, viceversa, una misura diversa (e di favore) per quelli differenti.

Un simile inquadramento della misura di vantaggio non pare discostarsi, a livello di principio, dalla disciplina delle Zone Franche Urbane. Sebbene in queste ultime la regolamentazione di dettaglio abbia precisato i soggetti beneficiari e quelli esclusi, in linea di principio vengono rispettate le medesime intenzioni di individuare e agevolare un determinato territorio urbano sofferente sulla base di valori socioeconomici²⁶¹.

2.1.2. (Segue) L'autorizzazione comunitaria e la notifica dell'aiuto.

Di equal interesse l'osservazione del rapporto tra la disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati e il regime comunitario degli aiuti di Stato con riferimento al ruolo di controllo esercitato dalla Commissione. Questa, pur mantenendo salvo l'obbligo di notifica dell'aiuto elaborato dallo Stato membro, afferma che la misura, se dovesse rispettare le indicazioni fornite nella Comunicazione, verrà giudicata o quale aiuto non vietato sulla base del primo paragrafo dell'art. 107 TFUE in quanto non in grado di influire sugli scambi, o quale aiuto compatibile se l'alterazione di questi ultimi non avvenga contrariamente al comune interesse.

²⁶¹ Sulla individuazione non priva di elementi critici delle aree urbane avvenuta in sede di attuazione delle Zone Franche Urbane in Italia si rimanda a quanto osservato nel paragrafo 2.1. del Capitolo 2.

La misura finalizzata al rilancio dei quartieri urbani svantaggiati godeva di una “corsia preferenziale” tracciata dalla Commissione europea, in base alla quale in via preventiva si sarebbe potuto creare un aiuto di portata generale ovvero ammissibile nel rispetto degli interessi della comunità. In altre parole, la Commissione aveva aperto una “finestra temporale”²⁶² che consentiva di intraprendere un percorso sperimentale volto ad incentivare la politica urbana statale all’interno di aiuti fiscali di carattere generale o compatibili con l’interesse comunitario della coesione economica e sociale.

Tuttavia, tale opportunità non è stata colta da nessun Stato membro e, in sede di analisi consuntiva, la Commissione europea ha stabilito di non rinnovare la disciplina degli aiuti di Stato a favore dei quartieri urbani svantaggiati, attribuendo la principale difficoltà di concreta attuazione ai particolari criteri di ammissibilità²⁶³ e alla forma dell’agevolazione rappresentata essenzialmente da aiuti all’investimento.

Il percorso sperimentale offerto dalla Commissione a sostegno della politica urbana per il rilancio dei quartieri svantaggiati ha mostrato un corretto orientamento di simili misure di vantaggio rivolte, da un lato, all’interno di uno schema di misura generale, non pattizia, svincolata dalle procedure

²⁶² Si ricorda che la Comunicazione in oggetto copriva un arco di tempo quinquennale dal 1997 al 2002, al termine del quale la Commissione europea ha deciso di non prorogare il regime visti gli scarsi risultati conseguiti in termini di adesione (C 119/2002 in GUCE 22/05/2002, Scadenza della disciplina degli aiuti di Stato alle imprese nei quartieri urbani svantaggiati).

²⁶³ La Commissione ritiene che sia stato di ostacolo l’individuazione dei beneficiari solo all’interno di specifiche aree urbane e il coinvolgimento di una popolazione inferiore all’1% della popolazione nazionale.

autorizzatorie comunitarie, dall'altro, un indirizzo di compatibilità previo esame di coerenza con il terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

Orientamento che, tuttavia, non marca probabilmente a sufficienza le strade a disposizione degli Stati membri, ovvero in alternativa sono questi ultimi che non hanno saputo cogliere le opportunità tratteggiate dalla Comunicazione comunitaria a favore del rilancio delle aree urbane svantaggiate.

In alcuni casi gli Stati membri²⁶⁴ hanno tentato di creare un collegamento tra alcune agevolazioni e la disciplina sugli aiuti di Stato alle imprese collocate nei quartieri urbani svantaggiati, ma secondo un approccio che risulterebbe maggiormente propenso ad un tentativo di giustificazione *ex post* della misura di favore piuttosto che una scelta effettuata "a monte" ancor prima della creazione della misura di favore.

2.2. Il nuovo Regolamento 651/2014 sugli aiuti compatibili con il mercato interno.

²⁶⁴ Vedasi il regime di aiuti tramite esenzioni dalle imposte di registro per proprietà non residenziali in aree svantaggiate notificato dal Regno Unito, C (2003) 41, e la relativa decisione della Commissione del 21 gennaio 2003 pubblicato GUUE L 149/18 del 17/06/2003, ove la Commissione non consente di annoverare l'aiuto inglese tra le misure a favore dei quartieri urbani svantaggiati principalmente a causa della popolazione coinvolta oltre i limiti stabiliti. Su simili differenze vedasi anche la Decisione 2000/394/CE con la quale la Commissione europea ha dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime di aiuti basato su un alleggerimento degli oneri sociali a favore delle imprese situate sui territori di Venezia e Chioggia.

Come è noto, il Consiglio europeo e la Commissione europea possiedono un potere concorrente, e non sostitutivo, in materia di aiuti di Stato, in base al quale in forza della lettera e) del terzo comma dell'art. 107 TFUE possono dichiarare compatibili con il mercato comune alcune categorie di aiuti di Stato.²⁶⁵

Con la recente entrata in vigore del nuovo²⁶⁶ Regolamento comunitario sulle categorie di aiuti compatibili con il mercato comune²⁶⁷, si introduce una

²⁶⁵ La tesi della compatibilità con effetti non sostitutivi si giustifica essenzialmente in quanto il potere del Consiglio è esercitato su proposta della Commissione. In tal senso G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 21.

²⁶⁶ Cfr. il nuovo Regolamento 651/2014, del 17 giugno 2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato in vigore dal primo luglio 2014.

²⁶⁷ Il precedente Regolamento 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008 dichiarava alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune con riferimento agli aiuti regionali, agli aiuti agli investimenti e all'occupazione in favore delle PMI, agli aiuti in favore di piccole imprese di recente costituzione a partecipazione femminile; agli aiuti per la tutela ambientale, agli aiuti sotto forma di riduzioni fiscali, agli aiuti agli investimenti in misure di risparmio energetico e volti a promuovere la produzione di energia da fonti rinnovabili, agli aiuti alle PMI che consentano loro di beneficiare di servizi di consulenza e di partecipare a fiere; agli aiuti sotto forma di capitale di rischio in caso di partecipazione o gestione di un fondo di investimento orientato al profitto, gestito secondo criteri commerciali; agli aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, agli aiuti per le spese connesse ai diritti di proprietà industriale delle PMI, agli aiuti alla formazione e agli aiuti in favore dei lavoratori svantaggiati e disabili.

novità di rilievo: una vera e propria apertura dell'Ordinamento europeo allo sviluppo attivo della politica urbana per il tramite degli aiuti di Stato compatibili. Il riconoscimento dello sviluppo urbano all'interno della categoria degli aiuti regionali consolida ulteriormente la portata strategica della politica urbana nell'attuale UE, fattore di risanamento e di coesione economica e sociale.

Dalla lettura del Regolamento si percepisce la volontà dell'Ordinamento comunitario di dare una spinta all'espansione della politica urbana, incentrata sulla necessità di sviluppare le aree urbane in maniera integrata e sostenibile, in risposta ai fallimenti di mercato, utilizzando importanti risorse per consentire l'effettiva coesione economica e sociale²⁶⁸.

²⁶⁸ Il punto 38 del Regolamento 651/2014 afferma: “Gli aiuti per lo sviluppo urbano, affrontando l'elevata concentrazione di problemi di natura economica, ambientale e sociale delle aree urbane situate nelle zone assistite individuate in una carta degli aiuti a finalità regionale, contribuiscono alla coesione economica, sociale e territoriale degli Stati membri e dell'Unione nel suo complesso. I fallimenti del mercato cui gli aiuti per lo sviluppo urbano devono rimediare sono connessi alle condizioni di finanziamento per lo sviluppo urbano, alla mancanza di un approccio integrato per lo sviluppo urbano, a una carenza di finanziamenti che ha reso necessaria una maggiore mobilitazione delle limitate risorse pubbliche e all'esigenza di un'impostazione più commerciale per la riabilitazione delle zone urbane. È quindi opportuno che gli aiuti per lo sviluppo urbano volti a sostenere lo sviluppo di strategie partecipative, integrate e sostenibili per affrontare i problemi supplementari individuati nelle zone assistite fruiscono di un'esenzione per categoria.”

Si tratta di un chiaro esempio di applicazione di quel potere discrezionale con il quale la Commissione e il Consiglio possono aumentare i confini degli aiuti non soggetti all'obbligo di notifica preventiva,²⁶⁹ rivolto al risanamento urbano.

Intervento che si colloca nel lavoro svolto dalla Commissione europea la quale persegue una vera e propria politica²⁷⁰ degli aiuti di Stato compatibili attraverso forme di aiuti (orizzontali) che coinvolgono ampi settori dell'economia e sono, dunque, maggiormente ben visti dalle istituzioni europee in virtù di tale intrinseca minore distorsività del mercato.²⁷¹

²⁶⁹ Permane l'obbligo di registrare ed elaborare tutte le informazioni riguardanti l'applicazione delle esenzioni per categoria, in base a quanto stabilito dal Regolamento CE 994/1998 del Consiglio, del 7 maggio 1998.

²⁷⁰ Altri settori già annoverati nelle esenzioni per categoria sono: misure volte al sostegno dell'occupazione (GUCE C 334, 12 novembre 1995, GUCE C 218, 27 luglio 1996), alla formazione professionale (GUCE C 343, 11 novembre 1998, Regolamento CE 68/2001), alle piccole e medie imprese (GUCE C 213, luglio 1996, Regolamento CE 70/2001), la ricerca e lo sviluppo (GUCE C 72, 17 febbraio 1996), all'ambiente (GUCE C 72, marzo 1994. C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 189 e ss.

²⁷¹ In tal senso sempre G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 22. Inoltre, nel paragrafo 6.1. rubricato "Aiuti di stato destinati ad obiettivi orizzontali" del Quadro di valutazione degli aiuti di Stato, Commissione europea, Bruxelles, 18.07.2001 si afferma che "Gli aiuti di Stato concessi per obiettivi orizzontali, ossia gli aiuti non destinati a settori o aree geografiche specifici, sono solitamente ritenuti meno distorsivi rispetto agli aiuti settoriali e ad hoc, quali quelli per il salvataggio e la ristrutturazione. La

Gli aiuti orizzontali tendono a perdere il carattere della selettività e ad acquisire quello della generalità risultando maggiormente ammissibili da parte dell'Ordinamento europeo. Pertanto, il processo di integrazione positiva dell'Unione europea che regolamenta gli aiuti orizzontali rappresenta un intervento invasivo e positivo nel mercato unico, non distorsivo in considerazione della generalità delle misure, a supporto di quei principi (in evoluzione) dell'Unione europea, prima focalizzati sul mercato e, ora, sul sociale.

2.2.1. L'art. 16 del Regolamento 651/2014: “gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano”.

Lo strumento scelto dalla Commissione consiste nello “aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano” (art. 16, Reg. 651/2014): il “progetto di sviluppo urbano” sarà libero dall'obbligo di notifica alla Commissione, e dovrà attuare un processo integrato per lo sviluppo urbano sostenibile, di ammontare limitato (inferiore a 20 milioni di euro, ex art. 4 del Regolamento) ed attuato mediante fondi per lo sviluppo urbano in zone

possibilità di concedere aiuti orizzontalmente a tutti i settori implica che i loro effetti sono meno selettivi rispetto a quelli di aiuti di altro tipo. È dunque più probabile che gli effetti positivi di questi aiuti per ovviare alle carenze del mercato compensino le conseguenze negative per la concorrenza.”.

assistite, tramite il cofinanziamento di fondi strutturali e d'investimento dell'UE.²⁷²

Occorre interrogarsi, a questo punto, sulle conseguenze dell'entrata in vigore del nuovo Regolamento sulle categorie di aiuti compatibili rispetto alla disciplina nazionale delle Zone Franche Urbane.

2.2.2. Riflessioni sulla sovrapposizione tra le Zone Franche Urbane e gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano.

La medesima finalità che accomuna le Zone Franche Urbane e gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano non comporta necessariamente un'identità del mezzo.

Per poter sviluppare l'indagine è necessario confrontare l'aiuto di Stato per l'istituzione delle Zone Franche Urbane notificato dall'Italia alla Commissione europea (poi attuato all'interno del *de minimis*), con l'aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano previsto dal nuovo Regolamento comunitario.

Il primo riproduce lo schema dell'agevolazione fiscale (sia che essa sia una esenzione o un credito d'imposta), il secondo prevede una forma di aiuto

²⁷² Il punto 6 dell'art. 16 Reg. 651/2014 prevede anche l'intervento di investitori privati che concorrano in misura almeno pari al trenta per cento dell'investimento complessivo.

che può tradursi in un investimento in *equity*, in quasi *equity*, in prestito o in garanzia²⁷³.

L'aiuto per lo sviluppo urbano, dunque, non pare che possa essere costruito in maniera tale da generare un effetto di alleggerimento del carico fiscale in capo all'impresa beneficiaria.

Se così fosse, tale recente forma di aiuto non sarebbe assimilabile alla misura di favore prevista dalla ZFU.

I due strumenti, apparendo differenti tra di loro innanzitutto sul profilo oggettivo, dimostrano che l'Ordinamento comunitario non ha voluto con l'ultimo intervento regolamentare le ZFU, ma mettere a disposizione degli Stati membri delle risorse e degli strumenti per un rilancio delle aree urbane degradate senza l'utilizzo del tributo e della agevolazione quale leva fiscale.

Se così risulterà anche nella fase attuativa del Regolamento, tale differenziazione non pare comporti un'alternatività o un'incompatibilità dei due differenti strumenti.

A ben vedere pare che sia possibile ritrovare una certa coerenza nell'operato della stessa Commissione europea derivante dalla constatazione della differente natura delle ZFU e degli aiuti per lo sviluppo urbano regolamentati quali aiuti a finalità: infatti, essa in occasione della valutazione delle ZFU quale aiuto di Stato notificato ha sostenuto la tesi della diversità delle ZFU rispetto alla categoria generale degli aiuti di Stato

²⁷³ O in una composizione delle suddette forme. Così stabilisce il punto 5 dell'art. 16 del Reg. 651/2014. Si ricorda che l'investimento in equity è formato da un conferimento di capitale il quale attribuisce in contropartita una quota di capitale dell'impresa.

a finalità regionale in ragione di alcuni precisi elementi quali, l'estensione territoriale, la natura e la forma degli investimenti, la dimensione del soggetto destinatario.²⁷⁴

2.2.3. Sulla territorialità dell'aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano.

Proseguendo lo studio della “franchigia territoriale” sul duplice binario della territorialità e dell'autorizzazione comunitaria, l'aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano nasce possedendo al suo interno un fondamentale elemento di collegamento con il territorio.

Nella definizione fornita dal Regolamento 651/2014 di “strategia integrata per lo sviluppo urbano sostenibile” si circoscrive l'effetto della strategia ad una specifica zona geografica urbana.²⁷⁵ Cercando di comprendere quali

²⁷⁴ Cfr. Aiuto di Stato N. 346/2009 – Italia – Zone franche urbane, Bruxelles 28/10/2009, C(2009) 8126 definitivo. In particolare, al punto 34 la Commissione rileva che i) le scale territoriali degli aiuti di Stato a finalità regionale sono sempre superiori rispetto quelle delle ZFU, ii) gli aiuti a finalità regionale prendono in considerazione gli investimenti a differenza delle ZFU che attengono a esenzioni fiscali, iii) gli aiuti di Stato a finalità regionale sono spesso rivolti a medie e grandi imprese e non alle PMI delle ZFU.

²⁷⁵ Punto 60 del Regolamento 651/2014 recita: “strategia integrata per lo sviluppo urbano sostenibile: strategia ufficialmente proposta e certificata da un'autorità locale o un organismo pubblico competenti, definita per una specifica zona geografica urbana e un periodo determinato, che elenchi le azioni integrate volte ad affrontare le sfide economiche,

regole siano state dettate dal Regolamento agli Stati membri per individuare le suddette zone geografiche urbane, sulle quali applicare la strategia integrata di sviluppo urbano sostenibile, si osserva che le aree urbane devono essere in grado di accogliere una sfida rivolta al perseguimento di un determinato obiettivo il quale può assumere differenti connotati economici, ambientali, climatici, demografici o sociali.

Il raggio d'azione sembra dunque più ampio rispetto quello delle ZFU, esso può comprendere delle forme di aiuto che vadano a agevolare delle aree urbane degradate dal punto di vista socio economico, ma non necessariamente si devono ridurre a ciò, essendo anche in grado di cogliere opportunità offerte dal territorio sotto differenti punti di vista (climatico, ambientale, ect.) da inquadrare in una specifica strategia, da attuare con il relativo “progetto di sviluppo urbano”.

Il *target* dell'aiuto a finalità regionale per lo sviluppo urbano è quindi, come preannuncia lo stesso nome, l'area urbana, osservata sotto diverse lenti, da quella economica e sociale, a quella ambientale.

2.2.4. Misura di semplificazione procedurale o direttamente compatibile con l'Ordinamento europeo?

Studiando il Regolamento 651/2014, sui nuovi aiuti compatibili, occorre comprendere se i suoi effetti incidano sull'ambito procedurale ovvero sulla compatibilità della misura di favore.

ambientali, climatiche, demografiche e sociali che gravano sulle zone urbane.”

La prima ipotesi si sosterebbe sulla esimente che il Regolamento attribuisce agli Stati membri in relazione alla notifica degli aiuti *ex art. 108 TFUE*. Una esenzione dalla notifica dell'aiuto da parte del singolo Stato alla Commissione europea che esporrebbe il primo ad una completa responsabilità in assenza di una compatibilità dichiarata dall'organo comunitario.

Visione che, tuttavia, appare incompleta se si interpreta correttamente il primo comma dell'art. 16 del Regolamento 651/2014²⁷⁶ ove la Commissione europea afferma chiaramente sia la compatibilità che l'esonero dalla notifica.

D'altronde, tale soluzione appare del tutto ragionevole se si pensa che la compatibilità viene dichiarata in maniera preventiva rispetto alla (ora) irrilevante e non più necessaria notifica dell'aiuto, dato che quest'ultimo è stata formulato dal medesimo organo che l'avrebbe dovuto autorizzare, ovverosia dalla Commissione europea. La compatibilità sostenuta nel Regolamento, infatti, non è una compatibilità dell'aiuto quale misura a carattere generale, ma costituisce una ammissibilità sulla base del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE, frutto di quella valutazione discrezionale operata dalla Commissione e dal Consiglio europeo. In sintesi, una compatibilità innata e non domandata, in quanto l'aiuto è formulato dal medesimo organo controllore.

²⁷⁶ Il quale afferma che: “Gli aiuti a finalità regionale per lo sviluppo urbano sono compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, del trattato e sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato purché soddisfino le condizioni di cui al presente articolo e al capo I.”

Permane, indubbiamente, una certa responsabilità in capo allo Stato membro, il quale, attuando l'aiuto per lo sviluppo urbano, non rispetti i limiti e le condizioni poste dal Regolamento; limiti e condizioni fondamentali per una automatica e preventiva compatibilità dell'aiuto con il mercato unico. Responsabilità che, in ogni caso, si potrebbe manifestare anche nella fase esecutiva di un aiuto di Stato notificato, dichiarato ammissibile ma attuato in maniera difforme rispetto l'autorizzazione ottenuta.

2.2.5. Gli aiuti alle PMI del Regolamento 651/2014 e le Zone Franche Urbane: tra identità soggettive e differenze oggettive.

Dalla lettura del Regolamento comunitario 651/2014 sulle esenzioni per categoria, spunta l'opportunità di porre a confronto le misure di vantaggio per le piccole e medie imprese (PMI) con il regime agevolativo delle ZFU. L'incrocio tra le due tipologie di agevolazioni è suggerito dalla componente soggettiva comune: infatti, le agevolazioni fiscali previste dalle ZFU sono destinate all'imprenditore di piccole e medie imprese in base alle definizioni comunitarie, coincidente con quella destinataria degli specifici aiuti automaticamente compatibili con il regime degli aiuti di Stato.²⁷⁷

²⁷⁷ L'art. 2, comma 562, L. 244/2007 rimanda alla Raccomandazione CE 361/2003, art. 2, rubricato "Effettivi e soglie finanziarie che definiscono le categorie di imprese".

