

L'esperienza italiana delle zone franche e dei punti franchi tra sviluppo portuale, prospettiva regionale e nuova dimensione locale

1. Premessa storica e modelli evolutivi.

Lungi dal poter esser circoscritta all'epoca repubblicana, l'esperienza italiana in materia di zone e punti franchi presenta origini assai risalenti, che giungono sino al periodo medioevale.

Ne è testimonianza, nel 1197, la concessione del porto franco alla città di Messina da parte di Enrico VI di Svevia, re di Sicilia, desideroso di incrementare i traffici con l'oriente consentendo l'importazione e l'esportazione di merci senza il pagamento di dazi. Tale scelta, in allora, aveva determinato il malcontento di altre città dell'isola, in particolare Palermo, che durante il periodo spagnolo aveva caldeggiato l'annullamento di siffatto privilegio, riuscendovi, salvo il successivo ripristino ad opera dei borboni.

Dal 1547 diviene franco, sempre dal punto di vista doganale, anche il porto di Livorno, mentre nel 1608 si colloca la prima legge temporanea sul porto franco di Genova, istituito per favorire l'approdo di navi straniere, scoraggiate, sino ad allora, dagli elevati dazi sulle merci; i provvedimenti temporanei saranno stabilizzati fino alla trasformazione del porto franco genovese in magazzini generali nel 1872⁴²⁵. Dal 1696 diviene attivo il porto franco di Civitavecchia, dal 1732 quello di Ancona. Dal XVIII secolo, in alcuni di questi casi (Livorno, Ancona, Messina), la franchigia doganale è estesa all'intero territorio di tali città⁴²⁶.

Questi esempi sono paradigmi di plurime iniziative sorte nel corso dei secoli nel nostro Paese e il cui carattere eterogeneo è dipeso dal frammentato contesto politico-territoriale esistente sino all'unità d'Italia, contesto che ha incoraggiato anche dinamiche concorrenziali tra porti in ragione della maggiore o minore attrattività fiscale.

Di fronte ad un quadro così variegato, il legislatore successivo all'unificazione italiana considera prevalenti le ragioni di uniformità di trattamento dei rapporti doganali, il che determina l'abolizione delle dogane interne, l'estensione del libero scambio a tutto il Paese e la soppressione organica e definitiva delle preesistenti città e porti franchi⁴²⁷.

Si tratta, però, di una parentesi di breve durata. Essendo emersa nuovamente l'esigenza di favorire, attraverso questi strumenti, i traffici internazionali e lo sviluppo delle città, già sul finire del XIX secolo si afferma infatti una tendenza opposta, poiché sono introdotte norme non di carattere generale ma volte a favorire la ripresa in aree geografiche specifiche; è il caso, in particolare, delle disposizioni volte al "risorgimento economico" di Napoli mediante la creazione di una nuova cinta daziaria e di depositi franchi nel 1904⁴²⁸.

Ad una prima normazione complessiva della materia si giunge alla fine degli anni venti, allorché, con l. n. 2395 del 1927, si consente l'istituzione di zone e punti franchi di durata trentennale nei maggiori porti italiani⁴²⁹, tra i quali Trieste, ove dopo la fine della prima guerra mondiale era stato autorizzato il mantenimento dei due punti franchi esistenti (era compreso quello di Fiume)⁴³⁰.

La conferma di un porto franco a Trieste era stata avanzata anche da Einaudi, che pur considerando come obiettivo minimo la costituzione di un punto portuale, ne aveva paventato anche il possibile

allargamento a zona franca a tutto il territorio libero triestino oggetto di assegnazione all'Italia⁴³¹.

Dagli anni trenta in avanti si introducono agevolazioni per il commercio di transito⁴³² e si ammette il regime di deposito franco per gli stabilimenti industriali, assicurando una riduzione dei costi di produzione alle imprese che ne fruiscono.