Tuttavia emerge una differenza sostanziale²⁷⁸ dovuta all'oggetto degli aiuti alle PMI rispetto la misura di favore prevista nelle ZFU: in quest'ultimo caso il profilo oggettivo attiene ad una agevolazione su tributi diretti, contributi previdenziali da lavoro dipendente e imposte locali sugli immobili, mentre gli aiuti alle PMI²⁷⁹ sostanzialmente ammettono aiuti rapportati ai costi sostenuti per investimenti materiali ed immateriali derivanti, ad esempio, da nuovi stabilimenti o da modifiche al processo produttivo.²⁸⁰

²⁷⁸ La differenza funzionale tra le due forme di aiuti potrebbe essere superata in un potenziale coordinamento di ciascun ambito territoriale. Diversamente, anche se con riferimento al Regolamento vigente prima del 651/2014, P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, Rassegna tributaria, 6/2007, p. 1677 e ss. la quale afferma che: “Ma anche con riferimento a quest'ultimo regime di aiuti assolutamente differenti risultano essere gli obiettivi perseguiti: quello sulle ZFU diretto, invero, a favorire una politica di sviluppo delle città nell'ottica della lotta all'esclusione sociale e alla rivitalizzazione delle periferie urbane; quello sulle PMI diretto, invece, a favorire gli investimenti in determinate aree geografiche di un dato territorio.”

²⁷⁹ Cfr. paragrafo 3, art. 17, Sez. 2, Regolamento 651/2014.

²⁸⁰ Le uniche forme di agevolazioni sulle imposte dirette sono previste a favore delle persone fisiche e giuridiche che investono nel capitale di rischio di determinate start-up, previste dal D.L. 3/2015 in corso di conversione, e nel rispetto dell'art. 21 del Regolamento 651/2014. Cfr. A. SACRESTANO, *Dalle Start-up alle PMI innovative*, Corriere tributario, 9/2015, p. 685 e ss.

Anche dal tentativo di interconnettere gli aiuti alle PMI con le agevolazioni delle ZFU pare che emerga la volontà della Commissione europea di mantenere un controllo “caso per caso” sulle richieste effettuate da ciascun Stato membro per l’istituzione di una ZFU, non ritenendo opportuna una regolamentazione generalizzata di tale strumento di politica fiscale urbana (lasciata all’iniziativa del singolo Stato).

2.3. Teorizzazione di una nuova Zona Franca Urbana: confutazione del divieto di aiuti di Stato.

Ci si pone ora l’interrogativo sulla unicità (o meno) del cammino percorso sia dalla Francia che dall’Italia, istituendo e applicando le ZFU all’interno del proprio territorio nazionale, quale deroga concessa dalla Commissione europea al divieto degli aiuti di Stato.

Il punto di vista risulta in bilico sulla definizione comunitaria di aiuto di Stato *ex art. 107, paragrafo 1, TFUE*, e tra le sue pieghe dovrebbe essere possibile comprendere se le ZFU posseggano già al loro interno le qualità della generalità o della selettività, ovvero quali connotati esse dovrebbero assumere per elevarsi alla natura di misura non discriminatoria.

2.3.1. La ricerca di una forma di Zona Franca Urbana quale aiuto (non) di Stato.

Come è noto, l’istituzione delle ZFU in Francia e in Italia si è collocata, nel primo caso, nel solco degli aiuti di Stato dichiarati ammissibili in virtù

dell'art. 107, paragrafo 3, lett. c), nel secondo caso, in quello degli aiuti *de minimis*.

Tali esperienze hanno dimostrato la concreta applicazione di una politica urbana voluta da uno Stato membro (*in primis*, la Francia), intercettata dall'Ordinamento europeo il quale ha mostrato una apprezzabile sensibilità sulla tematica a tal punto da dare seguito ad autonomi programmi e aiuti caratterizzati dalla destinazione urbana.

Certamente, quanto vissuto in Francia, rispetto a quanto accaduto in Italia, offre un panorama differente per intensità quantitativa e durata dell'aiuto.

Tuttavia, entrambi rappresentano un esempio di politica fiscale urbana, che mostra ancor oggi una notevole attualità, dovuta alla necessità di individuare soluzioni e regole utili sia per stimolare la ripresa economica nelle aree urbane degradate, sia per contribuire a risolvere le connesse problematiche di carattere sociale.

Le svariate iniziative lanciate dalla Unione Europea aventi quale elemento centrale l'agglomerato urbano, dai programmi Urban alle linee guida sulle ZFU, offrono in tempi assai recenti una ulteriore occasione di riflessione. Ci si riferisce al recente Regolamento comunitario sulle esenzioni per categoria.

Andando oltre alle suddette politiche, la sfida si sostanzia ora nella ricerca di conduzione delle ZFU all'interno di una misura di carattere generale, sistemico, che possa prescindere dalle deroghe concordate tra Stati membri e Unione europea, offrendo un taglio di argomentazione del tutto originale. Finora lo studio delle ZFU è stato incentrato quale deroga ammissibile, a

determinate condizioni, al divieto di aiuti di Stato. Deroga per così dire pattizia, concordata da ciascun Stato membro con la Commissione europea, “tarando” la misura di favore sulla base dei principi stabiliti dall’Ordinamento europeo ed applicandoli all’Ordinamento interno in ragione delle peculiarità costituzionali.

Ora, si vuole tentare di pensare ad una chiave di lettura ed a una concezione differente delle ZFU in una ottica che le collochi all’interno del diritto tributario europeo attribuendo loro una portata generale. Lo sforzo che si vuole compiere consiste nel comprendere se, e in quali termini, le ZFU possano essere ricostruite o ripensate in un percorso logico giuridico “a monte” della deroga agli aiuti di Stato regolamentati “caso per caso”. L’obiettivo di una siffatta concezione collocherebbe le ZFU fuori dal percorso tipico degli aiuti di Stato potenzialmente ammissibili a seguito del controllo preventivo operato dalla Commissione europea in applicazione del terzo paragrafo dell’art. 107 TFUE. Se si riuscisse a fornire una valenza generalizzata delle ZFU all’interno dell’Ordinamento comunitario, gli Stati membri avrebbero a disposizione uno strumento di politica economica immediatamente operativo. Il prescindere dalla richiesta di ammissibilità dell’aiuto estenderebbe i suoi effetti non più al singolo Stato membro, ma a tutti quelli appartenenti alla Unione europea. Da altro punto di vista, le ZFU a disposizione degli Stati membri assumerebbero la qualifica di strumento non più affidato alla politica fiscale di ciascun Stato ma mezzo di politica comunitaria di valenza sistemica, concepito sulla base dell’Ordinamento comunitario ed applicabile direttamente da tutti gli Stati membri. Un’applicazione generalizzata sia perché coinvolgerebbe tutti i membri

della collettività comunitaria, sia perché verrebbe attuata con le medesime modalità. Un insieme di misure agevolative che non lascerebbe più spazio a discrezionalità e divergenze attuative ma che sarebbe regolamentato sin dalla fonte, a livello comunitario.

Prima di continuare a ragionare sui possibili effetti derivanti dalla concezione di una nuova forma di ZFU a livello sistemico, occorre comprendere se esse siano eleggibili a misura generalizzata.

La ricerca non può che essere condotta all'interno dell'art. 107 TFUE. La doverosità di collocare tale ragionamento all'interno della norma sugli aiuti di Stato pare debba essere messa in discussione in ragione della natura intrinseca delle ZFU, qualificata quale agevolazione fiscale. Un insieme di misure di favore, finalizzate ad attuare quel principio del diritto europeo costituito dalla coesione economica e sociale del territorio comunitario. L'Ordinamento comunitario fornisce una definizione della macro categoria delle agevolazioni alle imprese e ne regola la loro istituzione all'interno del Trattato e, in particolare, dell'articolo sopra citato.

La norma di riferimento resta quella che disciplina a livello comunitario le deroghe ammissibili al divieto di aiuti di Stato, ma tuttavia essa deve essere letta anche quale sistema comunitario degli aiuti di Stato, all'interno del quale esiste una definizione generale di aiuto di Stato, in base ed in sviluppo della quale si generano aiuti compatibili di diritto, aiuti potenzialmente ammissibili e aiuti vietati.

L'indagine dovrà necessariamente concentrarsi sempre sull'art. 107 TFUE, ma questa volta sul primo paragrafo, e non più sul secondo né sul terzo,

scomponendo la definizione di aiuto di Stato fornita nel Trattato e cercando di comprendere se le ZFU rappresentano già, in realtà, una misura generale non costitutiva di un aiuto di Stato ovvero a quali condizioni possa realizzarsi simile obiettivo.

Uno studio rivolto all'apprezzamento delle agevolazioni contenute nelle ZFU in ragione, in particolare, della potenziale incisione sugli scambi tra Stati membri, del vantaggio offerto solo a talune imprese o talune produzioni, della (anche solo) minacciosa alterazione della concorrenza.²⁸¹

In un secondo momento si ritiene rilevante valutare l'applicazione pratica di quanto sostenuto, visualizzando i margini operativi delle autonomie regionali: analizzati i poteri, i limiti e le opportunità in capo allo Stato centrale, si vuole indagare sugli effettivi strumenti a disposizione in particolar modo delle Regioni a Statuto speciale al fine di evidenziare le prerogative a loro disposizione e comprendere se una ZFU possa essere istituita indipendentemente dall'intervento normativo statale.

Partendo dalle potenziali espressioni di autonomia e prendendo spunto dai suoi più recenti esercizi, si vuole anche dimostrare come le Regioni abbiano oramai intrapreso un dialogo diretto con l'Ordinamento europeo, ovvero sia e viceversa, come quest'ultimo abbia esteso la propria forza di penetrazione all'interno degli Stati membri fino ad arrivare a stabilire un rapporto diretto con le autonomie regionali.

²⁸¹ Sulla nozione di aiuto di Stato cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini, Pisa, 2007, in particolare p. 11.

2.3.2. Un'ipotesi di Zona Franca Urbana quale scelta nazionale di funzione fiscale, con superamento della selettività e dell'incidenza sugli scambi.

Appurati i profili delle ZFU,²⁸² essi devono essere ora valutati in rapporto al carattere della selettività della misura.

La capacità delle ZFU di alterare gli scambi tra Stati membri rappresenterebbe la “colorazione” di uno dei requisiti stabiliti dal primo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

La Commissione europea, chiamata ad esprimersi sull'aiuto di Stato notificatole dall'Italia per poter istituire le ZFU, in relazione all'attitudine delle misure agevolative previste dalle (e nelle) ZFU a incidere sugli scambi tra Stati membri, ha affermato che la misura possiede l'abilità di incidere in ragione del fatto che i beneficiari possono svolgere attività a livello comunitario e internazionale. Nel medesimo intervento, la Commissione ammettendo in deroga le ZFU quale aiuto di Stato compatibile *ex art. 107, par. 3, lett. c) TFUE*, ritiene che la misura possa generare degli effetti sugli scambi assai limitati.²⁸³

La posizione della Commissione nel caso italiano è del tutto sovrapponibile a quella manifestata per le ZFU francesi, sostenendo che la misura rappresenta una forma di aiuto di Stato capace di alterare gli scambi tra Stati membri, sia, se i beneficiari commercializzano i propri prodotti a livello

²⁸² Vedasi il Capitolo 4, sulla compatibilità comunitaria delle ZFU.

²⁸³ Cfr. Commissione europea, Aiuto di Stato n. 346/2009 Italia, Zone franche urbane, Bruxelles 28/10/2009, C(2009) 8126 definitivo, vedasi in particolare il punto 62.

comunitario o internazionale, sia, se l'attività è rivolta al mercato locale.²⁸⁴ Tale affermazione incontra una conferma quando la Commissione dichiara ammissibili gli aiuti di Stato una volta dimostrata che l'alterazione degli scambi non risulta contraria al comune interesse.

All'interno della Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, la Commissione ha precisato che la potenziale incisione sugli scambi si verifica quanto il soggetto beneficiario svolge una attività economica.²⁸⁵ Con simile chiarimento la Commissione fornisce una interpretazione in senso allargato della disposizione contenuta nell'art. 107 TFUE, collegando l'incisione sugli scambi all'attività economica, e quindi all'attività svolta da un imprenditore secondo la definizione comunitaria dello stesso. La Commissione, richiamando la giurisprudenza della Corte di Giustizia, prescinde infatti da una effettiva distorsione degli scambi e ritiene

²⁸⁴ Cfr. Aide d'Etat N. 766/2002, France. Aide en faveur des zones franches urbaines. Bruxelles, le 30/04/2003, C(2003) 1319 fin. In particolare al punto n. 3.2. "Existence de l'aide. Les aides sous examen sont financées sur budget public. Elles sont sélectives dans la mesure où elles concernent des zones géographiques spécifiques, au profit de petites entreprises situées dans les zones franches urbaines (à l'exclusion du reste du territoire français). Elles faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises, dans la mesure où certaines des entreprises bénéficiaires commerceront au niveau communautaire et international et où toutes seront de toute façon renforcées dans leur marché local, elles affectent les échanges entre Etats membres. Ces aides doivent donc être analysées dans le cadre de l'article 87 du traité CE".

²⁸⁵ Cfr. punto 11 della Comunicazione citata, in GU 10/12/1998, C 384/3.

ininfluente altre esimenti collegate all'attività produttiva quali la ridotta dimensione del soggetto,²⁸⁶ dell'aiuto²⁸⁷ o sulla totale esportazione²⁸⁸ della produzione.

Pertanto, gli imprenditori (secondo la definizione comunitaria collegata all'esercizio di una attività economica) che operano all'interno del territorio della ZFU proprio in ragione dello svolgimento dell'attività produttiva sono in grado di condizionare gli scambi alterando i rapporti con gli altri imprenditori non beneficiari operanti sul territorio locale, comunitario o *extra* UE.

Il criterio in esame, che preso in considerazione da solo parrebbe catalogare ogni forma di aiuto beneficiato da un imprenditore (nel senso comunitario specificato) quale aiuto di Stato, tuttavia posto in correlazione con gli altri requisiti indicati dal primo paragrafo dell'art. 107 TFUE lascia spazio a forme di vantaggio sistemiche.

La Commissione europea in risposta alla notifica delle misure sulle ZFU italiane ha dichiarato, in maniera alquanto sintetica, che esse costituiscono

²⁸⁶ Sentenza della Corte del 14 settembre 1994, C-278/92, CU279/92, CU280/92, Spagna/Commissione, Racc. 1994, p. 4103.

²⁸⁷ Cfr. la comunicazione della Commissione pubblicata nella GU C 68 del 6.3.1996, p. 9.

²⁸⁸ Sentenza della Corte del 13 luglio 1988, C-102/87, Francia/Commissione, Racc. 1988, p. 4067. Sentenza della Corte del 21 marzo 1990, C-142/87, Belgio/Commissione, Racc. 1990, p. 959.

misure selettive sia dal punto di vista territoriale che soggettivo:²⁸⁹ rilevando una selettività territoriale collegata all'esclusione dalla misura di vantaggio di quella parte del territorio italiano collocata fuori dalle ZFU, ed una selettività soggettiva a causa della destinazione degli aiuti alle piccole e micro imprese localizzate all'interno delle ZFU. La Commissione, individuata in tal modo la presenza della selettività, non approfondisce ulteriormente la questione e analizza la compatibilità delle ZFU adottando quale base giuridica il terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

A ben vedere, invece, ricollegandosi a quanto affermato dalla Commissione con la Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, esiste la possibilità che il carattere selettivo di determinate misure possa essere giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale, escludendo in tal modo la qualifica di aiuto di Stato. Pertanto, da tale punto di vista per poter attribuire alle ZFU la qualità di misura generale occorrerebbe riscontrare se la loro selettività discenda "direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario" italiano.²⁹⁰

I termini che delimitano la problematica sono costituiti, da un lato, dalla selettività soggettiva, con riferimento ai soggetti coinvolti, dall'altro, dalla

²⁸⁹ Cfr. Commissione europea, Aiuto di Stato n. 346/2009 Italia, Zone franche urbane, Bruxelles 28/10/2009, C(2009) 8126 definitivo, in particolare vedasi il punto 28 sull'esistenza dell'aiuto.

²⁹⁰ Così applicando quanto previsto in generale sugli aiuti di Stato nel punto 16 della Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione delle imprese.

selettività territoriale rappresentata dalla delimitazione della “franchigia” territoriale.

La prima, si compone in ragione dei settori produttivi coinvolti e dalla dimensione aziendale. Pertanto, risulta indispensabile individuare l'esistenza o meno di un principio informatore del sistema tributario che giustifichi l'inclusione solo delle piccole e micro imprese tra i soggetti beneficiari dell'insieme di agevolazioni contenute nelle ZFU, con esclusione di quelle di media e grande dimensione.

I principi costituzionali della capacità contributiva, della promozione dello sviluppo, della lotta all'emarginazione economica e sociale applicati alle ZFU, finalizzate alla coesione economica e sociale delle aree urbane degradate, sebbene trovino dei punti di intersezioni sui quali si realizza la giustificabilità costituzionale delle agevolazioni, tuttavia non consentono di motivare l'esclusione soggettiva operata dalle ZFU. L'obiettivo di incentivare le imprese collocate su aree urbane degradate non coincide necessariamente con il prediligere una dimensione imprenditoriale di dimensioni ridotte. Se tale concomitanza potrebbe essere verosimile, tuttavia l'esclusione aprioristica non intercetta alcun principio generale del sistema italiano e, sul versante comunitario, non consente di qualificare le ZFU quale misura generale.

Le ZFU per come sono state “costruite”, sia dal legislatore italiano che da quello francese, appaiono sin dall'origine essere state concepite come deroga al divieto comunitario degli aiuti di Stato e pertanto prive di quel carattere di generalità che consenta una loro qualificazione di misura

sistemica applicabile fuori da accordi tra i singoli Stati membri e l'Unione europea.

Ciò nonostante, appare possibile pensare ad una differente modulazione delle ZFU che sia in grado di assumere la veste di misura agevolativa adottabile a livello sistematico. La liceità di un simile percorso è comprovata dalla assenza di una definizione a livello comunitario di ZFU, in mancanza della quale il legislatore nazionale potrebbe ideare una ZFU che possieda i caratteri di aiuto non selettivo.

Occorrerebbe pensare ad una differente disciplina delle ZFU che comunque mantenga fermi i loro elementi tipici funzionali rispondendo sempre alle esigenze di coesione economica e sociale, incentrata sulla necessità di rilanciare quelle aree urbane degradate, individuate sulla base di precisi parametri economici, tramite lo strumento agevolativo fiscale che preveda misure di favore con riferimento ai tributi a carico delle imprese collocate all'interno delle aree franche.

La modifica fondamentale da apportare alla normativa delle ZFU consisterebbe nell'intervenire sulla selettività soggettiva e territoriale.

La non limitazione a sole determinate attività produttive o a sole piccole dimensioni aziendali consentirebbe di estendere le agevolazioni ad ogni forma di attività economica purchè essa venga svolta all'interno delle aree urbane degradate.

Quanto alla selettività territoriale, quegli stessi parametri oggettivi che già sono stati posti alla base delle ZFU, dovrebbero essere applicati all'intero territorio di competenza dello Stato membro istitutivo. Solo in tal modo,

verrebbe a scomparire quella distinzione parte/tutto indice di selettività discriminatoria, e base d'applicazione del divieto degli aiuti di Stato. Un'individuazione di porzioni di territorio mediante applicazione omogenea di parametri predeterminati ed oggettivi, tali da scongiurare una discriminazione tra territori con le medesime caratteristiche socio economiche, ma che consenta di differenziare territori tra loro dissimili.

In definitiva, la possibilità di istituire un insieme di agevolazioni fiscali a favore di tutte le imprese collocate nelle ZFU, applicate in tutte quelle aree urbane degradate e presenti su tutto il territorio, individuate con precisi parametri oggettivi, al fine di realizzare la coesione economica e sociale del mercato unico.

Una simile teoria svilupperebbe i suoi effetti con coerenza anche se si osservassero le ZFU solo all'interno dell'Ordinamento italiano, attraverso la lettura dei principi costituzionali.

Riprendendo quella tesi²⁹¹ secondo la quale il reddito, il patrimonio, il consumo rappresentano degli indici differenziali utili per misurare la differente capacità contributiva delle persone, così le ZFU potrebbero essere interpretate come una modalità di lettura della capacità contributiva, che consenta di attribuire le agevolazioni fiscali e contributive a quei soggetti che manifestano una ridotta capacità contributiva.

E non sembra di cadere in errore affermando ulteriormente che una estensione delle ZFU a "tutti", ovvero sia generalizzando la misura di

²⁹¹ Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini, Pisa, 2007, p. 39.

vantaggio a tutte le imprese che rispettano determinati requisiti, si verrebbe a delineare una rappresentazione ragionevole della capacità contributiva.

Siffatta tesi sarebbe sostenibile attribuendo al profilo territoriale delle ZFU valenza di indice di riparto, di indicatore di capacità contributiva in grado di differenziare gli imprenditori in base alla loro sede (fuori o dentro la ZFU) e di accumulare quelli presenti nell'area urbana degradata, senza compiere distinzioni all'interno della ZFU. Daltronde, se si superasse l'apparente barriera territoriale sulla quale è costruita una ZFU, si potrebbe osservare che essa cela non una mera selettività individuata su un solo confine territoriale, ma sulla identificazione di un ambito territoriale sulla base di parametri obiettivi e con un nesso di collegamento con i soggetti ivi presenti (prescindendo dalla condizione soggettiva di consumatore finale o di imprenditore)²⁹².