Dopo il riconoscimento normativo di punti e depositi franchi contenuto nella legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424 (successivamente confermato nel Testo Unico del 1973), il progressivo interesse verso questi istituti approda negli statuti speciali della Valle d'Aosta e della Sardegna, nei quali assume una connotazione diversificata.

Invero, mentre nel primo caso la previsione è motivata dalla posizione di confine della Valle d'Aosta ed è l'intero territorio della regione ad essere considerato "zona franca" in quanto (teoricamente) escluso dalla linea doganale italiana, al contrario, nel caso della Sardegna, si fa riferimento a "punti franchi", espressione più acconcia alla sussistenza di numerosi porti e dunque più pertinente con la geografia regionale, peraltro gravata dall'insularità.

Nel caso della Valle d'Aosta, oltremodo, la previsione statutaria fa seguito ad agevolazioni di ordine economico e tributario previste con la legge n. 545 del 1945, che aveva già collocato la regione al di fuori della linea doganale, specificando tuttavia che il beneficio non comprendesse l'esenzione dalle imposte erariali di fabbricazione e di consumo, dai diritti sui generi di privativa e dall'imposta generale sull'entrata. Tali limitazioni non saranno confermate dallo statuto⁴³³.

In attesa dell'attuazione dell'art. 14 dello Statuto valdostano, la legge ha consentito l'immissione in consumo, nel territorio della Valle, di alcuni prodotti, entro limiti di contingente sufficienti al fabbisogno locale, giustificandosi in tal modo la misura.

Nel caso della Sardegna, la reale attuazione dei punti franchi è ancora *in itinere*, pur essendo stati adottati significativi provvedimenti a cavallo degli anni duemila.

Alle zone franche di confine va ascritta anche quella istituita in parte del territorio della provincia di Gorizia con l. 1 dicembre 1948, n. 1438, mentre Livigno e Campione d'Italia sono "aree di scambio speciale". Tali comuni sono considerati, per ragioni storiche⁴³⁴ e geografiche, quali "zone extra-doganali", cosicché gli scambi dall'Italia verso tali territori sono considerati, anche ai fini Iva, come effettuati nei confronti di un *Paese terzo*.

Al contrario, il diritto UE considera le zone franche del Codice doganale europeo come *parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio*, ma separate dal resto di esso. Esse dunque non costituiscono aree poste al di fuori dai confini doganali dell'Unione ma, ed espressamente, come zone per le quali si prevede l'applicazione di una disciplina che imprime alle merci una "destinazione" che non impone all'operatore il pagamento dei tributi doganali altrimenti applicabili.

Questo profilo è di primaria rilevanza, poiché contribuisce alla distinzione tra zone extra doganali e zone franche doganali⁴³⁵. Ed invero, le prime sono assimilate al territorio estero e dunque in relazione ad esse risulta irrilevante il tema dell'*esenzione*, sia pure temporanea, da obblighi di qualsiasi sorta di natura doganale e/o tributaria, poiché proprio per essere poste al di fuori della linea doganale rientrano piuttosto tra le fattispecie di *esclusione*. Ciò per l'appunto non accade per le zone franche descritte dal diritto UE, per le quali, al contrario, il requisito della territorialità risulta soddisfatto ma, nondimeno, per previsione di legge, si dispone l'esenzione dai tributi doganali fintanto che la merce si trovi all'interno di esse.

Sotto questo profilo, la regolamentazione europea, che oggi costituisce il riferimento unitario degli ordinamenti nazionali, rappresenta il punto di arrivo della necessaria armonizzazione attuata a partire

dalla direttiva 4 marzo 1969 n. 69/75, che ha qualificato l'istituto in base ad una finzione di extraterritorialità riferita non al territorio ma alle merci⁴³⁶.

Quanto sin qui considerato conferma che le principali dimensioni entro cui si collocano, nel nostro Paese, gli istituti oggetto di studio sono, storicamente, da un lato quella *portuale*, determinata dalla presenza di un numero significativo di porti e dalla centralità italiana nel Mediterraneo, e dall'altro quella di *prossimità al confine*. In entrambi i casi si rileva una continuità concettuale della nozione di zona franca, data dalla sua connotazione doganale, che si giova della stessa codificazione doganale europea, all'interno della quale, nonostante una diffusa considerazione di vetustà delle zone franche (quantomeno in ambito UE), il succedersi dei regolamenti ha confermato di volta in volta le disposizioni specificamente previste⁴³⁷.

Senonché, il cristallizzarsi della nozione doganale delle zone franche in ambito europeo, fenomeno direttamente conseguente alla competenza esclusiva esercitata dalla UE in materia, non ha impedito l'emersione di nuove declinazioni del concetto, che in concreto hanno non poco scalfito l'archetipo doganale nonostante quest'ultimo avesse ritrovato nuova linfa grazie all'introduzione di forme estensive dell'istituto, come le "zone franche non intercluse" regolate dalle disposizioni sul deposito doganale, su cui ci soffermeremo in prosieguo.

Queste nuove tendenze operano in una duplice direzione, di *contenuto* e di *ambito territoriale*.

Sotto il primo profilo, attinente ai contenuti tributari del regime delle zone franche, si è inteso riportare in auge le "zone franche d'eccezione" e le "zone franche d'impresa"⁴³⁸, prevedendo modelli volti a riservare un trattamento fiscale agevolato in favore delle nuove iniziative produttive (ed entro certi limiti, di quelle già esistenti), ai fini delle imposte sui redditi, di quelle sulla produzione e delle imposte patrimoniali (locali), giungendo anche a sgravi sui contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti.

Quanto all'ambito territoriale, i nuovi modelli hanno mostrato di potersi attingere a perimetri geografici fino a questo momento inesplorati, come la regione e i quartieri delle città.

Alla dimensione regionale sono invero riconducibili le disposizioni relative alla zona franca fiscale adottata con legge francese in relazione alla Corsica e che, come vedremo, ben si presterebbe ad essere riproposta per la regione Sardegna.

Alla dimensione locale, viceversa, vanno riferite le "zone franche urbane", istituite in Italia con la legge n. 296 del 2006 e derivate dall'esperienza francese⁴³⁹.

Sotto il profilo del contenuto delle agevolazioni, si prevede che nei limiti delle disponibilità di un fondo rinnovato di anno in anno, sia assicurata anzitutto un'esenzione totale quinquennale dalle imposte sui redditi. Il beneficio, seppure in misura limitata, è assicurato anche per i periodi d'imposta successivi, prevedendosi un'esenzione "a scalare" (limitata al sessanta per cento per il quinquennio ulteriore, al quaranta per cento per il successivo biennio, al venti per cento per un ultimo biennio). In tal modo l'impresa è sostenuta complessivamente per quattordici periodi d'imposta. L'esenzione spetta entro centomila euro di reddito annuo prodotto dall'attività svolta nella zona franca urbana. Sono previste agevolazioni anche ai fini di altre imposte⁴⁴⁰.

La Commissione si è già pronunciata favorevolmente il 28 ottobre 2009⁴⁴¹, esaminando la misura alla luce dell'art. 107, par. 3 TFUE, dunque come aiuto di Stato del quale occorre verificare la compatibilità. Tale disamina è d'interesse per la valutazione del perimetro territoriale rilevante ai fini della legittimità delle disposizioni.

Il primo livello di analisi svolto dalla Commissione riguarda la possibilità di ricomprendere detti aiuti nella lettera a) del terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE, che fa riferimento agli aiuti destinati a

favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si riscontri una grave forma di sottoccupazione. Sotto questo profilo, era stata la stessa legge a disporre che le agevolazioni concedibili alle imprese operanti nelle zone franche urbane dovessero essere conformi agli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, con specifico riguardo alle indicazioni riferite al sostegno di piccole imprese in via di costituzione.

Tuttavia, come osservato dalla Commissione, gli aiuti “regionali” mirano a favorire lo sviluppo economico di zone svantaggiate, mentre il regime delle ZFU intende contrastare l’esclusione sociale nei quartieri urbani, con particolare riferimento a quelli caratterizzati da gravi forme di sottoccupazione.