Solo in tal modo sarebbe possibile “vedere” nelle ZFU quel riconoscimento di competenza agli Stati membri ad operare scelte differenzianti, tipiche della funzione fiscale nazionale.²⁹³

Si reputa doveroso sottolineare che la suddetta ipotesi rappresenterebbe una interpretazione estensiva, dell'art. 107 TFUE, capace di ampliare la portata

²⁹² Infatti, si ricorda che le ZFU sono state disegnate dopo aver selezionato parametri quali il reddito procapite inferiore alla media nazionale, il livello di disoccupazione, ect. Tutto ciò riporta a quella compatibilità immediata degli aiuti di Stato dal carattere sociale a favore dei singoli consumatori, previsto dal secondo paragrafo, lett. a) dell'art. 107 TFUE.

²⁹³ Sulla funzione fiscale nazionale e sugli aiuti di Stato, vedasi G. FRANSONI, *op. cit.*, p. 10.

del primo paragrafo a discapito del terzo (in particolare lett. a) e c)) nel quale spicca la previsione territoriale (regionale) di una misura di vantaggio.

Le ZFU potrebbero atteggiarsi, allora, quale misura generalizzata, quale effetto di quel “giudizio” di vanoniana memoria²⁹⁴ sul contesto economico e sociale di riferimento, imprescindibile per misurare la contribuzione alla spese pubbliche e, specularmente, per attuare politiche fiscali redistributive.

La capacità contributiva, a parere di chi scrive, verrebbe per così dire graduata in differenti modi dall’art. 107 TFUE: da un lato, una compatibilità automatica per quegli aiuti non selettivi, dall’altro, una ammissibilità condizionata in presenza di una selettività territoriale, come a voler recepire il limite relativo della capacità contributiva (agevolazioni fiscali a favore di soggetti penalizzati e dotati di una ridotta capacità contributiva), sotto stretto controllo (ed autorizzazione) in ragione dell’instaurazione di un limite territoriale, capace di porsi in contraddizione con i pilastri sui quali si è fondata l’Unione europea. In tale scenario, il concetto di capacità contributiva mostrerebbe una certa elasticità rapportata all’art. 107 TFUE, restringendosi nel paragrafo 3, lett. a), c) (aiuti regionali), e allargandosi nella lett. e) (esenzioni per categorie).

3. Le Zone Franche Urbane tra problematiche irrisolte e nuove opportunità.

²⁹⁴ Il richiamo, in generale sugli aiuti di Stato, è effettuato da G. FRANSONI, *op. cit.*, p. 40.

Le differenti interpretazioni e ricostruzioni che si è tentato di elaborare nel presente lavoro si scontrano, tuttavia, con una realtà che si colloca tra un'analisi *ex post* dei risultati effettivamente conseguiti che insinua il dubbio di un'efficacia delle ZFU così applicate²⁹⁵, e una permanenza di quartieri urbani degradati in svariati scenari urbani europei.²⁹⁶

Anche il recente Regolamento 651/2014 non pare essere risolutivo sul punto: per quanto non ancora applicato concretamente da nessun Stato risulta rivolto alla logica dell'investimento e, quindi, in allontanamento da quella fiscale delle ZFU.

Le ZFU così come attuate finora appaiono, allora, essere sempre più difficili da disciplinare con uno specifico Regolamento in ragione della loro peculiarità negoziale.

Ecco che apparirebbe indispensabile e strategico in una logica di politica urbana europea elaborare una ZFU che abbia i caratteri della non discriminazione e, quindi, della immediata compatibilità comunitaria e

²⁹⁵ R. RATHELOT e P. SILLARD, *Zones Franches Urbaines: quels effets sur l'emploi salarié et les créations d'établissements?*, in *Économie et Statistique*, 415-416/2008, p. 81 e ss.

²⁹⁶ Sul punto vedasi lo studio "Processi migratori e integrazione nelle periferie urbane" promossa dal Ministero dell'Interno e realizzata dal Dipartimento di Sociologia dell'Università Cattolica di Milano la quale ha evidenziato una differenza tra le banlieues francesi e le periferie italiane che tuttavia non consente di sminuire alcune criticità ancora irrisolte quali: la concentrazione delle marginalità in specifiche aree urbane, la dequalificazione della formazione, i rapporti e la sottovalutazione delle diversità culturali.

costituzionale al fine di trovare una diretta applicazione generalizzata a tutti gli Stati membri.

Una generalità che, d'altro canto, sia in grado di coniugarsi con la specificità dei territori variegati all'interno dei quali si collocano le realtà urbane degradate e bisognose di una fiscalità di vantaggio che riesca a rendere maggiormente efficiente ed efficace la leva fiscale costituita dalle ZFU.

Una specificità territoriale che probabilmente potrebbe trovare una ragionevole e più adeguata risoluzione all'interno delle opportunità offerte dall'autonomia degli enti territoriali in ragione della loro "vicinanza" con le problematiche socio economiche regionali che una ZFU efficiente dovrebbe saper "leggere".

3.1. Le Zone Franche Urbane e la criminalità organizzata: il rischio di una "doppia perdita".

Ragionando sull'efficacia delle ZFU una tipologia di fattori in grado di condizionare la riuscita dello strumento agevolativo è costituita dalla presenza della criminalità sul territorio, particolarmente presente nelle aree urbane e in quelle turistiche²⁹⁷.

²⁹⁷ *Investimenti per l'occupazione e la crescita. Promuovere lo sviluppo e la buona governance nelle città e regioni dell'UE*. Sesta relazione sulla coesione economica, sociale e territoriale, Bruxelles 23 luglio 2014. "I reati non sono distribuiti uniformemente all'interno dell'UE. Le aree altamente urbanizzate, le destinazioni turistiche e alcune regioni di confine registrano un numero molto più alto di reati denunciati pro capite rispetto ad altre

Questa in realtà può assumere differenti forme e modulazioni, da quella micro fino a quella organizzata, capaci di penetrare il mondo imprenditoriale, ponendo dubbi sulla concreta destinazione che tali agevolazioni possono raggiungere.

zone, anche se queste cifre vanno interpretate con un certo grado di cautela (Carte 2.18 e 2.19). Il numero dei reati denunciati, quali i furti in appartamento, è spesso inferiore alla realtà, poiché le vittime potrebbero avere la residenza in una regione diversa da quella in cui è stato commesso il reato (ad esempio perché derubati dell'auto o di altro durante un viaggio). Questo può quindi determinare un tasso arrotondato per eccesso in alcune regioni e per difetto in altre. I furti sono più frequenti nelle regioni con grandi città, ad esempio in Belgio nella regione di Bruxelles o nelle regioni che contengono le città di Anversa, Liegi e Charleroi. Anche i furti in appartamento si verificano più spesso nelle regioni urbane NUTS 3 che non altrove, ad esempio nelle regioni di Vienna o Sofia. E anche il caso delle regioni turistiche, ad esempio quelle lungo la costa del Mediterraneo in Francia o Spagna, oppure nell'Algarve in Portogallo. Lo stesso dicasi per il furto di veicoli a motore, con tassi elevati in alcune regioni di confine, come ad esempio lungo il confine tra Belgio e Francia oppure tra Germania, Polonia e Repubblica ceca. La criminalità può avere pesanti ripercussioni sullo sviluppo sociale ed economico, diffondendo un clima di paura tra i cittadini e agendo da deterrente per gli imprenditori che intendono avviare un'attività. Comporta dei costi supplementari che possono colpire soprattutto i membri più poveri della società e scoraggiare i potenziali investitori. Le strategie di sviluppo delle regioni caratterizzate da tassi elevati di criminalità non possono non tenere conto di questi aspetti.”

A ben vedere, se le ZFU sono nate per affrontare (e risolvere) disagi economici e sociali presenti nei quartieri urbani, allora all'interno di essi appare ovvio poter annoverare anche componenti malavitose.²⁹⁸

Tuttavia dallo studio effettuato sulle ZFU risulta chiaro che lo strumento fiscale adottato non è in grado di cogliere tali problematiche, non possedendo questa "sensibilità" né a livello normativo né regolamentare.

Più nello specifico occorre domandarsi se tale fattore dovrebbe essere incluso nei parametri selettivi ovvero dovesse essere oggetto di particolari e differenti attenzioni: incrementare l'indice di disagio economico-sociale in base al quale sono state oggettivamente individuate le ZFU oppure prevedere una altra forma di aiuto non fiscale adatto a combattere le esternalità negative che possono derivare dalla presenza di forme di criminalità.

Sommare il fattore "criminalità" ai parametri di disagio, da un lato, renderebbe maggiormente agevolabili quei territori urbani contaminati dalla malavita, in un certo senso bisognosi di aiuti statali, dall'altro esporrebbe maggiormente alcune ZFU ad un insuccesso. In verità, quei territori caratterizzati dalla presenza di criminalità, sia essa organizzata o meno, rischiano di condizionare e scoraggiare l'imprenditore "chiamato" a dover scegliere sulla possibilità o meno di intraprendere una nuova attività all'interno della ZFU. Pertanto premesso che la ZFU caratterizzata da un degrado anche malavitoso ha bisogno ancor più di esser agevolata, tuttavia tale aiuto difficilmente dovrà derivare da misure fiscali. Anzi queste ultime

²⁹⁸ Cfr. C. DETOTTO, E. OTRANTO, *Does Crime Affect Economic Growth?*, *Kyklos*, 63/2010, p. 330 e ss.

avranno bisogno di essere tutelate per evitare che si verifichi una sorta di “doppia perdita”. Specularmente al concetto del “doppio dividendo” dei tributi ambientali²⁹⁹, pare verosimile la configurazione di una doppia perdita in presenza di uno scenario ove le agevolazioni fiscali della ZFU vengano percepite da una impresa con infiltrazioni malavitose: una prima perdita si individuerrebbe con la mancata fruizione delle agevolazioni da parte di un “normale” imprenditore (non orientato ad azioni criminose), la seconda dal fallito obiettivo di coesione economica-sociale. Si verrebbe, quindi, a generare l’effetto paradossale di incentivare un soggetto che compie azioni

²⁹⁹ Cfr. F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell’unificazione europea*, Diritto e pratica tributaria, 1/2014, p. 1 e ss, il quale richiama il concetto del doppio dividendo esposto nel sempre attuale rapporto Delors: Comunicazione della Commissione del 13 aprile 2011, n. COM (2011) 168 (Un’imposizione fiscale più intelligente dell’energia nell’UE: proposta di revisione della direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici), ove si precisa che la revisione della direttiva sulla tassazione dell’energia nei termini proposti dalla commissione ristrutturerà il regime fiscale attualmente applicabile all’energia, al fine di renderlo più efficiente e coerente. Oltre a migliorare il funzionamento del mercato interno, creando pari condizioni di concorrenza per le imprese, che saranno trattate su un piano di parità sia che consumino petrolio, gas naturale o biomassa, produrrà soprattutto incentivi positivi in campo ambientale e concorrerà quindi alla realizzazione degli obiettivi della strategia Europa 2020. Sul punto vedasi anche O.E. DE FALCO, *Il tributo regionale sui rifiuti solidi in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea*, Riv. dir. trib., 4/2011, p. 72 e ss; A. ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, Riv. dir. fin. 3/2012, p. 352 e ss.

illecite, creando un circolo vizioso che aggraverebbe la già precaria situazione socio economica della ZFU presa ad ipotesi.

Pertanto, quelle ZFU che potenzialmente possono essere esposte al fattore esterno ambientale della criminalità dovrebbero ricevere una particolare attenzione e forma di assistenza adatta a contenere e neutralizzare tale componente, al fine di consentire all'agevolazione fiscale di compiere il ruolo per la quale è stata creata. Una simile forma di assistenza contribuirebbe a rendere maggiormente appetibile anche quei quartieri urbani degradati notoriamente esposti alla criminalità e scongiurerebbe il rischio della "doppia perdita".

3.2. Dal federalismo fiscale (italiano) l'opportunità d'istituire a livello regionale una Zona Franca Urbana.

Le ZFU quale regime agevolativo territoriale possono essere ricondotte in quel gioco di forze centripete e centrifughe³⁰⁰, le quali, rispettivamente, caratterizzano l'Unione Europea e le autonomie locali, le une rivolte al mercato e al sociale, le altre alla propria autonomia e identità.

³⁰⁰ A. CARINCI, *Autonomia tributaria e vincoli comunitari*, Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, I venerdì di Diritto e Pratica Tributaria, Atti del convegno, Taormina, 27-28 aprile 2012, Fondazione Antonio Uckmar, p. 85 e ss.

Si vuole ora ragionare sulla potenziale istituzione delle ZFU a livello regionale, come massima valorizzazione del criterio di collegamento con il territorio dell'ente regionale.³⁰¹

Uno spazio privilegiato potrebbe ricavarsi per le Regioni a Statuto Speciale in ragione dell'opportunità che ciascuna di essa potrebbe possedere con riferimento all'istituzione di crediti d'imposta a favore di aree urbane degradate. Simile potenzialità sarebbe ancor più rilevante laddove fosse possibile che una RSS istituisse un credito d'imposta anche su tributi erariali con una propria legge regionale: certamente, lo studio per non ricadere nella mera concessione negoziale di un aiuto di Stato compatibile, dovrà muoversi sia sul versante comunitario alla ricerca di una generalità della misura di vantaggio, sia a livello costituzionale interno in vista di una legittimità attuativa che non vado in contrasto con il riparto delle competenze Stato/Regioni.

3.2.1. Il coinvolgimento delle Regioni a Statuto Ordinario nell'istituzione di una Zona Franca Urbana.

Nell'esperienza italiana delle ZFU le Regioni hanno avuto un ruolo che le ha viste coinvolte nell'individuazione delle aree urbane territoriali da agevolare e nella possibilità di contribuire al supporto finanziario necessario

³⁰¹ G. FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, *Rivista di diritto tributario*, 1/2011, p. 267 e ss.

per sostenere le zone franche.³⁰² La normativa delle ZFU è di fonte statale e con essa è stato individuato anche il presupposto territoriale con la selezione di determinati quartieri di alcune città rispondenti alla scelta di precisi parametri.

Immaginare un maggior coinvolgimento delle Regioni (ordinarie e speciali) nella fase istitutiva delle ZFU potrebbe indurre a seguire la strada già intrapresa con riferimento alle agevolazioni Irap³⁰³. Una legge nazionale che consenta a tutte le Regioni la facoltà di applicare un insieme di agevolazioni su tributi erariali in una precisa area urbana da individuare sulla base di parametri predeterminati. Una ZFU istituita a livello statale ma la cui attuazione ed applicazione è facoltà delle singole Regioni.

Si coglie subito la portata di simile ipotesi con riferimento alla selettività: infatti, estendendo il regime di vantaggio a tutte le Regioni verrebbe meno l'elemento discriminatorio, oggetto altrimenti di negoziazione con l'UE. Sulla selettività attinente al trattamento differenziato tra regime fiscale presente nelle aree franche e quelle circostanti, essa potrebbe decadere laddove si identifichino precisi parametri oggettivi tali da far emergere e circoscrivere delle aree urbane dalle caratteristiche differenti rispetto il

³⁰² La Regione Puglia ha contribuito al finanziamento delle ZFU. Cfr. Decreto direttoriale del 18 aprile 2014 pubblicato sul sito internet del Ministero dello Sviluppo Economico.

³⁰³ Cfr. sentenza Corte Costituzionale 153/2013, commentata da F. AMATUCCI, *Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IRAP*, Rassegna tributaria, 5/2013, p. 1093 e ss.

contesto. In tal modo a differenti ambiti territoriali sarebbe ragionevole e non discriminatorio applicare diversi regimi fiscali.

Le ZFU così ideate, sul versante comunitario dovrebbero essere esentate dalla richiesta di una preventiva autorizzazione alla Commissione europea in ragione del primo paragrafo dell'art. 107 TFUE, su quello interno vedrebbero rispettato il riparto delle competenze Stato/Regioni espresso dall'art. 117 della Costituzione.

3.2.2. Un'ipotesi di Zona Franca Urbana istituita autonomamente da una Regione a Statuto Speciale: un esempio di rivalutazione della specialità statutaria sulla base della giurisprudenza della Corte Costituzionale.

Ragionare in termini di federalismo fiscale con riferimento alle ZFU significa comprendere, da un lato, se esse possano trovare una collocazione nel percorso di devoluzione intrapreso dal legislatore nazionale, dall'altro, se gli enti territoriali abbiano un'autonomia tributaria che consenta loro di istituire o attuare una ZFU.

Sotto la prima ottica, le ZFU stimolano una riflessione sul sistema istituzionale del Paese, sui compiti e sulle funzioni dello Stato centrale e degli enti territoriali, laddove si sia voluta creare una agevolazione fiscale di carattere territoriale. Le ZFU nate per contrastare un problema di degrado economico e sociale circoscritto a precise parti di territorio comunale mostrano al loro interno una sostanziale componente territoriale che potrebbe vedere protagonisti i Comuni e/o le Regioni sul cui territorio sono

state individuate le ZFU. Le ZFU potrebbero allora trovare un loro spazio nel federalismo fiscale, o meglio, nel decentramento tributario che dovrebbe consentire un passaggio da un sistema accentrato con finanza derivata a quello di autonomia tributaria degli enti territoriali³⁰⁴. Entrate e spese, livello del prelievo e dei servizi pubblici sarebbero gli strumenti che un legislatore regionale o un amministratore comunale potrebbero adoperare, al fine di gestire efficacemente, anche per mezzo di agevolazioni fiscali collocate all'interno di una politica urbana, il proprio territorio di competenza, traducendosi in un federalismo capace di generare effettiva autonomia o quanto meno dei concreti "margini di manovra".

La norma che istituisce l'insieme delle agevolazioni costituenti la ZFU, in ragione della sua sensibilità a percepire le caratteristiche del territorio degradato, potrebbe compensare quella inadeguatezza dell'attuale federalismo di captare la capacità fiscale del territorio, mostrandosi quale concreta applicazione del circolo virtuoso autonomia/responsabilità.³⁰⁵

Se per ZFU si intende un insieme inscindibile di agevolazioni su tributi statali (Irpef/Ires, contributi previdenziali), su tributi propri derivati (Irap, Imu) attuate mediante un sistema di esenzione, allora non pare che le

³⁰⁴ A.E. LA SCALA, *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, Dir. e prat. trib., 2/2009, p. 337 e ss.

³⁰⁵ frutto di quel riconoscimento costituzionale, ex art. 119 Cost., di autonomia finanziaria di entrata e di spesa Così racconta, in termini generali, L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Giuffrè, Milano, 2012, p. 153, il federalismo fiscale rispetto il cambiamento dell'assetto istituzionale dell'Italia.

Regioni e i Comuni possano adottare autonomamente lo strumento della ZFU da istituire sul proprio territorio.

Infatti, l'esenzione comporterebbe una alterazione della struttura del tributo, attuabile solamente da parte del livello legislativo che ha istituito la forma di prelievo.³⁰⁶

Pertanto, la presenza di esenzioni nelle ZFU su Irpef, Ires e contributi previdenziali, tutti di competenza erariale, comporterebbe il necessario intervento da parte del legislatore statale, facendo venir meno quell'autonomia, e quella velocità di intervento maggiormente attribuibili ad una Regione piuttosto che allo Stato centrale.

La restante componente delle ZFU costituita dall'esenzione tributi propri derivati, Irap e Imu, potrebbe essere già autonomamente gestita dalle Regioni e dai Comuni. Infatti, alla luce dei decreti attuativi del federalismo fiscale le RSO possono disporre deduzioni e ridurre l'aliquota Irap fino al

³⁰⁶ Cfr. sentenze 296/2003, 297/2003, 311/2003 Corte Costituzionale, con le quali si afferma che la devoluzione del gettito non consente di qualificare il tributo Irap come tributo proprio in senso stretto. Pertanto, venne sancita l'illegittimità costituzionale delle leggi regionali (in materia di Irap e di tassa automobilistica regionale) che intervenivano sui tributi istituiti da legge statale, quale lesione della competenza esclusiva statale ex art. 117, comma 2, lett. e) Cost. Così, A. GIOVANARDI, *commento all'art. 117 Cost.*, Commentario breve alla leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011, p. 394.

suo azzeramento³⁰⁷ e i Comuni possono ridurre l'aliquota da applicare sugli immobili posseduti dalle imprese.³⁰⁸

In tal quadro si segnala, da ultimo, l'esenzione dall'Irap, istituita dalla Regione Sardegna, per i primi cinque periodi d'imposta, a favore delle c.d. start-up localizzate nel territorio regionale.³⁰⁹

Tuttavia, soprattutto alla luce dello studio svolto nel presente lavoro, valorizzando la natura sostanziale delle ZFU quale agevolazioni attuate tramite lo schema del credito d'imposta, piuttosto che quella formale dell'esenzione, si potrebbe aprire una strada innovativa e capace di cogliere le opportunità delle specialità statutarie. Il tema così impostato non pare essere stato oggetto di particolare attenzione da parte della dottrina e

³⁰⁷ Così prevede l'art. 5 D.LGS. 68/2011, analogamente a quanto potevano effettuare ex art. 40 DL 78/2010 le regioni del Sud Italia. Cfr. in tal senso, M. GABAROTTO, *Commento all'art. 119 Cost.*, Commentario breve alla leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011, p. 414.