Da questo punto di vista il regime in esame si distingue dagli aiuti regionali per un triplice ordine di fattori: *i)* per gli aiuti di Stato a finalità regionale sono utilizzate scale territoriali sempre superiori a quelle delle ZFU, che invece riguardano i “microterritori”; *ii)* differiscono natura e forma degli aiuti: quelli regionali considerano essenzialmente gli investimenti, mentre le ZFU si basano su esenzioni fiscali ed esoneri contributivi; *iii)* di regola gli aiuti regionali sono destinati alle grandi e alle medie imprese, mentre il regime delle zone franche urbane riguarda le piccole e le micro imprese.

Su questa base, la Commissione ha ritenuto dunque di escludere, come peraltro già affermato relativamente alle zone franche urbane francesi, che le misure notificate coincidessero esattamente con gli orientamenti sugli aiuti di Stato a finalità regionale, benché possa verificarsi una sovrapposizione parziale.

Il contenuto delle disposizioni e le nuove perimetrazioni pongono la necessità di un coordinamento di tali nuovi istituti non solo con la potestà impositiva erariale, ma anche con quella riservata agli enti nei cui territori possono o potrebbero essere istituite tali zone, dunque le regioni e i comuni (questi ultimi in relazione ai quartieri interessati).

Rimane fermo che queste nuove varianti, proprio per la dimensione in cui si collocano, assolvono principalmente ad una funzione di “riequilibrio interno”, poiché intendono favorire lo sviluppo di aree caratterizzate da sottoccupazione e ritardi strutturali, riallineandole rispetto al più ampio contesto entro cui si collocano, ma che rimane quello comunale (per le zone franche urbane, che pure sono state attivate in rilevante numero⁴⁴²), e nazionale (nel caso di zone “regionali”).

Si ritiene, tuttavia, che lo strumento delle zone franche debba oggi essere valorizzato in una prospettiva più ampia, quella europea, coerente sia con la competenza esclusiva dell’UE in materia di dogane, sia alla luce delle prerogative della Commissione sul divieto di aiuti di Stato.

Da questo punto di vista, la creazione e il mantenimento di un mercato interno concorrenziale rischiano oggi di essere vanificati dalla concorrenza di prodotti provenienti da mercati nei quali sia l’adozione di strumenti fiscali sostitutivi degli aiuti alle esportazioni, sia il riconoscimento di sovvenzioni dirette alle imprese che ivi localizzano la loro attività, sia l’inadeguato livello di tutela dei lavoratori, consentono una significativa riduzione di costi della produzione, favorendo la diffusione di merci divenute, nel corso degli anni, prodotti competitivi perché rispondenti agli standard europei. E non si tratta di merci che giungono da lontano, poiché zone franche sono presenti ai confini dell’Europa, come in Serbia, o comunque sono zone di prossimità significativamente collegate all’UE (come nel caso di Tangeri, in Marocco).

A fronte di una certa sopravvenuta inadeguatezza degli sforzi della WTO, questo nuovo contesto dovrebbe determinare i Paesi dell’Unione Europea ad una riflessione comune, valutando l’opportunità di introdurre regimi “coordinati”, sotto il profilo doganale e della fiscalità diretta, per favorire la ripresa in alcune aree, presenti in tutti gli Stati membri, che necessitano di politiche di sviluppo. Né la sussidiarietà può risultare uno strumento adeguato, sia per la competenza esclusiva

dell'UE in materia doganale e sul controllo degli aiuti statali, sia perché si genererebbe una concorrenza fiscale che come è ben noto l'UE intende contrastare.

Va comunque segnalato che nel 2012 la Germania, particolarmente interessata per il porto di Amburgo, ha sollevato il tema delle zone franche in sede Ecofin, sia per posticipare il termine di scadenza delle zone tuttora operative, sia per valutare l'opportunità, vista la crisi globale, di accompagnare le previsioni doganali proprio con disposizioni sulle imposte dirette, da applicarsi alle imprese che ivi decidano di localizzarsi.

Non è chiaro quali possano essere gli esiti di quello che, al momento, è solo un dibattito non ancora tradottosi in istanze formali nelle sedi istituzionali, ma è indubbio che esso meriterebbe di essere ripreso in vista di un quanto più auspicabile approccio condiviso in sede UE.

2. Da Napoli a Nola: città, porto e interporto.

2.1 Dalla “zona da dichiararsi aperta” alla “zona franca urbana”.

Il primo significativo riferimento normativo cui ancorare la volontà legislativa di istituire a Napoli una zona franca è dato dalla l. 8 luglio 1904, n. 351⁴⁴³, che rappresenta il frutto di un approccio complessivo ed organico sotto il profilo tributario⁴⁴⁴.

Oltre ad abolire molti dazi sia governativi che comunali, la legge dispone la creazione di una “zona da dichiararsi aperta”, destinata alla costruzione di stabilimenti industriali e di abitazioni popolari, entro la quale applicare specifiche disposizioni dal punto di vista doganale.

Il governo avrebbe invero potuto concedere che gli stabilimenti in questione fossero retti a regime di deposito franco, nel qual caso sarebbero stati considerati fuori dalla linea doganale, rendendosi applicabili le norme della legge n. 3261 del 1876.

Secondo un primo orientamento dottrinale⁴⁴⁵, la legge si rivelava ambigua nell'equiparare gli stabilimenti retti dal regime di deposito franco ai depositi franchi veri e propri, che in linea di principio avrebbero dovuto essere considerati istituti diversi. Vigendo tale assimilazione normativa, però, all'interno degli stabilimenti industriali in questione, le merci estere, prima di essere assoggettate a diritti doganali, avrebbero potuto essere manipolate, oltre che custodite. Al contrario, esse non avrebbero potuto essere trasformate, perché la trasformazione sarebbe stata possibile solo nelle zone franche e nei punti franchi. Secondo una diversa ricostruzione⁴⁴⁶, il “*regime di deposito franco destinato agli stabilimenti industriali*” della l. n. 351 del 1904 e il “*deposito franco*” propriamente detto sarebbero rimasti istituti distinti in relazione alla funzione da essi svolta. Ed invero, mentre nel primo caso l'obiettivo sarebbe stato quello di assicurare una riduzione dei costi di produzione in favore delle imprese operanti in contesti economicamente depressi, favorendo la possibilità di utilizzare nel processo produttivo materie prime altrimenti soggette a dazio, al contrario, il deposito franco in quanto tale avrebbe agevolato le operazioni con l'estero, ed in particolare il commercio di transito, consentendo il deposito e le manipolazioni dirette essenzialmente alla corretta conservazione e alla valorizzazione commerciale di merci importate dall'estero.

A parte l'estensione del regime di deposito franco agli stabilimenti collocati nella “zona da dichiararsi aperta”, di primario interesse si rivelano però, nell'ambito della legge n. 351/1904, le disposizioni riguardanti la tassazione reddituale sia degli opifici di nuova localizzazione che di quelli già esistenti. In tal caso, infatti, la legge prevedeva specifiche disposizioni agevolative relative

non solo alle imprese collocate nella “zona da dichiararsi aperta”, ma, più in generale, nell’intero territorio del comune di Napoli.

In particolare, agli “opifici nuovi e tecnicamente organizzati” che si fossero “impiantati” entro dieci anni, sarebbe stata concessa, per i dieci anni successivi all’avvio della loro attività, l’esonazione dei redditi industriali da imposta di ricchezza mobile, oltre all’esonazione, per il medesimo periodo, da imposte su fabbricati e terreni. Per gli opifici esistenti che subissero ampliamenti o trasformazioni, non sarebbe stato possibile rivedere gli accertamenti stabiliti ai fini delle medesime imposte.