³⁰⁸ Sulla base dell'art. 8 D.LGS 23/2011. Cfr. L. SALVINI, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, Rassegna tributaria, 3/2012, p. 689.

³⁰⁹ Così ha stabilito l'articolo 3, c. 1- 4, Legge regionale 9 marzo 2015, n. 5. La compatibilità comunitaria di una simile agevolazione dovrebbe essere garantita sia dalla legge nazionale che attribuisce alle Regioni la possibilità di variare le aliquote fino al loro azzeramento, sia dal rispetto del noto triplice test di autonomia che la Regione Sardegna è in virtù delle proprie prerogative.

potrebbe apportare un contributo positivo alla rivitalizzazione di quella specialità statutaria messa in discussione recentemente³¹⁰.

Le ZFU, essendo ascrivibili nella categoria delle agevolazioni fiscali, rappresentano un esempio di quell'ampliamento delle competenze del diritto comunitario a scapito di quelle del diritto degli Stati membri, fenomeno riconducibile alla c.d. comunitarizzazione del diritto tributario che ha coinvolto, direttamente o indirettamente, tutti i settori dell'imposizione³¹¹.

Lo studio delle ZFU raffigurano, allora, un esercizio di controllo del corretto riparto di competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri. Sebbene, in virtù del principio di attribuzione³¹², in materia fiscale la competenza esclusiva sia affidata agli Stati, tuttavia, l'UE manifesta una sua funzione di garanzia della concorrenza anche nel settore delle tributi diretti laddove gli aiuti di Stato abbiano natura fiscale. Tale enunciato trova riscontro nelle

³¹⁰ S. MUSOLINO, *Federalismo fiscale a due velocità: è ancora ammissibile un trattamento differenziato per le Regioni a Statuto Speciale?*, Il Corriere Giuridico, 12/2012, p. 1504 e ss.

³¹¹ Sul coinvolgimento anche delle agevolazioni da parte del diritto comunitario cfr. A. DI PIETRO, *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in *L'incidenza dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche*, a cura di L.S. ROSSI e G. DI FEDERICO, Napoli, 2008, p. 291 e ss.

³¹² Il primo periodo del primo comma dell'art. 5 Trattato UE recita: "La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione."

ZFU, in considerazione del fatto che esse costituiscono un sistema di agevolazione (anche³¹³) sulle imposte dirette.

Detto diversamente, tramite le ZFU l'UE dimostra di essere un sistema di regole³¹⁴, anche in materia fiscale, capaci di condizionare il percorso formativo delle legislazioni fiscali nazionali, finalizzato al perseguimento degli obiettivi comunitari: nello specifico, la coesione economica e sociale, il recupero delle aree urbane degradate.

Simili osservazioni dovrebbero allora consentire sia di apprezzare la ZFU quale agevolazione su “tributi nell'Unione”³¹⁵ che di osservare l'incidenza della potestà normativa dell'UE sulla normativa fiscale del Paese membro.

L'ipotesi di una ZFU istituita a livello regionale deve in ogni caso assumere una configurazione che sia in grado di sostenere la compatibilità comunitaria e nazionale della misura di vantaggio.

La compatibilità comunitaria delle ZFU si sviluppa diversamente a seconda che esse si collochino all'interno del regime degli aiuti di Stato ovvero degli aiuti minori, mentre la legittimità costituzionale prescinde dalla collocazione negli uni o negli altri.

³¹³ Si ricorda che le ZFU prevedono una agevolazione anche per l'imposta sugli immobili e per i contributi previdenziali.

³¹⁴ In generale sul cambiamento del ruolo dell'UE e sulla inesistenza di un vero e proprio ordinamento fiscale autonomo rispetto quelli degli Stati membri, L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Milano, 2012, p. 191.

³¹⁵ Espressione coniata da A. CARINCI, *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, *Rassegna Tributaria*, 2/2005, p. 543 e ss.

Se, quindi, per l'Ordinamento europeo rileva il dato quantitativo, viceversa per quello italiano appare trascurabile. Il dato numerico rappresenta per l'Unione Europea la potenziale lesione dei principi sui quali essa stessa si fonda, mentre per la Costituzione italiana i principi tributari intercettati dalle ZFU sono sempre meritevoli di tutela.

Guardando, ora, alla pratica applicazione delle ZFU si nota che un complesso di agevolazioni a favore delle piccole imprese è maggiormente adatto ad essere applicato senza limiti quantitativi, al fine di ottimizzarne l'efficacia, e poter essere un concreto strumento di politica economica ed, in particolare, di politica urbana. Tuttavia, esigenze di celerità e di semplificazione hanno condotto l'ultima generazione delle *Zones Franches Urbaines* ad essere adottate quali aiuti minori, caratteristica che ha individuato anche l'unica esperienza concreta applicata in Italia.

Il recente Regolamento comunitario degli aiuti esentati per categoria che destina specifiche misure di vantaggio per aree urbane, potrebbe assumere allora il ruolo di supporto della politica urbana a livello comunitario che vada quasi a compensare il limitato uso (circoscritto nel *de minimis*) delle Zone Franche Urbane.

L'obiettivo consiste, ora, nel dimostrare se, e a quali condizioni, una Regione a Statuto Speciale possa istituire una ZFU: quale sia l'estensione territoriale ammissibile, come venga risolto il riparto delle competenze

Stato/Regioni a favore delle RSS nell'istituzione o nella applicazione di una o più agevolazioni su tributi erariali.³¹⁶

Le riflessioni si sviluppano, da una parte, sul controllo comunitario volto a garantire il rispetto del regime degli aiuti di Stato (misura sistemica o compatibile o incompatibile), da altra parte, sul riparto delle competenze tra Stato italiano e Regioni.

Partendo da quest'ultimo ordine di problemi il punto di svolta è costituito dalla c.d. differenziazione regionale: l'art. 116 Cost. si mostra quale "cardine" attorno al quale sviluppare e sostenere l'ammissibilità delle ZFU quale credito d'imposta frutto dell'esercizio di autonomia regionale. Le particolari condizioni di autonomia nate dalla suddetta norma costituzionale, attribuite alle Regioni dai propri Statuti speciali, incontrano una concreta tutela nella differenziazione in riferimento all'attribuzione del gettito dei tributi erariali riscossi sul territorio regionale.

Infatti, le Regioni a Statuto Speciale, a differenza di quanto avviene per quelle Ordinarie, in forza dei singoli Statuti e delle relative leggi attuative beneficiano della devoluzione del gettito relativo a tributi erariali riscossi sul territorio di ciascuna Regione.

Parrebbe quindi che ciascuna Regione speciale possa esercitare la propria potestà normativa istituendo un credito d'imposta che possa essere utilizzato

³¹⁶ Sulla necessità che anche gli enti locali rispettino i vincoli comunitari e siano quindi potenzialmente responsabili della concessione di aiuti vietati cfr. R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, Rassegna tributaria, 6/2010, p. 1671.

in compensazione su tributi erariali, anche prescindendo da una preventiva “legge di cornice” di origine statale.

Il condizionale è necessario laddove si osserva una giurisprudenza che, in taluni casi, ha consentito tale forma di autonomia, mentre, in altri, ha evidenziato l’illegittimità costituzionale per violazione del riparto delle competenze Stato/Regioni. Più nello specifico, lo scenario è ben raffigurabile da quanto vissuto dalla Regioni insulari maggiori. Le “sponde” di tale percorso argomentativo sono rappresentate da un lato dalle esperienze provate dalla Regione Siciliana la quale ha dimostrato di possedere una ampia autonomia sul gettito dei tributi erariali riscossi sul proprio territorio, incontrastata dalla Corte costituzionale³¹⁷; dall’altro, dalla Regione Sardegna la quale ha subito la “sanzione” dell’incostituzionalità di una propria legge regionale istitutiva di un credito d’imposta su tributi erariali³¹⁸.

La disparità, a parere di chi scrive, è più apparente che sostanziale: in verità, la differenza quantitativa del gettito attribuito, totale o parziale rispettivamente alla Regione Siciliana e alla Regione Sardegna, deve necessariamente trovare riscontro nella struttura della norma istitutrice del

³¹⁷ Il riferimento è alla L.R. 11/2009 con la quale la Regione Siciliana ha istituito un credito d’imposta per nuovi investimenti e per la crescita dimensionale. Cfr. A. E. LA SCALA, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, Rass. trib., 2/2010, p. 449 e ss.

³¹⁸ Cfr. sentenza Corte costituzionale, 30/2012 che ha dichiarato incostituzionale il credito d’imposta per i comuni montani, istituito con la L.R. 1/2011.

credito d'imposta. La Corte costituzionale, non avendo mai contestato la legittimità del credito d'imposta siciliano e al contrario dichiarando incostituzionale quello sardo, mostra una lettura del riparto di competenze e della devoluzione del gettito coerente in entrambi i casi: infatti, la differente posizione mostrata dal giudice costituzionale si giustifica, solo implicitamente, da una sostanziale uguaglianza di struttura delle leggi regionali istitutive del credito d'imposta, a discapito di una diversa modulazione (totale invece che parziale) della attribuzione statutaria del gettito derivante da tributi erariali. Detto diversamente, la Regione Sardegna avrebbe dovuto esplicitare il limite di propria competenza sul gettito prodotto sul territorio dai tributi erariali, stabilendo un credito d'imposta che tenesse conto di tale contenimento.³¹⁹

L'insegnamento che è possibile trarre si concretizza nella potestà delle RSS di istituire con propria legge regionale un credito d'imposta, in ragione della quota di gettito di propria competenza, sui tributi statali riscossi sul territorio regionale.

Quanto sopra consentirebbe di affermare la compatibilità costituzionale, relativamente al riparto delle competenze, di una ZFU istituita da una RSS, mentre le altre questioni attinenti al coordinamento con i principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza troverebbero giustificazione sulla base di quanto già sopra affermato.

Una ZFU istituita da una RSS, ancorché costituzionalmente legittima, deve comunque confrontarsi con un Ordinamento comunitario vigile sul rispetto

³¹⁹ Discrimine in ogni caso assente nella sentenza in questione.

dei propri valori fondanti, in continua evoluzione. Pertanto, anche l'ipotesi di una ZFU applicata tramite il meccanismo del credito d'imposta, facendo leva sulla destinazione del gettito dei tributi erariali in base ai singoli Statuti speciali, dovrebbe essere sottoposta al controllo ex art. 107 TFUE.

Un primo livello di analisi attiene, quindi, alla configurazione o meno di un aiuto di Stato in base ai requisiti stabiliti dal primo paragrafo dell'art. 107 TFUE. Un secondo riguarderebbe il superamento del test della triplice autonomia già elaborato nel caso scuola Azzorre, sull'insegnamento del quale: i) la RSS sarebbe per definizione autonoma dal punto di vista istituzionale, ii) l'autonomia finanziaria necessiterebbe l'utilizzo di risorse con le quali finanziare le ZFU indipendenti e non compensabili dallo Stato centrale, iii) quella procedurale verrebbe assolta tramite l'utilizzo della legge regionale.³²⁰

In tal modo, sarebbe possibile istituire da parte delle RSS una ZFU tramite il meccanismo del credito d'imposta, circoscritto alla quota di gettito di competenza regionale, concorrendo ad imprimere un'impronta federale all'Ordinamento interno e comunitario.

In definitiva, così come la selettività è un elemento essenziale degli aiuti di Stato, così le ZFU possiedono il carattere fondamentale della selettività; ma quest'ultima, a ben vedere, è tipica della funzione fiscale la quale non può

³²⁰ Sulla sentenza Azzorre cfr. A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, *Rassegna tributaria*, 5/2006, p. 1785 e ss; *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale*, *Rassegna tributaria*, 1/2010, p. 278 e ss.

assumere il carattere assoluto della neutralità.³²¹ La funzione fiscale, l'equo riparto tra i consociati che comporta l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli consociati, deve ammettere l'individuazione omogenea delle aree urbane degradate, meritevoli in quanto tali di un trattamento di vantaggio.³²² Posizione che mostra la sua logicità anche sul piano del diritto tributario europeo laddove la selettività delle ZFU risulterebbe ragionevolmente coerente (e non in contrasto) con la *ratio* del divieto degli aiuti di Stato se venisse coinvolta la totalità delle zone urbane degradate dal punto di vista socio-economico.

Una ZFU selettiva e appartenente all'area degli aiuti di Stato avrebbe bisogno di trovare una propria giustificazione tramite la notifica della misura alla Commissione europea, in adesione ad una delle cause espresse nel terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

L'autorizzazione comunitaria di una simile ZFU chiamerebbe in causa quanto esattamente già osservato nel caso in cui lo strumento agevolativo fosse stato istituito direttamente dallo Stato centrale.

Una ZFU così caratterizzata sul profilo territoriale vedrebbe sicuramente un coinvolgimento limitato del territorio regionale: una selettività territoriale

³²¹ Così diffusamente G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini, 2007.

³²² In generale sulla capacità contributiva e sulla funzione fiscale cfr. L. DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corresponsività*, *Rassegna tributaria*, 6/2013, p. 1222 e ss., il quale richiama diffusamente la tesi di A. FEDELE.

che verrebbe giustificata in ragione degli obiettivi di coesione economica e sociale tipica delle ZFU, ma priva di una portata generalizzata a tutti gli imprenditori presenti sul territorio regionale, localizzati in una area urbana degradata.

Laddove la ZFU fosse adottata all'interno degli aiuti minori, verrebbe meno l'esigenza della preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea, mettendo tuttavia a repentaglio l'efficacia stessa della ZFU se non sostenuta da adeguate risorse finanziarie.

L'automatica compatibilità con l'Ordinamento europeo si verificherebbe proprio in considerazione della scarsa entità degli aiuti minori e della conseguente irrilevanza di questi agli occhi dell'Unione europea.

Tale apparente semplificazione del percorso di legittimità, a ben vedere, si tradurrebbe in un'attuazione di una ZFU dagli incerti risultati e dalla dubbia efficacia. Infatti, uno strumento pensato per ottenere (o stimolare) la coesione economica e sociale dei quartieri urbani degradati, privo di un supporto finanziario degno di nota, rischierebbe di sostanzarsi in una somma di agevolazioni di scarsa entità, non in grado di creare quel valore aggiunto agevolativo tipico del sistema di agevolazioni previsto dalla ZFU.

3.2.3. Il ruolo dei Comuni nell'attuazione delle Zone Franche Urbane.

Affiancare le ZFU alla potestà dei Comuni se può apparire logico considerato il medesimo ambito territoriale sul quale operano, tuttavia, (sul

piano dell'autonomia tributaria) il rapporto dovrebbe svilupparsi in maniera assai limitato.

Guardando a quanto già accaduto nel momento dell'istituzione delle ZFU, i Comuni hanno svolto un ruolo di supporto per l'individuazione dell'ambito territoriale all'interno del quale individuare le aree caratterizzate da un elevato indice di disagio socio-economico.³²³

Quanto all'autonomia tributaria che un Comune può manifestare relativamente all'istituzione e/o all'attuazione di una ZFU, riprendendo quanto già osservato sul rapporto tra le agevolazioni fiscali e l'art. 23 della Costituzione, ovvero sulla necessità che esse siano istituite per mezzo della legge (nazionale o regionale), si evince che la creazione di una ZFU sia legata alla potestà impositiva dello Stato e delle Regioni. I comuni pertanto resterebbero esclusi dalla possibilità di un'autonoma attivazione di una ZFU.

I recenti sviluppi del federalismo fiscale, in particolare di quello municipale, non pare mostrino delle aperture tali da consentire un nesso con l'istituzione di una ZFU o con qualche altra simile forma di autonomia tributaria che possa assumere i caratteri di un insieme di agevolazioni fiscali volte alle attività imprenditoriali, legate al territorio urbano, finalizzate alla coesione economica e sociale, alla rivitalizzazione di aree urbane degradate. Tale conclusione è generata dalla natura e dalla composizione delle stesse ZFU,

³²³ Aree approvate dal CIPE l'8 maggio 2009, anche se tuttavia quelle concretamente elette a Zone franche urbane furono quelle rimodulate e pubblicate con decreto il 4 aprile 2014, il 21 gennaio 2014 e il 10 aprile 2013.

ovverosia da un insieme di agevolazioni su tributi istituiti a livello statale, ove i Comuni non possono intervenire se non nei margini stabiliti dalla legge di livello superiore.

Valorizzando l'attuazione delle ZFU tramite il meccanismo del credito d'imposta e quindi ponendo l'accento sulla "gestione" del gettito da parte dell'ente locale,³²⁴ si potrebbe cercare un qualche collegamento con la riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali. Anche tale richiamo al principio di territorialità effettuato dal federalismo fiscale³²⁵ in applicazione di quanto già affermato espressamente dall'art. 119 della Costituzione, non pare possa esplicare i suoi effetti sulla ZFU in quanto il gettito sui tributi erariali a disposizione dei Comuni comprende, dal punto di vista oggettivo, dei tributi differenti da quelli contemplati dalle ZFU³²⁶.

³²⁴ Ricollegandosi all'idea in base alla quale l'attribuzione del gettito conferito dagli Statuti speciali regionali consentirebbe di poter gestire le risorse finanziarie pur senza incidere sulla struttura del tributo.

³²⁵ Per l'approfondimento del quale si rinvia a F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, Diritto e Pratica Tributaria, 1/2012, p. 1 e ss., il quale sottolinea che la riferibilità al territorio regionale del gettito dei tributi erariali derivati e compartecipati parrebbe servire ad individuare quanta parte dei tributi erariali "pagati" o prodotti nel territorio ed affluiti nelle casse dello Stato "ritorna nella disponibilità" dell'ente territoriale erogatore della spesa.

³²⁶ In particolare il D. LGS. 23/2011, all'art. 2, stabilisce che spettano ai Comuni, con riferimento agli immobili ubicati nel loro territorio il gettito o quote del gettito derivanti dai seguenti tributi:

Ulteriore preclusione in tale ottica verrebbe riscontrata da quei Comuni appartenenti alle Regioni a Statuto Speciale le quali non dovrebbero consentire una diretta applicazione del federalismo municipale, a tutela delle specificità espresse dai singoli Statuti.³²⁷

-
- a) imposta di registro ed imposta di bollo sugli atti indicati all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nella misura del 30%;
 - b) imposte ipotecaria e catastale, salvo quanto stabilito dal comma 5, nella misura del 30%;
 - c) imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari, escluso il reddito agrario;
 - d) imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;
 - e) tributi speciali catastali, nella misura del 30%;
 - f) tasse ipotecarie, nella misura del 30%;
 - g) cedolare secca sugli affitti di cui all'articolo 3, con riferimento alla quota di gettito determinata ai sensi del comma 8 del presente articolo.

³²⁷ Esempio sulla questione, la posizione manifestata dalla Regione Siciliana la quale ha impugnato il decreto attuativo 23/2011 eccependo che i mancati introiti derivanti dai tributi devoluti ai Comuni inciderebbero sul proprio bilancio tutelato dalla destinazione del gettito di tutti i tributi erariali riscossi nel proprio territorio regionale. Cfr. A. E. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, Innovazione e diritto, 6/2011, p. 6 e ss.

CONCLUSIONI

Si è sentita la necessità di formulare delle osservazioni conclusive per soddisfare l'esigenza di ricondurre ad unità lo studio delle Zone Franche Urbane e poter valorizzare i risultati intermedi conseguiti nello svolgimento della ricerca.

Lo sforzo compiuto nello studio delle Zone Franche Urbane all'interno del Diritto tributario europeo non ha potuto prescindere da una introduttiva delimitazione del lavoro, capace di distinguere le diverse tipologie di zone franche esistenti nei Paesi *intra/extra* Ue.

Da una globale panoramica delle “franchigie territoriali” si è potuto concludere che la zona franca rappresenta uno strumento poliedrico, in grado di mutare nella forma e nella sostanza, in ragione della funzionalità che il legislatore vuole conferire. Funzionalità in grado di distinguere le Zone Franche Doganali e Speciali da quelle Urbane, le prime rivolte al commercio internazionale, le seconde alla coesione economica e sociale delle aree urbane degradate. Dalle *Free Zones* asiatiche a quelle del Costa Rica, attraverso quelle del Kazakistan, si è osservata l'evoluzione della zona franca, capace di attrarre investimenti esteri, di incentivare la crescita economica dell'intero Paese, agendo non solo su una esenzione dai tributi doganali ma anche, e soprattutto, da un insieme di agevolazioni sui tributi diretti normalmente a carico del soggetto imprenditore. Un progresso attuativo segnato anche dalla specializzazione delle *Free Zones* (finanziarie, *green oriented*, turistiche) suddivisibili in ragione dell'ambito agevolato,

ancora una volta andando ad enfatizzare quel collegamento territoriale utile per esaltare le peculiarità di una specifica realtà economica.