Senonché, come si rileva in un commento degli anni trenta⁴⁴⁷, le provvidenze accordate dalla legge speciale non avevano soddisfatto le aspettative, poiché erano stati sottovalutati i benefici che alle imprese in questione avrebbero potuto essere offerti dalla contiguità del porto, al quale la zona non risultava collegata.

Per questo motivo, era stata salutata con favore la possibilità data dalla legge n. 2395 del 1927 di istituire punti franchi nei maggiori porti italiani, nel convincimento che il regime di franchigia avrebbe non poco favorito quell’incremento dei traffici che nemmeno il pur istituito deposito franco era stato in grado di assicurare.

Con l’istituzione del punto franco nel porto di Napoli (l. 11 febbraio 1952, n. 75) si muta prospettiva rispetto al passato: la legge speciale del 1904 aveva inteso favorire, infatti, la localizzazione di nuovi stabilimenti industriali, mentre il punto franco avrebbe promosso il commercio di transito e solo in via sussidiaria l’insediamento di imprese che svolgessero attività di manipolazione e trasformazione⁴⁴⁸. Tale conclusione è certamente condivisibile in ragione dell’assenza, all’interno della legge n. 75 del 1952, di specifiche agevolazioni sulle imposte dirette, fermo restando che l’art. 2 consentisse di compiere, nell’area designata come punto franco, attività di manipolazione e trasformazione di carattere industriale in completa libertà da ogni vincolo doganale, nonché tutte le operazioni inerenti allo sbarco, l’imbarco, il trasbordo, il deposito e la contrattazione di materiali e di merci.

All’inizio degli anni novanta, con la legge 12 luglio 1991, n. 202, è istituita la zona franca di Napoli, che rimane pur sempre un’area portuale alla quale si applicano le disposizioni degli anni cinquanta, espressamente richiamate; anche questo progetto è tuttavia rimasto lettera morta⁴⁴⁹.

Una concreta svolta nell’incentivo alla localizzazione di nuove imprese nel territorio si registra, viceversa, con l’adozione delle disposizioni sulle zone franche urbane di cui alla l. n. 296 del 2006, il cui art. 1, comma 340, nella sua formulazione originaria, indicava che questo strumento avrebbe riguardo aree e quartieri delle città del mezzogiorno “*con particolare riguardo al centro storico di Napoli*”. Nella l. n. 244 del 2007, al fine di escludere obiezioni di selettività geografica da parte della Commissione Europea chiamata a confermare la legittimità di queste misure, è stato eliso sia il riferimento alle “città del mezzogiorno”, sia, nella specie, proprio il richiamo al centro storico di Napoli, ed è stato introdotto il limite dei trentamila abitanti come criterio discretivo del perimetro interessato dalle misure di agevolazione.

L’attuazione di tali norme ha portato alla creazione di una zona franca urbana nell’area indicata come “Napoli est”, comprendente anche la zona industriale⁴⁵⁰, che si aggiunge alle altre ZFU autorizzate in Campania⁴⁵¹.

2.2 La “zona franca non interclusa” di Nola.

Nell’anno 2008, l’Interporto di Nola⁴⁵² ha avviato l’iter procedimentale volto all’istituzione di una

“zona franca non interclusa” di cui all’art. 168-*bis* del Codice doganale comunitario⁴⁵³. Tale disposizione prevede che “Le autorità doganali possono designare le zone franche nelle quali vengono effettuati i controlli e le formalità doganali e nelle quali le disposizioni in materia di obbligazione doganale sono applicabili secondo le modalità del regime del deposito doganale⁴⁵⁴”.

Gli articoli 170, 176 e 180 non si applicano alle zone franche così designate. I riferimenti alle zone franche negli articoli 37, 38 e 205 non si applicano alle zone franche di cui al paragrafo 1”.

Questo schema consentiva di superare le problematiche legate alla necessità che per l’istituzione di una zona franca fosse necessaria una norma di legge, in coerenza con il principio costituzionale di cui all’art. 23 Cost.