Un primo risultato della ricerca ha portato a concludere che le zone franche costituiscono una scelta nazionale, un regime nazionale territoriale.

Attraversando i casi-studio di Madeira, delle Azzorre, fino alla istituenda Zona Franca di Bruxelles, *Zone d'Economie Urbaine stimulée* (ZEUS), si è giunti alla constatazione dell'assenza di una definizione di Zona Franca Urbana: analizzando le esperienze normative vissute in Francia e in Italia, si è potuto tratteggiare il profilo territoriale, soggettivo e oggettivo del sistema agevolativo rivolto al recupero delle aree urbane degradate.

Il risultato dell'indagine conduce a sostenere che alla ZFU devono essere attribuiti dei caratteri soggettivi, oggettivi e territoriali tali da qualificare il sistema agevolativo di politica urbana. La delimitazione territoriale di specifiche aree urbane, l'individuazione di soggetti che svolgono una attività economica e un insieme di agevolazioni su tributi diretti costituiscono gli elementi essenziali in assenza dei quali non è possibile "disegnare" una ZFU.

Tuttavia, in assenza di una regolamentazione comunitaria in grado di uniformare l'insieme delle agevolazioni urbane, le esperienze vissute all'interno della UE hanno portato ad una istituzione ed una attuazione delle ZFU non sempre coerente con la *ratio* originaria.

I regimi fiscali territoriali che caratterizzano le ZFU rappresentano al tempo stesso una scelta nazionale finalizzata al duplice obiettivo di attrarre insediamenti o attività produttive in zone economicamente e socialmente

disagiate e di utilizzare la fiscalità come incentivo economicamente apprezzabile per realizzare tali obiettivi.

Tuttavia, proprio l'assenza di una definizione comunitaria delle ZFU ha condotto a differenti modalità attuative, trasformando l'autonomia istitutiva degli Stati membri in esercizi applicativi a rischio d'efficienza ed efficacia. A titolo esemplificativo, si richiama l'attuazione delle ZFU all'intero degli aiuti *de minimis*, avvenuta sin da subito in Italia e in Francia dopo la terza generazione di ZFU: il dubbio sulla evoluzione o sulla involuzione delle ZFU all'interno degli aiuti minori, è stato sciolto attraverso una ragionevole interpretazione ed applicazione della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato. Se da un lato, il sistema delle ZFU nasce quale ampliamento degli spazi in deroga al divieto degli aiuti di Stato, dall'altro, l'apposizione del limite del *de minimis* "chiude il cerchio" rispondendo ad esigenze di non discriminazione e di urgenza provvedimentale.

La doppia nozione di impresa, comunitaria e nazionale, emersa nelle ZFU italiane, riflette la differente *ratio* ispiratrice dell'Ordinamento comunitario rispetto quello interno: il primo rivolto alla concorrenza, il secondo all'interesse fiscale. Il potenziale conflitto tra le due posizioni si concretizza nella disciplina e nella applicazione delle ZFU dando luogo, per un verso, ad un profilo di illegittimità per violazione della riserva di legge, per l'altro, creando una disciplina che apparirebbe legittima sul versante tributario interno ma incompatibile su quello comunitario.

Ugualmente degna di nota è la "sperimentazione" del profilo territoriale delle ZFU istituite in Italia: l'estensione territoriale attuata dal legislatore italiano a intere isole (Lampedusa e Linosa), ad intere Provincie (Carbonia-Iglesias) se,

da un lato, rischia di snaturare uno strumento agevolativo nato per “fare leva” (solo) sui quartieri urbani degradati, modificando il rapporto parte/tutto, dall’altro, apre la strada a nuove modulazioni territoriali capaci (probabilmente in futuro) di coinvolgere l’intero territorio regionale, quale parte della più ampia realtà nazionale.

La funzione strumentale della fiscalità, esplicitata per mezzo delle ZFU, ha condotto ad una verifica di diritto interno per controllare la legittimità delle scelte nazionali in ragione dei principi costituzionali nazionali, come anche una di diritto europeo per evitare che le scelte nazionali, anche se legittime sul piano interno, possano per gli stessi effetti incentivanti alle attività d’impresa presentarsi come una forma territoriale di aiuti di Stato fiscali.

La ricerca della compatibilità costituzionale delle ZFU è stata effettuata per tentare di evidenziare i principi generali sollecitati, capaci di aderire alla base di quei valori comuni del sistema tributario europeo. Le ZFU possiedono una compatibilità costituzionale in ragione dell’applicazione del limite relativo della capacità contributiva: il regime derogatorio delle ZFU è ammissibile in virtù della finalità della misura di vantaggio rivolta ad obiettivi di coesione economica e sociale. Tuttavia, pare possibile valutare la compatibilità costituzionale delle ZFU apprezzando anche la loro coerenza con il sistema fiscale: il trattamento differenziato è d’altronde destinato a categorie di soggetti diversi, adottando, quale elemento di distinzione, quale indice di capacità contributiva e di riparto, la territorialità ove operano gli imprenditori o, meglio, il luogo di residenza di soggetti in possesso di un reddito, di una occupazione, di un livello di istruzione inferiore rispetto la media nazionale. Sulla base di tale cernita trova

applicazione la ZFU quale esercizio della funzione fiscale statale, la quale ruota attorno ad un profilo territoriale che, a ben vedere, non è stato “disegnato” su una mera mappa terrestre, ma è stato individuato sulla base di precisi parametri attinenti all’individuo, alla capacità contributiva che questo è stato in grado di esprimere.

Sviluppando il rapporto tra consenso e imposizione si è potuto riflettere (specularmente) sulla relazione tra consenso e agevolazioni: l’apparente eniadi formata dai due termini, si scioglie all’interno delle ZFU enfatizzando il ruolo della riserva di legge, in base al quale il consenso dei consociati verso l’istituzione di una ZFU mostra dei riflessi differenti a seconda del coinvolgimento della collettività; in tal modo, il consenso ha dimostrato di essere in grado di diventare quel meccanismo regolatore della convivenza organizzata di un popolo, in grado di rendere comprensibili i caratteri autoritativi del sistema impositivo ma anche quelle misure di favore rivolte solo ad una parte del tutto.

La ricerca dei profili delle ZFU ha consentito di dimostrare che esse rappresentano delle agevolazioni reali con caratterizzazioni personalistiche, basate su parametri oggettivi in grado di intercettare sia elementi territoriali che soggettivi.

Il tutto in una difficoltà di coordinamento tra il principio del mercato e delle libertà fondamentali che ha quale punto di intersezione (gli effetti de) l’agevolazione personale in grado di superare i limiti territoriali entro i quali (e grazie alla quale) è stata istituita. Problematicità che trova una chiave risolutiva nel carattere strumentale del divieto comunitario degli aiuti di

Stato, e nella ammissibilità di misure derogatorie strettamente legate al principio della proporzionalità.

Lo studio della compatibilità comunitaria delle ZFU, riconducibile ad una lettura dei regimi fiscali territoriali quali aiuti di Stato, ha tentato di “schivare” una mera analisi dell’autorizzazione comunitaria per un aiuto di Stato. Il principio di non discriminazione, il rispetto delle libertà fondamentali, il divieto degli aiuti di Stato, il divieto di dazi doganali sono i limiti comunitari che hanno delimitato il presente lavoro nato da un esempio di integrazione fiscale negativa per svilupparsi all’interno di quella positiva. L’Ordinamento comunitario è stato in grado di concedere una apertura al sistema delle ZFU in ragione della natura di deroga (temporanea e decrescente) rispetto la ordinaria tassazione delle imprese. Le esenzioni concesse dalle ZFU superano quei limiti che hanno portato a definire l’UE “l’antisovrano”. Più nello specifico, la selettività presente nelle ZFU (selettività oggettiva, soggettiva e territoriale), la discriminazione (positiva) che esse generano tra imprenditori beneficiari delle agevolazioni e quelli esclusi, la violazione delle quattro libertà di circolazione delle merci, persone, servizi, capitali, vengono subordinate a favore della coesione economica e sociale, dello sviluppo generato dall’aiuto di Stato, in ragione (e a condizione) dei caratteri di proporzionalità e temporaneità.

Constatata l’assenza formale di una definizione precisa ed univoca di ZFU che possa valere per tutti gli Stati membri, si rischia di configurare uno scenario nel quale la ZFU non assume un valore sistemico europeo quanto una applicazione contingente, condizionata dalla differente efficacia apprezzata da ciascun Stato.

Evidenziando il rapporto tra le ZFU e il Mercato europeo si è voluto, da un lato, effettuare una ricostruzione sistemica necessaria per un'interpretazione delle ZFU che metta in luce le componenti di tale strumento orientate al perseguimento di un interesse socioeconomico, che in prima battuta generi una contraddizione, una deroga ai principi costituzionali e comunitari, per poi “sciogliersi” in una coerente applicazione degli stessi; dall'altro, tentare di elevare le ZFU a misura sistemica dell'Ordinamento europeo.

Le ZFU, frutto dell'accordo negoziale, “caso per caso”, siglato tra lo Stato membro e la Commissione europea, se inizialmente rappresentano lo sforzo consistente nel tentativo di superare la contrapposizione con gli interessi comunitari della non discriminazione e delle libertà fondamentali su cui si è fondato il mercato, in realtà si dipanano quale coerente applicazione dei principi europei *post* Lisbona, orientati al sociale, (anche) funzionali al mercato.

Si è tentato di pensare ad una chiave di lettura ed a una concezione differente delle ZFU in una ottica che le collochi all'interno del diritto tributario europeo attribuendo loro una portata generale. Lo sforzo si è concretizzato in una ricostruzione delle ZFU in un percorso logico giuridico “a monte” della deroga agli aiuti di Stato, collocando le ZFU fuori dal percorso tipico degli aiuti di Stato potenzialmente ammissibili a seguito del controllo preventivo operato dalla Commissione europea in applicazione del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE. In tal modo, le ZFU assumono la qualifica di strumento non più affidato alla politica fiscale di ciascun Stato ma mezzo di politica comunitaria di valenza sistemica, concepito sulla base dell'Ordinamento comunitario ed applicabile direttamente da tutti gli Stati

membri. Un'applicazione generalizzata, sia, perché in grado di coinvolgere tutti i membri della collettività comunitaria, sia, perché attuata con le medesime modalità. Un insieme di misure agevolative che non lascerebbe più spazio a discrezionalità e divergenze attuative ma che sarebbe regolamentato sin dalla fonte, a livello comunitario.

Occorrerebbe senz'altro una correzione della selettività presente nelle attuali ZFU, estendendo le agevolazioni fiscali a favore della totalità delle imprese collocate nelle ZFU, applicate in tutte quelle aree urbane degradate e presenti nell'intero territorio, individuate con precisi parametri oggettivi, al fine di realizzare la coesione economica e sociale del mercato unico.

E non sembra di cadere in errore affermando ulteriormente che una estensione delle ZFU a "tutti", ovvero sia generalizzando la misura di vantaggio a tutte le imprese che rispettino determinati requisiti, si verrebbe a delineare una rappresentazione ragionevole della capacità contributiva.

Siffatta tesi sarebbe sostenibile attribuendo al profilo territoriale delle ZFU valenza di indice di riparto, di indicatore di capacità contributiva in grado di differenziare gli imprenditori in base alla loro sede (fuori o dentro la ZFU) e di accumunare quelli presenti nell'area urbana degradata, senza compiere distinzioni all'interno della ZFU. D'altronde, se si superasse l'apparente barriera territoriale sulla quale è costruita una ZFU, si potrebbe osservare che essa cela non una mera selettività individuata su un confine territoriale, ma sulla identificazione di un ambito territoriale sulla base di parametri obiettivi e con un nesso di collegamento con i soggetti ivi presenti

(prescindendo dalla condizione soggettiva di consumatore finale o di imprenditore).

Solo in tal modo sarebbe possibile “vedere” nelle ZFU quel riconoscimento della competenza degli Stati membri ad operare scelte differenzianti, tipiche della funzione fiscale nazionale.

Si reputa doveroso sottolineare che la suddetta ipotesi rappresenterebbe una interpretazione estensiva, dell’art. 107 TFUE, capace di ampliare la portata del primo paragrafo a discapito del terzo (in particolare lett. a) e c)) nel quale spicca la previsione territoriale (regionale) di una misura di vantaggio.

Le ZFU potrebbero atteggiarsi, allora, quale misura generalizzata, quale effetto di quel “giudizio” di vanoniana memoria sul contesto economico e sociale di riferimento, imprescindibile per misurare la contribuzione alla spese pubbliche e, specularmente, per attuare politiche fiscali redistributive.

La capacità contributiva, a parere di chi scrive, verrebbe per così dire graduata in differenti modi dall’art. 107 TFUE: da un lato, una compatibilità automatica per quegli aiuti non selettivi, dall’altro, una ammissibilità condizionata in presenza di una selettività territoriale, come a voler recepire il limite relativo della capacità contributiva (agevolazioni fiscali a favore di soggetti penalizzati e dotati di una ridotta capacità contributiva), sotto stretto controllo (ed autorizzazione) in ragione dell’instaurazione di un limite territoriale, capace di porsi in contraddizione con i pilastri sui quali si è fondata l’Unione europea. In tale scenario, il concetto di capacità contributiva mostrerebbe una certa elasticità rapportata all’art. 107 TFUE,

restringendosi nel paragrafo 3, lett. a), c) (aiuti regionali), e allargandosi nella lett. e) (esenzioni per categorie).

Ulteriore obiettivo raggiunto nel presente lavoro attiene alla riconduzione delle ZFU in quel gioco di forze centripete e centrifughe, le quali, rispettivamente, caratterizzano l'Unione Europea e le autonomie locali, le une, rivolte al mercato e al sociale, le altre, alla propria autonomia e identità.

In particolare, si è ragionato sulla potenziale istituzione delle ZFU a livello regionale, come massima valorizzazione del criterio di collegamento con il territorio dell'ente regionale, dedicando uno spazio privilegiato alle Regioni a Statuto Speciale in ragione dell'opportunità che ciascuna di essa potrebbe possedere con riferimento all'istituzione di crediti d'imposta a favore di aree urbane degradate. Simile potenzialità sarebbe ancor più rilevante laddove fosse possibile che una RSS istituisse un credito d'imposta anche su tributi erariali con una propria legge regionale: certamente, per non ricadere nella mera concessione negoziale di un aiuto di Stato compatibile, la ricerca di una generalità della misura di vantaggio e il riparto delle competenze Stato/Regioni sono stati i pilastri sui quali poggiare la teorica istituzione di una ZFU da parte di una RSS.

Si è svolto, dunque, un ragionamento in termini di federalismo fiscale con riferimento alle ZFU, trovando una adeguata collocazione nel percorso di devoluzione intrapreso dal legislatore nazionale, esercitando appieno l'autonomia tributaria di tali enti locali attribuita dalle prerogative statutarie.

Il baluardo del riparto di competenze Stato/Regioni che vedrebbe privilegiare le prime ai fini dell'istituzione di una ZFU, in ragione della

componente oggettiva costituita da agevolazioni su tributi erariali e su tributi propri derivati, potrebbe essere superato in virtù della sostanziale natura delle ZFU applicate in Italia: fornita la dimostrazione che le agevolazioni fiscali non sono state attuate tramite la (formale) esenzione ma per mezzo del (sostanziale) credito d'imposta, valorizzando l'esemplare attivismo manifestato dalla Regione Siciliana nel difendere la propria specialità statutaria anche innanzi la Corte costituzionale, si concretizza la potestà delle RSS di istituire con propria legge regionale una ZFU mediante un credito d'imposta sui tributi statali riscossi sul territorio regionale, in ragione della quota di gettito di propria competenza.

L'esercizio svolto ha portato, inoltre, ad apprezzare la selettività quale elemento essenziale degli aiuti di Stato: le ZFU possiedono necessariamente il carattere fondamentale della selettività, ma quest'ultima, a ben vedere, è tipica della funzione fiscale la quale non può assumere il carattere assoluto della neutralità.

La funzione fiscale, l'equo riparto tra i consociati che comporta l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli membri, deve ammettere l'individuazione omogenea delle aree urbane degradate, meritevoli in quanto tali di una fiscalità di vantaggio. Riflessione che mostra la sua logicità anche sul piano del diritto tributario europeo laddove la selettività delle ZFU risulterebbe ragionevolmente coerente (e non in contrasto) con la *ratio* del sistema comunitario degli aiuti di Stato se venisse coinvolta la totalità delle zone urbane degradate dal punto di vista socio-economico.

* * *

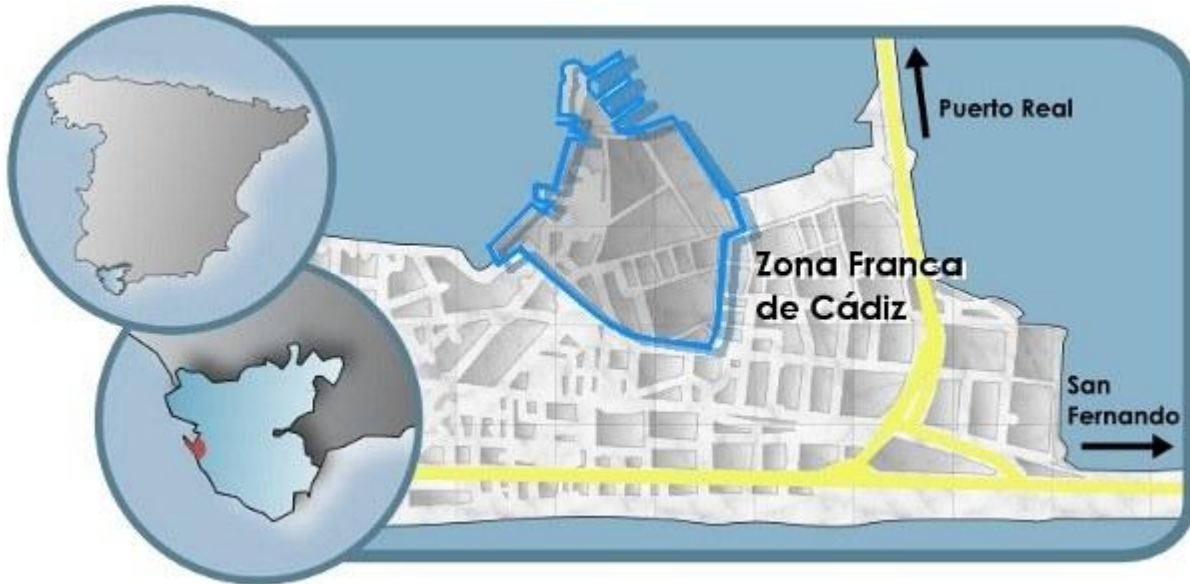
TAVOLE ECONOMICHE

Tav. 1: La Zona Franca Doganale di Barcellona



En el plano de la Zona del Puerto Franco de Barcelona y Terrenos Adyacentes signado por la Brigada Topográfica de Ingenieros del Ejército el 12 de septiembre de 1926, se pueden observar los límites establecidos y los terrenos afectados donde se incluía el hipódromo de Casa Antúnez y el Arsenal Civil de Alexandre Wohlgemuth, hasta 1966 que se convierten en el Polígono Industrial de la Zona Franca de Barcelona. Cfr. Una història de La Marina de Sants-Vides paral-leles. Barcelona, mayo de 2007, páginas 20 y 21. (ISBN-978-84-9850-021-9).

Tav. 2: La Zona Franca Doganale di Cadiz



Tav. 3: La Zona Franca Doganale di Siviglia



La ZFD di Siviglia è stata recentemente istituita: dalla tavola è possibile osservare l'ambito territoriale nel quale è stata concentrata, in prossimità del fiume Guadalquivir, e l'interesse mostrato da numerose imprese a stabilirsi nel territorio franco in una successiva fase attuativa (analisi di convenienza economica).