Il regime del deposito doganale, che costituisce la base di questo modello, consente di immagazzinare: *i*) merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all’importazione e alle misure di politica commerciale; *ii*) merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l’esportazione delle merci.

Quanto al termine di permanenza delle merci nel deposito, le norme stabiliscono un principio analogo a quello valevole per la zona franca “classica”, nella quale la durata di permanenza delle merci non è soggetta ad alcuna limitazione. Solo in casi eccezionali l’autorità doganale può stabilire un termine entro il quale il depositante deve dare alle merci una nuova destinazione doganale.

In termini concreti, per “deposito doganale” s’intende qualsiasi luogo, autorizzato dall’autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite. Esistono varie tipologie di deposito: nel caso di specie è stato specificato che la tipologia applicabile è il deposito di tipo E, definito come “deposito privato, ove il depositario si identifica con il depositante senza essere necessariamente il proprietario delle merci. I locali sono costituiti da qualsiasi impianto di stoccaggio del titolare dell’autorizzazione dove le merci possono essere immagazzinate”.

Nel caso di importazione (paesi terzi - zona franca - UE) sono previste solo agevolazioni sospensive, poiché la merce importata è soggetta a dazi all’importazione al momento dell’uscita dalla zona, all’Iva per destinazione, nonché all’espletamento delle formalità doganali al momento della libera pratica.

Nel caso di esportazione (UE - zona franca - paesi terzi), è previsto che la merce sia soggetta all’espletamento delle formalità doganali al momento dell’uscita dalla zona franca.

Nel caso di transito (paese terzo – zona franca – paese terzo) nessun dazio è dovuto.

In genere, pertanto, le misure agevolative comportano: *i*) l’esonero dal pagamento dei diritti di dogana durante il periodo di stoccaggio delle merci nella zona; *ii*) nessuna imposizione tributaria sui prodotti distrutti, danneggiati o sui cali tecnici; *iii*) la possibilità di riesportare le merci provenienti dall’estero senza dover assolvere tributi doganali; *iv*) la trasferibilità delle merci tra zone franche diverse in assenza d’imposizione tributaria⁴⁵⁵.

Questo schema, che ha portato alla creazione di una zona franca analoga nei porti di Gioia Tauro e di Taranto, appare vantaggioso perché attribuisce agli importatori la possibilità di non scontare, sulla merce depositata nella zona franca, alcuna imposizione fiscale sino a che, ricevuto l’ordine di acquisto e solo in questo caso, la merce debba essere trasferita al di fuori della zona stessa e quindi consegnata all’acquirente. Inoltre, le imprese che importano prodotti soggetti a cali tecnici – l’esempio classico è quello della frutta, soggetta a cali naturali – possono evitare l’imposizione sulla parte del bene oggetto del calo; in tal modo la zona franca diviene luogo ideale non solo per l’effettuazione dell’inventario, anche allo scopo di individuare beni danneggiati, ma anche sito

idoneo alla realizzazione di fasi della produzione che, sviluppando notevoli sfridi, producano materiale di risulta, in tal modo escluso da imposizione.

La circostanza che l'art. 168-*bis* non escluda il richiamo dell'art. 173 del Codice, comporta che le merci importate e collocate in una zona franca non interclusa possano formare oggetto, senza alcuna autorizzazione, delle manipolazioni usuali di cui all'art. 109, una serie di attività volte alla conservazione dei beni e all'adattamento alle pertinenti normative che ne disciplinano la conformità agli standard europei⁴⁵⁶.

Allo stato attuale, l'autorità doganale ha confermato che il progetto di Nola e la relativa documentazione risultano conformi alla disciplina europea ed interna applicabile, ma ha subordinato l'emissione del provvedimento autorizzativo alla realizzazione delle strutture immobiliari necessarie allo svolgimento dell'attività. Nel timore che a seguito del sostenimento dei costi necessari a tal fine l'autorizzazione possa essere negata, con grave pregiudizio del richiedente, l'Interporto ha richiesto alla Commissione europea di chiarire la legittimità della posizione dell'autorità doganale italiana.