Tav. 4 : Le Special Economic Zones del Kazakistan

Estrapolato e tradotto dal Stat report for 1991-2013, in

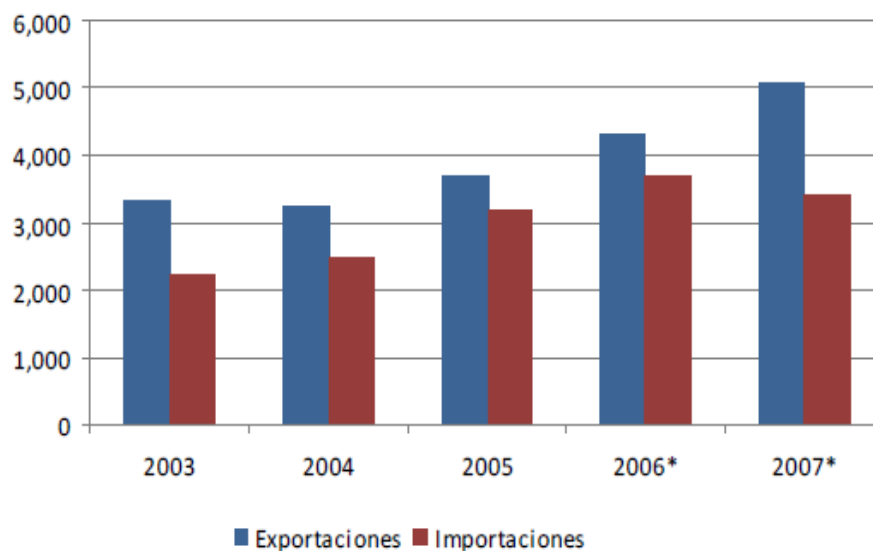
<http://www.stat.gov.kz/>

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
GDP												
GDP												
mln tenge	85,9 ²⁾	1217,7 ²⁾	29.423,1	423.468,8	1.014.190,0	1.415.749,7	1.672.142,5	1.733.263,5	2.016.456,3	2.599.901,6	3.250.593,3	
mln USD	-	-	11.404,3	11.881,8	16.639,7	21.036,4	22.165,2	22.136,2	16.871,3	18.292,4	22.152,1	
in % to the previous year	89,0	94,7	90,8	87,4	91,8	100,5	101,7	98,1	102,7	109,8	113,5	
in % to 1991	100,0	94,7	86,0	75,2	69,0	69,3	70,5	69,2	71,1	78,1	88,6	
GDP per person												
tenge	5234 ⁹⁾	74072,8 ⁹⁾	1.796,2	26.227,9	64.123,3	90.880,0	109.045,2	115.001,7	135.075,4	174.682,0	218.772,4	
USD	-	-	696,2	735,9	1.052,1	1.350,4	1.445,5	1.468,7	1.130,1	1.229,0	1.490,9	
State budget												
State budget												
Revenue, mln KZT	-	-	7103	91825	219395	242961	405341	379310	392951	587039	733660	
Expenses, mln KZT	-	-	7488	101940	260240	280001	439475	426142	447426	576182	726016	
Deficit (profit) of the budget in KZT mln	-	-	-385	-10115	-40845	-37040	-63998	-72073	-69831	-3278	-12998	
Deficit (profit) of the budget in % to GDP	-	-	-1,3	-2,4	-4	-2,6	-3,7	-3,9	-3,5	-0,1	-0,4	
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ¹²⁾
GDP												
GDP												
mln tenge	3.776.277,3	4.611.975,3	5.870.134,3	7.590.593,5	10.213.731,2	12.849.794,0	16.052.919,2	17.007.647,0	21.815.517,0	27.571.889,0	30.346.958,2	34.140.040,4
mln USD	24.636,5	30.832,8	43.150,1	57.123,7	81.003,5	104.853,5	133.440,7	115.306,1	148.052,4	188.050,0	203.520,6	224.413,6
in % to the previous year	109,8	109,3	109,6	109,7	110,7	108,9	103,3	101,2	107,3	107,5	105,0	106,0
in % to 1991	97,3	106,3	116,5	127,8	141,5	154,1	159,2	161,1	172,9	185,9	195,2	206,9
GDP per person												
tenge	254.141,6	309.341,3	391.003,8	501.127,5	667.211,6	829.865,3	1.024.175,0	1.056.854,7	1.336.605,6	1.665.311,1	1.807.289,0	2.003.816,5
USD	1.658,0	2.068,1	2.874,2	3.771,3	5.291,6	6.771,6	8.513,5	7.165,1	9.071,0	11.358,0	12.120,5	13.171,7
State budget												
State budget												
Revenue, mln KZT	807852	807845	1004566	2098532	2338034	2887874	4034411	3505345	4299132	5370826	5.813.003,4	6.382.352,9
Expenses, mln KZT	801070	788434	1021769	1946146	2150560	2678280	3394064	3746840	4457165	5423235	6.268.972,0	6.852.711,3
Deficit (profit) of the budget in KZT mln	-13006	-46183	-18697	46665	81620	-215296	-333238	-492693	-527264	-568618	-890308,7	-700.927,8
Deficit (profit) of the budget in % to GDP	-0,3	-1	-0,3	0,6	0,8	-1,7	-2,1	-2,9	-2,4	-2,1	-2,9	-2,1

GDP(Gross Domestic Product) corrisponde al PIL (Prodotto interno lordo)

Tav. 5: Le Special Economic Zones del Costa Rica

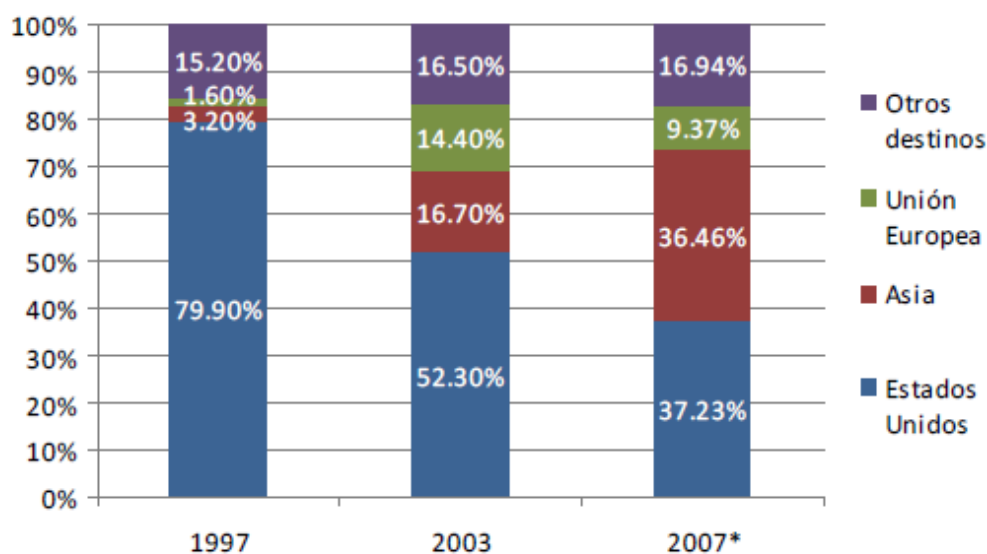
Exportaciones e Importaciones totales de bienes de las empresas de Zona Franca



* Cifras preliminares sujetas a revisión
Fuente: PROCOMER

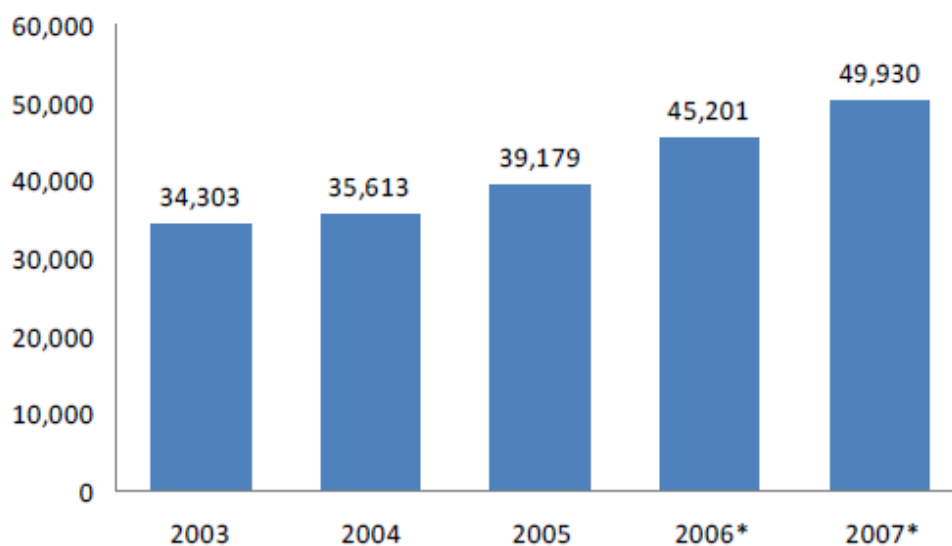
Vocazione al commercio estero della ZF del Costa Rica

Exportaciones de Zona Franca según principales países o regiones de destino, 1997, 2003 y 2007



* Cifras preliminares sujetas a revisión
Fuente: PROCOMER

Empleos directos generados por las empresas de Zona Franca



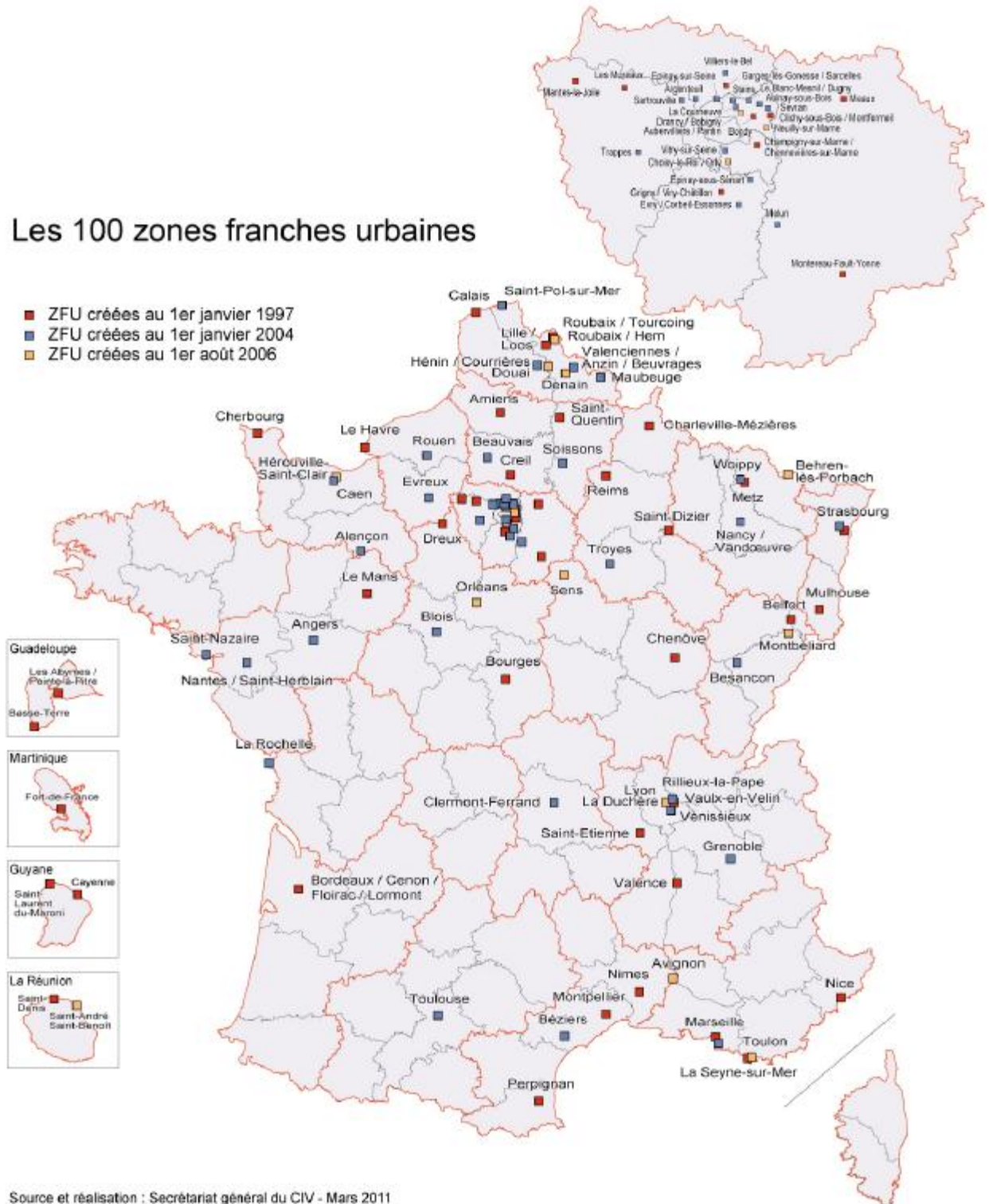
* Cifras preliminares
Fuente: PROCOMER

Tra il 2003 e il 2007 i posti di lavoro creati dalle aziende collocate nella Zona Franca è cresciuto del 146% da 34.303 a quasi 50.000.

Tav. 6: Le Zones Franches Urbaines in Francia

Les 100 zones franches urbaines

- ZFU créées au 1er janvier 1997
- ZFU créées au 1er janvier 2004
- ZFU créées au 1er août 2006



Source et réalisation : Secrétariat général du CIV - Mars 2011

Tav. 7: La Zona Franca Urbana di Marsiglia

Délégation interministérielle à la ville et au développement social urbain
194, avenue du Président Wilson 93217 SAINT DENIS LA PLAINE CEDEX

15 mai 2007

<i>ZONE FRANCHE URBAINE</i> Carte au 1/25 000 visée par le décret n° 2004-219 du 12 Mars 2004, modifié par le décret n° 2007-894 du 15 mai 2007	Région : Provence Alpes Côte d'Azur Département : Bouches du Rhône (13) Commune : Marseille 14e et 15e.
	ZFU: Saint-Barthélemy, Le Canet, Delorme-Paternelle. N° INSEE: 9322NZF



La Zone Franca Urbaine (ZFU) est délimitée par un trait de couleur rouge.

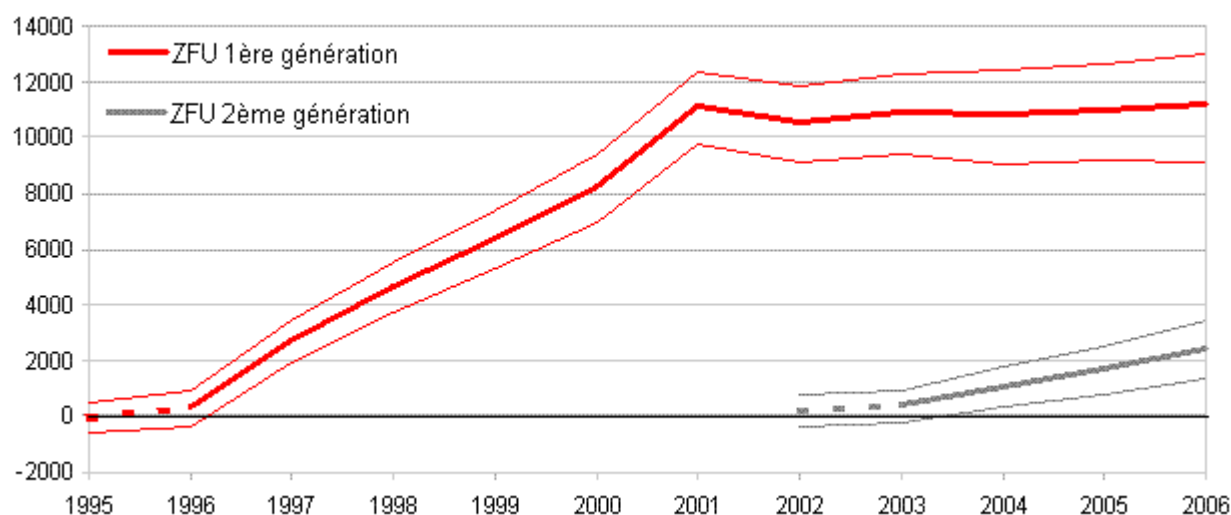
© IGN SCAN25 Carte(s) : F085_086, F085_085, F084_086, F084_085.

500 m
1 cm correspond à 250 m

Tav. 8: Analisi economica delle Zones Franches Urbaines francesi

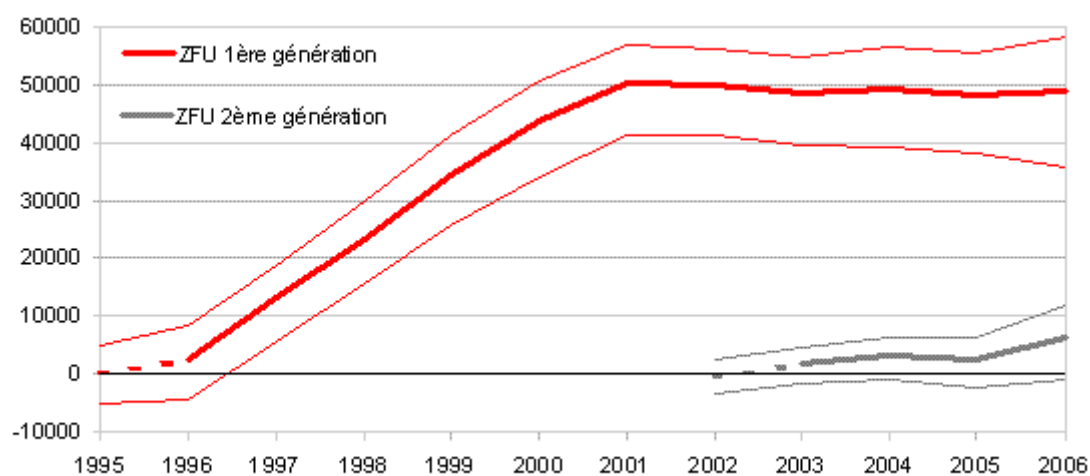
Cfr. P. GIVORD, C. TREVIEN, *Les zones franches urbaines : quel effet sur l'activité économique ?* Institut national de la statistique et des études économiques, 4/2012.

- Impact des allègements sur le nombre d'établissements implantés dans les ZFU de première et deuxième générations



Lecture : les données sont des données au 31 décembre de chaque année. Les traits fins donnent les bornes supérieures et inférieures de l'effet attribué aux exonérations. Les traits en pointillés correspondent à la période antérieure à la mise en place des zones franches urbaines. Fin 2006, dans les ZFU de première génération, ces exonérations auraient accru le nombre d'établissements présents sur zone d'un niveau compris entre 9 100 et 13 000 unités. À la même date, dans les ZFU de deuxième génération, l'effet aurait été de 1 400 à 3 400 établissements supplémentaires. Source: Insee, répertoire Sirene, calculs des auteurs.

- Impact des allègements sur le nombre d'emplois dans les ZFU de première et deuxième générations



Lecture : fin 2006, dans les ZFU de première génération, les exonérations auraient accru le nombre d'emplois d'un niveau compris entre 35 700 et 58 200 postes. L'effet observé dans les ZFU de deuxième génération n'est pas significativement différent de zéro, avec une fourchette allant de - 700 à + 11 800 postes. Source : Insee, répertoire Sirene et DADS, calculs des auteurs.

Tav. 9: Zone Franche Urbane in Italia

Ai sensi dell'art. 5 del Decreto ministeriale del 10 aprile 2013, a cui si devono aggiungere i Comuni della Provincia di Carbonia Iglesias ex art. 7 del suddetto Decreto, sono state individuate le seguenti ZFU:

A) *ZFU AMMESSE E FINANZIATE DALLA DELIBERA CIPE N. 14/2009 RICADENTI NELLE REGIONI CALABRIA, CAMPANIA E SICILIA*

Catania	Sicilia
Crotone	Calabria
Erice	Sicilia
Gela	Sicilia
Lamezia Terme	Calabria
Mondragone	Campania
Napoli	Campania
Rossano	Calabria
Torre Annunziata	Campania

B) *ZFU AMMESSE ALL'ISTRUTTORIA E NON FINANZIATE DALLA DELIBERA CIPE N. 14/2009, RICADENTI NELLE REGIONI CALABRIA, CAMPANIA E SICILIA*

Aci Catena	Sicilia
Acireale	Sicilia
Aversa	Campania
Barcellona Pozzo di Gotto	Sicilia
Benevento	Campania
Casoria	Campania
Castelvetrano	Sicilia
Corigliano	Calabria
Cosenza	Calabria
Giarre	Sicilia
Messina	Sicilia
Portici (Centro Storico)	Campania
Portici (Zona Costiera)	Campania
Reggio Calabria	Calabria
San Giuseppe Vesuviano	Campania
Sciacca	Sicilia
Termini Imerese ¹	Sicilia
Trapani	Sicilia
Vibo Valentia	Calabria

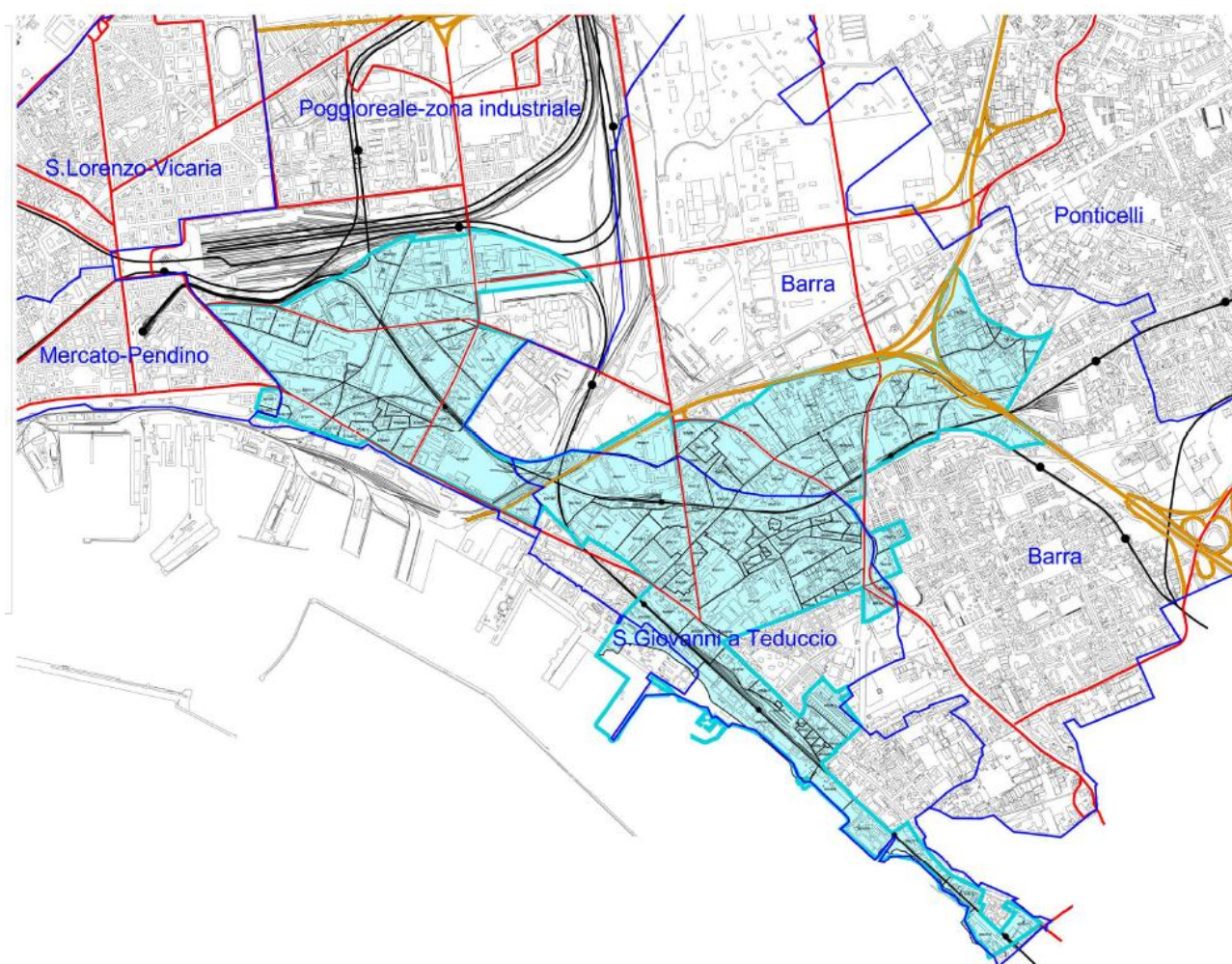
C) AREE INDIVIDUATE AI SENSI DELLA LEGGE DELLA REGIONE SICILIANA N. 11 DEL 12 MAGGIO 2010,
UTILIZZANDO GLI STESSI CRITERI NAZIONALI

Bagheria
Enna
Palermo (Branaccio)
Palermo (Porto)
Vittoria

Tav. 10: La Zona Franca Urbana di Napoli

A titolo esemplificativo si riporta la mappa della ZFU di Napoli con l'indicazione di quelle parti dei quartieri destinati a beneficiare delle agevolazioni fiscali.

Fonte: Comune di Napoli, Dipartimento Pianificazione Urbanistica.



BIBLIOGRAFIA

AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

AA.VV., *Problemi economici e giuridici derivanti dall'istituzione delle zone franche industriali*, in Atti del Convegno scientifico internazionale Alpe-Adria, Trieste, 24 novembre 1976.

ADINOLFI G., *L'organizzazione mondiale del commercio. Profili istituzionali e normativi*, Padova, Cedam, 2002.

ALFANO R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, *Rass. trib.*, n. 2/2011.

ALFANO R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, n. 2/2011

ALLEMAND S., *Entreprendre dans les quartiers sensibles – L'invention des zones franches urbaines*, Paris, Autrement, 2006.

ALVARO DE JUAN Y LEDSMAN, *Canary Island and Madeira Free Zone Regimes: some issues and prospects*, *Eur. Tax.*, 1997.

AMATUCCI F., *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, *Riv. dir. trib.*, fasc.10, 2009.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998.

AMATUCCI F., *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 1/2013.

AMATUCCI F., *Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IRAP*, *Rassegna tributaria*, 5/2013.

AMOROSO A., *Regimi doganali e regimi speciali nel nuovo codice doganale comunitario*, *Il fisco*, 38/2009.

- ANTOLINI F., *Politiche di sviluppo nelle aree urbane*, Utet, Torino, 2007.
- ANTONINI E., *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958.
- ANTONINI L., BARBERO, M., *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, II, 2006.
- ANTONINI L., *Federalismo fiscale e Costituzione: una valutazione complessiva della attuazione della legge n. 42 del 2009*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, *Diritto e pratica tributaria*, 2012.
- ANTONIOLI M., *Le comunicazioni della Commissione fra diritto comunitario e diritto interno*, in *Riv. It. Dir. Pubb. Com.*, 1995.
- ANVAROVNA NEVMATULINA K., *Role of Special Economic Zones in Development of the Republic of Kazakhstan*, *Middle-East Journal of Scientific Research* 15 (11), 2013.
- ARDIZZONE G., *Accordo generale sulle tariffe e sul commercio GATT*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. I, Roma, 1988.
- ARMELLA S., *I dazi doganali*, in *Corso di Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Cedam, III ed., Padova, 2005.
- AUBET M.E., *The Phoenicians and the West*, Cambridge University Press, 1993.
- Balance de las ZONAS FRANCAS: beneficio neto del régimen para costa Rica, 206-2010*, Promotora de Comercio Exterior de Costa Rica (PROCOMER).
- BALDASSARRE, *Osservazioni sulla revisione delle esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1/1991.

BALDI B., *Regioni a statuto speciale e federalismo fiscale: un'analisi comparata*, in Istituzioni del federalismo, 1/2012.

BARBERO M., *Fiscalità di vantaggio: Gibilterra promossa ma cosa c'è oltre le colonne d'Ercole?*, in Diritto e pratica tributaria internazionale, VI, 2009.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni* (dir. Trib.), in Rass. Trib., 2002.

BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. dir. trib., 1/2009.

BASILE A. – GERMIDIS D., *Investing in Free Export Processing Zones*, Paris, OECD, 1984.

BATISTONI FERRARA F., *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in AA.VV. (diretto da Cassese-Napoletano), Dizionario di diritto pubblico, Milano, 2006.

BATISTONI FERRARA F., *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, Riv. dir. trib., 12/2008,

BELOTTI G., *Il nuovo regolamento di procedura degli aiuti di Stato*, in Dir. Comm. Sc. Int., 2000.

BERARDO G., DULCAMARE V., *Incentivi alle imprese nella Manovra 2010*, Corriere Tributario n. 26/2010.

BERGONZINI G., *Commento all'art. 41*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011.

BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957.

BERTOLASO P., A. PASUT, *Normativa doganale, zone franche e di libero scambio: strategie UE e opportunità d'investimento per le imprese*, Il fisco, 19/2010.

BERTOLASO P., PASUT A., *Normativa doganale, zone franche e di libero scambio: strategie UE e opportunità d'investimento per le imprese*, Il fisco, 19/2010.

BERTOLISSI M., *Stato sociale e federalismo fiscale*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

BESTAGNO F., *Il controllo comunitario negli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, in *Dir. Com. int.*, 1999.

BETTE D., *Le zone franche nella CEE: zone di impiego e zone di impresa*, 1988.

BIGHELLI G., *Dove investire in Europa. Paradisi fiscali e zone franche*, Milano, Buffetti, 1992.

BILLARDI C., *Aspectos relevantes de los sistemas de descentralización y coordinación tributaria en América Latina*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

BIONDI A. – P. EECKOUT – J. FLINN, *The law of State aid in European Union*, Oxford University Press 2004.

BOBBIO N., *Dalla struttura alla funzione*, Milano, 1977

BOLGER V., *International finance service centre in Dublin*, *Tax Plan. Int. Rew.*, 1998.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.

BORIA P., *I principi costituzionali dell'Ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, UTET, Torino, 2012

BORIA P., *I principi costituzionali dell'Ordinamento fiscale*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, UTET, Torino, 2012.

BORIA P., *L'anti-sovrano*, Torino, 2004.

BRUSCHI R., *Legislazione fiscale e Mezzogiorno*, in *Rivista giuridica del mezzogiorno*, III, 2000.

BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, *Rassegna tributaria*, 5/2009.

BUCCICO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, *Rassegna tributaria*, 5/2009.

BUCCICO C., *Il fondamento giuridico delle Zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, *Diritto e pratica tributaria*, 1/2008.

BUCCICO, *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità naturali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2013.

BUGUET B., *EÂ Valuation du dispositif zones franches urbaines et zones de redynamisation urbaines*, in *Inspection GeÂ neÂ rale des Affaires Sociales*, Vol. 1, December, Paris, 1998.

BUONOMO A., *Aiuti di Stato alle imprese pubbliche e obbligo di recupero*, in *Giur. It.*, 1995.

BUZZACCHI C., *Principio di concorrenza e aiuti di Stato tra diritto interno e diritto comunitario*, in *Giur. Cost.*, 2004.

C.N.R., *La portualità del Mezzogiorno d'Italia nel quadro delle trasformazioni del trasporto via mare*, Roma, CNR, 1997.

CAMERA DI COMMERCIO, INDUSTRIA, ARTIGIANATO E AGRICOLTURA, *Atti del convegno per il porto di Genova 14-15 novembre 1946*, Genova, 1946.

CAMICOLI G., *Il Fisco e la Finanziaria 2007, Zone franche urbane*, in *Approfondimenti dottrinari Fisconline*, 2007.

CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*, in *Dir. Prat. trib.*, 2006.

CARBONE M., BOSCO M., PETESE L., *La geografia dei paradisi fiscali*, Ipsoa, Milano, 2014.

CARDIA M., *Le origini dello Statuto speciale per la Sardegna: i testi, i documenti, i dibattiti*, Volume 2, EDES, 1995.

CARINCI A., *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto degli aiuti di Stato*, in *Rassegna tributaria*, 5/2006.

CARINCI A., *Autonomia tributaria e vincoli comunitari*, Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, I venerdì di Diritto e Pratica Tributaria, Atti del convegno, Taormina, 27-28 aprile 2012, CARINCI A., *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, 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*, Giuffrè, 2009.

CARINCI A., *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, *Rassegna Tributaria*, 2/2005.

CARINCI, A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna tributaria*, 4/2004.

CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Giuffrè, Milano, 2012.

CARRARINI F. – A. IORIO, *Unione europea: compatibilità delle agevolazioni fiscali statali con il mercato unico*, in *Il Fisco*, 1999.

CARRERA D., *Pubblica amministrazione e nonprofit: la cultura della responsabilità sociale, lo sviluppo locale, le zone franche di sviluppo. L'esperienza di Autopromozione Sociale*, relazione al Convegno Irsem "Reti di responsabilità", BARI, 29 giugno 2007.

CASTALDI L., *Enti non profit*, 2009.

CERIONI F., *Ordinamento doganale e commercio internazionale*, in M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Milano Fiori Assago, Ipsoa, 2014.

CHANG WOON NAM, DOINA MARIA RADULESCU, *Do Corporate Tax Concessions Really Matter for the Success of Free Economic Zones?*, *Economics of Planning*, 37/2004.

CHIGNIER – RIBOULON F., *Les zones franches urbaines*, in *Bollettino della società geografica italiana*, 2000.

CIAVARINI AZZI G., *L'Union europeenne et l'outremer*, *Hermes*, 32/33/2002, p. 559 e ss.

COCCIA M., *Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di Giustizia: aiuti di Stato o aiuti di status?*, in *Riv. Dir. Int.*, 1992.

CONFINDUSTRIA AREA MEZZOGIORNO, *Le Zone Franche Urbane e la promozione degli investimenti nelle aree in ritardo: il caso TARANTO*, Roma, ottobre 2008.

Consiglio nazionale degli spedizionieri doganali: Centro studi e servizi, *Manuale pratico di tecnica doganale*, Torino, Giappichelli, 2007, p. 109;

COPPOLA P. E AA.VV., *La competitività fiscale: ipotesi e prospettive per una fiscalità compensativa*, in Quaderni Centro Studi, Unione Industriale di Napoli, n. 3, 2006.

COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Cedam, 2012

COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012

COPPOLA P., *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra stati*, in Rassegna tributaria, VI, 2007.

COPPOLA P., *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, Rassegna tributaria, 6/2007

COPPOLA P., *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*, in Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Jovene editore, Napoli, 2009

COPPOLA P., *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*, in Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Jovene editore, Napoli, 2009.

COPPOLA P., *Un esempio emblematico di snaturamento di un regime di fiscalità di vantaggio: l'uso distorto della tax expenditure per il rilancio della competitività delle città*, Rassegna tributaria, 3/2014

CORASANITI G., *Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso dell'imposta sulle assicurazioni*, in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

CORBINO M.L., *Porti e Punti Franchi*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, sez. commerciale, vol. XI, Torino, UTET, 1995.

CORRADO OLIVA C., *Il regionalismo fiscale dei cantoni nei rapporti con la confederazione elvetica*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

D'AGOSTINO D., *Aiuti di Stato: ultime pronunce della Commissione Europea*, in *Il Fisco*, 2006.

D'ALFONZO G., *Sistemi fiscali dei nuovi Stati membri U.E.*, in *Il Fisco*, 2004.

D'AMICO M., *La disciplina delle zone franche. Parte prima: la normativa comunitaria in Diritto Comunitario e degli scambi internazionali*, a. MMXI, n. 3.

Dagnino A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008.

DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Cedam, Padova, 2008

DALLA COSTA G.F. – NARDO S. – MENNINI M., *Le zone franche nella globalizzazione: definizione, tipologie, percorsi di sviluppo*, Padova, 2006.

DANI M., *Razionalizzazione e riqualificazione strategica degli aiuti di Stato alle imprese: indirizzi emergenti da alcuni recenti regolamenti della commissione in materia di "aiuti di Stato orizzontali"*, in *Dir. Pubbl. comp. Eur.*, 2001.

DANIEL J., JOS E., *Les regions ultraperipheriques face à l'Union europeenne: les difficultes de l'harmonisation dans la difference*, *Annuaire des collectivites locales*, 15, 1995.

DE ANTONELLIS MARTINI L., *Portofranco e comunità etnico-religiose nella Trieste settecentesca*, Milano, A. Giuffrè, 2000.

DE BELLIS G., *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana, relazione presentata al convegno di studi "aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali"*, in *Rass. Trib.*, 2003.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Il federalismo fiscale negli Stati Uniti d'America*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

DE CICCO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, Torino, 2003.

DE FALCO O.E., *Il tributo regionale sui rifiuti solidi in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea*, *Riv. dir. trib.*, 4/2011.

DE MITA DE, *Politica e diritto dei tributi in Italia, dalla riforma del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, XII;

DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2006.

DEL FEDERICO L., *Costituzione di una zona franca fiscale e doganale come logica di sviluppo del territorio*, *Fiscalità internazionale*, 3/2006.

DEL FEDERICO L., *Grandi attese per le zone franche urbane*, in *Corriere tributario*, 13/2009, p. 1043 e ss.

DEL FEDERICO L., *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corresponsività*, *Rassegna tributaria*, 6/

DEL FEDERICO L., *Le zone franche nella Repubblica dell'Uruguay*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2, 2006.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

DEL SOUSA DA CAMARA F., *Madeira Free Zone legislation amended*, Eur. Tax., 1994, p. 34 e ss.;

DELLA CANANEA G., *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in Riv. It. Dir. Pubbl. com., 1993.

DETOTTO C., OTRANTO E., *Does Crime Affect Economic Growth?*, Kyklos, 63/2010.

DI MAJO A., *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti economici*, in *Le agevolazioni fiscali*, a cura di M. LECCISOTTI, Bari, 1995.

Di Majò A., *Le agevolazioni fiscali alle imprese: aspetti economici*, in *Le agevolazioni fiscali*, a cura di M. Leccisotti, Cacucci, Bari, 1995.

DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rass. trib., 1/2006.

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Trattato di diritto tributario, a cura di F. AMATUCCI, Padova, 1994.

DI PIETRO A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, Rass. trib., 1/2012.

DI PIETRO A., *L'incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario. Cinquant'anni di dialettica tra imposizione nazionale e mercato europeo*, in L.S. ROSSI e G. DI FEDERICO, *L'incidenza dell'Unione europea sullo studio delle discipline giuridiche*, Napoli, 2008.

DIAMOND W.H. & DIAMOND D.B., *Tax-Free Trade Zones of the World*, New Providence, Unz & Co. (Edizione rivista dal testo 1977), 1999.

DORIGO S., *L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti tra ordinamento comunitario e nazionale*, in Rass. Trib., 2003.

DRAGO F., *Federalismo fiscale e clausola della condizione più favorevole di autonomia. Può l'art. 119 Cost. essere esteso alle Regioni speciali?*, in AA. VV., *Il federalismo fiscale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento per l'informazione e l'editoria – Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato – Libreria dello Stato, 2005.

DUHAMLE E., *Les zones franches urbaines, Les éditions des Journaux Officiels*, 2014

DUHAMLE E., *Les zones franches urbaines, Les éditions des Journaux Officiels*, 2014

EHLERMANN C.D., *Politique actuelle de la Commission en matière de concurrence*, in *Revue du Marché commun et de la Union Européenne*, n. 371, septembre-octobre 1993.

El proceso de apertura de la economía China a la inversion extranjera, *Revista de Economía Mundial*, 30/2012.

FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2014, p. 585 e ss.;

FALSITTA G., *Commento all'art. 3, Cenni storici*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo I. Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011.

FALSITTA G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, *Riv. dir. trib.*, 4/2011,

FANTOZZI A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati, relazione al convegno di studio su "le ragioni" del diritto tributario in Europa – giornate di studio per Furio Borsello*, Bologna, 2003.

- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2004
- FANTOZZI A., *L'Europa ipoteca il federalismo fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 settembre 2006.
- FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia ed alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003.
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, *Rivista di diritto tributario*, 1/2005
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005.
- FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, *Commentario della Costituzione*, G. BRANCA, A. PIZZORUSSO, Vol. II, Bologna, 1978.
- FERNANDEZ F. M., *Iles et regions ultraperipheriques d'Europe*, Edition de l'Aube, 1999.
- FERRI V., *L'imposta di scopo a favore dei comuni secondo la finanziaria 2007: un'analisi economica*, in *La finanza locale*, VIIVIII, 2007.
- FICARI V., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale e disegno di delega*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, 3/2009.
- FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale, e della Sardegna in particolare*, in *Rassegna tributaria*, 5/2001.
- FICARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Cedam, 2004.
- FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, *Rassegna tributaria*, 1/2013
- FICHERA F., *Federalismo fiscale e Unione europea*, in *Rass. trib.*, 6/2010.

FICHERA F., *Gli aiuti di Stato e controlli comunitari*, in Foro Italiano, IV, 1992.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992

FINARDI S. – MORONI E., *Zone e Porti Franchi nell'economia-mondo*, Milano, 2001.

FONTANA C., *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in Riv. Dir. Trib., I, 2005.

FOX T., *L'esperienza del federalismo fiscale nell'ordinamento tedesco*, in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

FRANSONI G., *Gi aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in Riv. Dir. Trib., 2006.

FRANSONI G., *I dazi doganali*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2004, p. 1075. M. D'AMICO, *La disciplina delle Zone Franche. Parte prima: la normativa comunitaria*, Diritto comunitario e degli scambi internazionali, 3/2011.

FRANSONI G., *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, Rivista di diritto tributario, 1/2011.

FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, Pacini, 2007.

FRANSONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, Rass. trib., 2010.

FRANSONI G., *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in Diritto tributario, a cura di A. FANTOZZI, Utet, Torino, 2012.

FREGNI M. C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, Milano, 2006.

FURCINITI G.– E. PALLARIA, *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale: principali problematiche applicative dell'azione di recupero*, in *Il Fisco*, 2005.

GABAROTTO M., *Commento all'art. 119 Cost.*, Commentario breve alla leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011.

GAFFURI G., *Diritto tributario*, Cedam, Padova, 2012.

GALLEANI D'AGLIANO N., *Depositi doganali e zone franche, L'IVA - Attualità, pratica e approfondimento*, n. 8/2001.

GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2014.

GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2012.

GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003.

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, *Rass. trib.*, 2/2006.

GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, *Rassegna tributaria*, 2/2010.

GARCIA VALERA A. , J. C. AROBES AGUILAR-GALINDO, P. A. FLORES VILLAREJO, *Areas exentas. Beneficios fiscales y comerciales*, Taric, 2013.

GERBINO M., *Organizzazione mondiale del commercio*, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg., vol. II, Milano, Giuffrè, 1998.

GERMIDIS D. – VIMERCATI G., *Le zone franche industriali nei paesi emergenti : il sud est asiatico*, Milano, F. Angeli, 1985.

GIACCHERO G., *La nascita e gli esordi del Porto Franco genovese*, in *La storia dei Genovesi*, vol. IV, Genova.

GIACCHERO G., *Origini e sviluppo del Porto Franco genovese*, Genova, SAGE.

Giannini A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956;

GIARDINA E., *Il principio della perequazione finanziaria nella Costituzione italiana*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

GIOVANARDI A., *commento all'art. 117 Cost.*, Commentario breve alla leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G. FALSITTA, Cedam, Padova, 2011, p. 394.

GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. Trib.*, 2008.

GOMBAC B., *Les zones franches en Europe*, Bruxelles, Bruylant, 1991.

GÒMEZ-OJERO Y MARTINEZ LUIS, *Canarie, un arcipelago di vantaggi fiscali*, *Commercio internazionale* N. 2/2002

GRECO G., *Depositi doganali: zone franche e depositi franchi*, Genova, 2002.

GREGGI M., *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rass. trib.*, 5/2008.

GRIPPA SALVETTI M. A., *Riserve di legge e delegificazione nell'Ordinamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1998.

GUANG-WEN MENG, *Evolutionary model of free economic zones*, Chinese Geographical Science, 15/2005.

HINNEKENS, *La nouvelle législation irlandaise en matière de sociétés d'investissement*, Fiscologue International, 1989.

HOYLE B.S., *Cityport industrialization and regional development: special analysis and planning strategies*, Oxford, New York, Pergamon Press, 1981.

IANNONE F., *Le zone franche per il libero scambio*, in *Italiamondo*, Logistica&Intermodalità, 2006.

ICFTU, CONFEDERAZIONE INTERNAZIONALE DEI SINDACATI LIBERI, *La dimensione sociale della mondializzazione – documento presentato alla prima riunione della Commissione mondiale dell'OIL –*, Ginevra 25/26 marzo 2002.

ICFTU, JEAN-PAUL MARTHOZ with MARCELLA SZYMANSKI, *Trade Union Campaign for a social Clause*, April 1996.

IEMMA R., *Fondi per le zone franche urbane, il dettaglio*, in *blog roccioiemma*, 6 marzo 2009.

IEMMA R., *La Delibera Cipe sulle Zone Franche Urbane. Presentazione in sintesi e brevi note a commento*, in *Filodiritto*, 31 maggio 2008.

IEMMA R., *Le Zone Franche Urbane nel Disegno di Legge Finanziaria 2008. Commento alle modifiche, spunti di riflessione giuridica e considerazioni generali*, in *Filodiritto*, 4 ottobre 2007.

ILO, *Export processing zones: Addressing the social and labour issues: Research: The Bureau for Multinational Enterprise Activities*, 1998.

INGRAO G., *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce el Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2010

INGROSSO M. – NOCERINO O. – SACCHETTO O. – ROCCATAGLIATA F., *Le zone franche*, in Camera di commercio industria, artigianato e agricoltura di Napoli, Napoli, 1998.

INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Giffrè, Milano, 1984.

INGROSSO M., *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Napoli, 2009.

INGROSSO M., *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Napoli, Jovene, 2009,

INGROSSO M., *Parafiscalità e teoria giuridica dell'imposta*, in *Rass. Fin. Pubbl.*, I, 1956.

IRTI N., *L'età della decodificazione*, Milano, 1979;

ISAACS A., *International Trade. Tariff and Commercial Policies*, Chicago, Ill., Richard D. Irwin, 1948.

JEZZI P. L., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, *Rassegna Tributaria*, 3 / 2003

JEZZI P. L., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, *Rassegna Tributaria*, 3 / 2003

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria e esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

LA ROSA S., *Esenzioni (diritto tributario)*, *Enciclopedia del diritto*, XV Milano, 1966.

LA ROSA S., Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

La Rosa S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994

LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali?*, in *Rivista di diritto tributario*, 1/1991

LA SCALA A. E., *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, *Rass. trib.*, 2/2010, p. 449 e ss.

LA SCALA A. E., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, *Rassegna Tributaria*, 5/2005

LA SCALA A. E., *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, *Innovazione e diritto*, 6/2011.

LA SCALA A.E., Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio, nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2005.

LA SCALA A.E., L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

LA SCALA A.E., *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, *Dir. e prat. trib.*, 2/2009.

LALEURE-LUGREZI J., *Les regimes fiscaux des regions insulaires d'Europe latine*, LGDJ, 2014.

LAROMA JEZZI P., Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali, in Riv. It. Pubbl. com., 2004.

LASARTE ALVAREZ J., La financiación de las Comunidades Autónomas: la experiencia de España, in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

LENOCI C., L'Editoriale, ILO Roma Newsletter - L'Ufficio di Roma, febbraio 2004.

LO NIGRO A., *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, Ipsoa, Milano, 2013.

LOMAX A.L., The Foreign Trade Zone, Eugene, School of Business Administration, University of Oregon, 1947.

LOVETERE G. F., SGROI A., *Ingresso della Croazia nell'UE: il regime doganale cede il posto a quello comunitario*, Il fisco, 31 / 2013.

MACELWEE R.S., Port Development, 1926.

MARCHESE S., Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona, Diritto e pratica tributaria, 2/2012

MARCHETTI G., Tavola rotonda: strumenti promozionali, legislativi, fiscali, valutari, politiche finanziarie per gli investimenti nelle Zone Franche Industriali, Milano, 1985.

MARONGIU G., La fiscalità "siciliana" nel restaurato regno borbonico (1816-1861), in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

MAROTTA A., *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Napoli, Jovene, 2009

MASCIA M., *La zona franca di Cagliari*, in *Studi Sardi*, vol. XXV, 1980.

MAYNERIS F., PY L., *The efficiency of enterprise zone programs. Some conflicting results?*, *Région et Développement*, 20/2013.

MELIS G., A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, Diritto e Pratica tributaria*, 2/2013,

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. 2006, Milano.

MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2009.

MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, Diritto e Pratica tributaria*, 2/2013

MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, *Rassegna tributaria*, 6/2010.

MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Opere minori di diritto tributario. II. Teoria generale e sistema impositivo*, Milano, 1982

MICHELI G.A., *L'onere della prova*, Padova, 1966; R. SACCO, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, *Riv. dir. civ.* 1/1957, p. 399 e ss.;

MILNER C., *Export Promotion Strategies: theory and evidence from developing countries*, New York Un. Press, 1990.

MINOLETTI B., *I Porti Franchi*, Torino, Einaudi, 1939.

MINOLETTI B., *Le zone franche nei porti francesi: contributo allo studio dei porti franchi*, Pavia, 1938.

MODERNE F., *Les regions autonomes dans la jurisprudence constitutionnelle du Portugal*, in P. BON, *La justice constitutionnelle du Portugal*, Economica, collection Droit Public positif, 1989.

MONDINI A., *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione? Riv. dir. fin.*, 3/2007

MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. TASSANI, Aracne, Roma, 2009,

MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, D. disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993, p. 10 e ss.;

NAOHIRO YASHIRO, *Japan's New Special Zones for Regulatory Reform*, *International Tax and Public Finance*, 12/2005, p. 561 e ss.

NUZZO E., *Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE*, *Rassegna Tributaria*, 5/1998.

OGIER BERNAUD V., *L'évolution décisive de la jurisprudence constitutionnelle relative à l'exercice du droit d'amendement en cours de navette parlementaire*, *R.F.D.C.*, 2006, p. 585 e ss. CH. GESLOT, *Égalité devant la loi sociale et discriminations positives*, *A.J.D.A.*, 2006

ONIDA V., *Le costituzioni. Principi fondamentali della Costituzione italiana*, in AMATO G. BARBERA A. (a cura di), *Manuale di diritto pubblico*, Il Mulino, 1997.

ORSINI L., *Le regime fiscal de la Corse*, Revue francaise de Finances publiques, 33/1991.

PACE A., *Diritti di libertà e diritti sociali nel pensiero di Piero Calamandrei*, in P. BARLE (a cura di), Piero Calamandrei. Ventidue saggi per un grande maestro, Milano, Giuffrè, 1990, p. 369 e ss.

PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Giappichelli, Torino, 2012,

PALACCHINO T., *Depositi e zone franche*, in CERIONI, FORTE, PALACCHINO, *Il diritto tributario comunitario*, , Milano, 2004, p. 315 e ss.;

PALERMO F., *Federalismo fiscale e Regioni a statuto speciale. Vecchi nodi vengono al pettine*, in Istituzioni del federalismo, n. 1/2012.

PANTEGHINI P.M., *Aspetti economici della fiscalità regionale*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

PENDOLA A., *Le zone franche 'aperte': i Regolamenti CE 2700/00 e 993/01*, in *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*,VII-VIII-X, 2001.

PEPE F., *Le agevolazioni fiscali "regionali" in materia ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2012.

PERLINGIERI P., *Commento all'art. 41*, in *Commento alla Costituzione Italiana*, ESI, Napoli, 1997

PERLINGIERI P., *Commento all'art. 41*, in *Commento alla Costituzione Italiana*, ESI, Napoli, 1997.

PERLINGIERI P., *Incidenza della programmazione sulle situazioni soggettive del privato*, *Il diritto dell'economia*, 1970 p. 3.

PICIOCCHI P., Gli effetti delle decisioni della Commissione europea, in Dir. Prat. Trib. Int., 2003.

PICONE P., LIGUSTRO A., *Diritto dell'organizzazione mondiale del commercio*, Padova, Cedam, 2002;

PISCITELLI L., Punti franchi (XXXVII, 1988), Enciclopedia del diritto, Giuffrè Editore.

POLLOCK E.E., Free ports, Free Trade Zones, Export Processing Zones and Economic Development, in Hoyle B. S., 1981.

POMFRET R., *Kazakhstan's 2030 Strategy: Goals, Instruments and Performance*, Paper presentato nella American Economic Association annual conference, Philadelphia, 2014.

PORTALE R., *Iva estero e dogane*, Milano, Giuffrè, 2014.

PORTATADINO C., Novità nella politica di aiuto allo sviluppo e della cooperazione industriale, in G. Vimercati, 1986.

QUATTROCCHI A., L'autonomia tributaria siciliana nel quadro delle esperienze degli altri statuti speciali regionali, in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

RAIMONDI L., Osservazioni in merito ai rapporti tra procedimento di controllo degli aiuti di Stato e procedura di infrazione, in Dir. Un. Europea, 2002.

RATHELOT R. e SILLARD P., *Zones Franches Urbaines: quels effets sur l'emploi salarié et les créations d'établissements?*, in Économie et Statistique, 415-416/2008.

REMONDELLI, *Le fonti comunitarie: la soft law, raccomandazioni e pareri*, in Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, a cura di M. INGROSSO, G. TESAURO, Jovene, Napoli, 2009

ROCCATAGLIATA F., *L'Unione Europea e l'autonomia fiscale delle collettività territoriali*, in Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.

ROCCATAGLIATA F., *La zona franca: problematiche di ordine fiscale*, *Rassegna di fiscalità internazionale*, 5/1999.

ROSEMBUJ, *Fiscal opportunities in the Canary islands*, Intertax, 1996, p. 369 e ss.;

ROSSI-MACCANICO P., *Aiuti di Stato: divieti a maglie larghe specialmente in materia fiscale*, *Fiscalita' internazionale* N. 3/2010.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, *Rass. trib.*, *Ibis/2003*

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in "*Rass. trib.*", *Ibis/2003*.

S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994.

S. LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali?*, *Rivista di diritto tributario*, 1/1991

S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, *Diritto e pratica tributaria*, 2/2012.

S. MUSOLINO, *Federalismo fiscale a due velocità: è ancora ammissibile un trattamento differenziato per le Regioni a Statuto Speciale?*, *Il Corriere Giuridico*, 12/2012.

- S. SURREY, *Pathways to Tax Reform. The concept of Tax Expenditures*, Cambridge, 1973.
- SACRESTANO, *Dalle Start-up alle PMI innovative*, Corriere tributario, 9/2015.
- SALEMA D'OLIVEIRA MARTINS M., *Il regionalismo portoghese, I cantieri del federalismo in Europa*, Roma, Camera dei deputati, 2007.
- SALERNO G., *Commento all'art. 41 Cost.*, in *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di V. CRISAFULLI e L. PALADIN, Cedam, Padova, 1990
- SALVINI L., *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, Rassegna tributaria, 3/2012.
- SALVINI S., *Il ruolo dell'IMU nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria, 2012.
- SAMUELSON P. A., W. D. NORDHAUS, *Economia*, McGraw-Hill, Milano, 2002
- SAMUELSON, W. D. NORDHAUS P. A., *Economia*, McGraw-Hill, Milano, 2002.
- SANTORELLI M. – CAMICIOLO G. – LORENZETTI M. – MAURO G., *Zone franche urbane*, Finanziaria 2008, commenti delle novità fiscali, in *Approfondimenti dottrinali Fisconline*, 2008.
- SAVONA P., *Per un'altra Sardegna*, Angeli, 1984.
- SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Rivista di diritto tributario*, 3/2009.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, 2007.

SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, 2007,.

SCUFFI M., *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, Rassegna tributaria, 3/2011, p. 627 e ss.

SECCHI C., *I rapporti economici tra Italia ed America Latina: nuove forme di presenza produttiva*, Milano, 1986.

SECCHI C., *Le zone franche industriali come fattore di sviluppo*, Milano, 1985.

SERRANÒ M.V., *Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03*, in *Il fisco*, n. 39, 2006.

SERRANÒ M.V., *La zona franca d'impresa nella legge Finanziaria per il 2007*, in *Il fisco*, n. 46 2006.

STEFANI, *La giustificazione razionale delle esenzioni fiscali*, Riv. Giur. Fin., 1956, p. 444.

STEVANATO, I. PIRELLI, S. SERASIN, *Se l'agevolazione fiscale è un illegittimo aiuto di Stato si recupera anche quella inferiore alla soglia de minimis?*, in *Dialoghi trib.*, 1/2012

STRADINI F., *Categoria di tributo e tributi propri nell'esperienza della giurisprudenza costituzionale* (Rassegna ragionata di giurisprudenza costituzionale). SVILUPPO E DI COESIONE – MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO (DPS - TERRA B., e P.J. WATTEL, *European tax law*, in *l'Aja*, 2005).

SYRPIS, *Reconciling Economic Freedoms and Social Rights – The Potential of Commission v. Germany (C-271/08)*, in *Industrial Law Journal*, 2011.

TERRASI A., *Aiuti di Stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2002.

THOMAN R.S., *Free ports and foreign-trade zones*, Cambridge (UK) Cornell Maritime Press, 1956.

TRIGGIANI E., *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989.

TROMBETTA M., *Considerazioni intorno al costituendo Punto Franco di Genova*, estratto da *Le compere di San Giorgio*, Anno III, n. 8-9, 1954.

TURCHI M., *Credito d'imposta*, Digesto, 1989

UCKMAR V., CORASANITI G., DE CAPITALI DI VIMERCATE P., CORRADO OLIVA C., *Diritto Tributario Internazionale: manuale*, Padova, Cedam, 2012.

UCKMAR V., *Introduzione al convegno di Fiscalità internazionale su "aiuti di stato, fiscalità di vantaggio e potestà tributaria nazionale"*, Napoli 4 maggio 2006, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2, 2006.

UDINA M., CONETTI G., *"Zone franche"*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma,

UNCTAD, *Export Processing Zones: Role of Foreign Direct Investment and developmental impact*, Ginevra, UNCTAD Secretariat Report, 28 Aprile 1993.

UNCTC, *The Challenge of free economic zones in Central and Eastern Europe: international perspectives*, New York, United Nation, 1991.

UNIDO, Promotion of Export – Oriented Industries, New York, Monograph, n. 19, 1969.

UNIDO, Working Papers on Structural Changes, n. 10, 1980.

VALDESALICI A., *Federalismo fiscale e autonomie speciali: il nuovo assetto finanziario del Trentino – Alto Adige/Sudtirolo*, in *federalismi.it*, n. 18/2010.

VALENTE P. – MAGENTA M. – ROLLE G., *Le trading europee*, in *Commercio Internazionale*, n. 14, 1998.

VALENTE P., ROCCATAGLIATA F., *Gli aiuti fiscali nell'Unione Europea*, *Corriere Tributario* N. 44/1998

VALENTE, TERRAZA, MAGENTA, *Canarie e Paesi Baschi: i territori della “reconquista” per gli investimenti esteri*, *Comm. Int.*, 1996.

VAUTRIN C., *Ministre déléguée à la Cohésion sociale et à la Parité*, “Présentation des périmètres des 14 nouvelles Zones Franches Urbaines, 28 novembre 2006.

VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006.

VEZZOSO G., *Il potere impositivo delle regioni, fra limiti costituzionali e vincoli comunitari*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, *Atti del convegno, Diritto e pratica tributaria*, 2012.

VEZZOSO, G., *La fiscalità di vantaggio nelle pronunce della Corte UE*, *Diritto e pratica tributaria*, II, 2009.

VIMERCATI G., *Le zone franche industriali nei Paesi emergenti: l'Africa e il Medio Oriente*, Milano, 1987.

VIMERCATI G., *Le zone franche nei paesi emergenti: il sud – est asiatico*, Milano, 1985.

VIMERCATI G., *Le zone franche nei paesi emergenti: l’America Latina*, Milano, 1986.

VITALIEN C., *Les regions ultraperipheriques entre assimilation et differenciation*, *Revue française d’Administration publique*, 101/2002, p. 115 e ss. ;

WINTER J., *Redefining the notion of State aid in article 87 of the EC Treaty*, in *C. m. l. rev.*, 2004.

XIANGMING CHEN, *The changing roles of free economic zones in development: a comparative analysis of capitalist and socialist cases in East Asia*, *Studies In Comparative International Development*, 29/1994.

ZATTI, *Tassazione ambientale e federalismo fiscale: potenzialità e sviluppi recenti con riferimento al caso italiano*, *Riv. dir. fin.* 3/2012.

ZHAOLIANG HU, *The appraisal of seven economic zones in China*, *Chinese Geographical Science*, 8/1998.

GIURISPRUDENZA

CGCE, SENTENZA 14/10/1987 C-248/84 IN MATERIA DI DIVIETO DI AIUTI DI STATO.

CGCE, SEZ. I, SENTENZA 9/9/2004 C-72/03.

CGCE, GRANDE SEZIONE, SENTENZA 6/9/2006 C-88/03.

CGCE, SEZ. II, SENTENZA 21/6/2007 C-173/05.

CGCE, GRANDE SEZIONE, SENTENZA 17/11/2008 C-169/08

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 16/12/1980 (DEPOSITATA IL 22/12/1980) N. 180

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 15/7/1983 (DEPOSITATA IL 25/7/1983) N. 237

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 6/5/1985 (DEPOSITATA IL 23/5/1985) N. 160

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 20/2/1990 (DEPOSITATA IL 26/2/1990) N. 85

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 23/5/1990 (DEPOSITATA IL 25/5/1990) N. 260.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 1/6/1998 (DEPOSITATA IL 19/6/1998) N. 213

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 20/4/1998 (DEPOSITATA IL 23/4/1998) N. 137

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 8/10/2001 (DEPOSITATA IL 24/10/2001) N. 341.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 7/6/2004 (DEPOSITATA IL 11/6/2004) N.166

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 24/10/2005 (DEPOSITATA IL 3/11/2005) N. 406

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 23/3/2006 (DEPOSITATA IL 28/3/2006) N. 129.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 7/2/2006 N. 75.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 13/02/2008 (DEPOSITATA IL 15/4/2008) N. 102.

CORTE COSTITUZIONALE, ORDINANZA 13/2/2008 (DEPOSITATA IL 15/4/2008) N. 103.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 21/5/2008 (DEPOSITATA IL 6/6/2008) N.190.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 12/4/2010 (DEPOSITATA IL 15/4/2010) N. 133.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 15/12/2010 N. 357.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 26/3/2010 N. 115

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 10/6/2010 N. 201

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 21/3/2012 N. 64.

CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA 12/1/2012 N. 2.

PRASSI

REGOLAMENTO 651/2014 COMMISSIONE EUROPEA 17/06/2014

AIDE D'ETAT N. 159/96 FRANCE – PACTE POUR LA VILLE –
BRUXELLES 23/04/1996

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE 39/E – 24/12/2013

CIRCOLARE N. 32024/2013 DEL 30 SETTEMBRE 2013 DEL
MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

AIUTO DI STATO N. 346/2009 – ITALIA – ZONE FRANCHE
URBANE- BRUXELLES 28/10/2009

MODALITA' FRUIZIONE AGEVOLAZIONI ZONE FRANCHE
URBANE – AGENZIA DELLE ENTRATE – COMUNICAZIONE N.
98764/2013

RISOLUZIONE 56/E, 14/08/2013, AGENZIA DELLE ENTRATE

* * *