Al riguardo, è stato osservato⁴⁵⁷ che l'emissione di provvedimenti autorizzativi solo successivamente all'effettiva realizzazione delle opere vanificherebbe la previsione del regolamento, poiché le imprese, come nel caso di specie, dovrebbero sostenere un rischio imprenditoriale che potrebbe dissuaderle dall'accedere agli istituti del diritto europeo, particolarmente in una materia, quale quella doganale, la cui competenza esclusiva appartiene all'Unione.

A questo argomento l'Autorità doganale interna oppone che tale competenza esclusiva non si estende all'istruttoria volta alle autorizzazioni che i singoli Stati membri sono chiamati a gestire ponendo in essere procedure interne dirette a garantire la prevenzione di violazioni che la stessa autorità interna sarebbe chiamata a reprimere. Data l'impossibilità di emettere autorizzazioni condizionate, l'impresa dovrebbe effettuare gli interventi immobiliari necessari, ma solo alla loro conclusione otterrebbe un provvedimento che tuttavia – sottolinea l'autorità doganale interna - non potrebbe esserle ragionevolmente negato ove la costruzione rispondesse al progetto approvato dall'Amministrazione.

Sul tema andrebbe richiamata, peraltro, secondo la competente Direzione Europea, la norma del regolamento in base alla quale la costruzione di edifici in una zona franca deve essere preventivamente autorizzata. Ciò in quanto la tipologia di costruzioni strumentali allo svolgimento dell'attività è tale che i beni non sono facilmente riconvertibili per destinazioni alternative, di talché la previa autorizzazione, oltre che assumere una funzione di controllo *ex ante*, pone l'impresa in una condizione di certezza del diritto. Secondo l'Amministrazione italiana, viceversa, la norma in questione è riferita alla costruzione di edifici in una zona franca già autorizzata.

Nonostante le suddette criticità, rimane fermo che la zona non interclusa di Nola rappresenta certamente un'importante occasione di sviluppo, purché si assicuri un'effettiva intermodalità con il porto di Napoli, elemento la cui carenza, come abbiamo visto, aveva vanificato gli intenti del legislatore già della legge speciale del 1904 allorché era stata istituita la “zona da dichiararsi aperta” direttamente all'interno della città di Napoli.

3. La Sardegna: dai punti franchi alla “zona integrale”.

3.1 I punti franchi sardi tra norme statutarie e sviluppo regionale.

Oltre a precisare che il regime doganale della Regione è di esclusiva competenza dello Stato, l'art. 12, comma 2 dello Statuto speciale per la Sardegna⁴⁵⁸ prevede che “*saranno istituiti nella Regione*

punti franchi”. All’inizio degli anni ottanta, allorché si è provveduto alla revisione delle disposizioni concernenti la ripartizione del gettito delle imposte riscosse nel territorio regionale, tale norma è stata emendata, prevedendosi l’abrogazione dei commi terzo e quarto, rimanendo viceversa inalterato proprio il suddetto secondo comma. Da ciò sembra potersi dedurre che il legislatore nazionale e quello regionale – coinvolti entrambi nel procedimento di modifica delle norme statutarie⁴⁵⁹ – concordassero, pur implicitamente, sull’opportunità di confermare la vigenza della norma in esame. Tale disposizione, peraltro, precede immediatamente la previsione (art. 13) in base alla quale “lo Stato, con il concorso della Regione, dispone un piano organico per favorire la rinascita economica e sociale dell’Isola”.

La preoccupazione relativa all’adozione di norme e programmi volti a questo fine è avvertita sin dagli anni cinquanta, allorché, con legge regionale⁴⁶⁰, sono adottate provvidenze dirette alla promozione delle attività industriali e commerciali in Sardegna. Appare significativo, in proposito, che tale legge prevedesse la previa individuazione di zone riconosciute idonee ad assicurare una più efficace valorizzazione della mano d’opera e delle risorse isolate⁴⁶¹.

Tali provvidenze, in allora, epoca anteriore alla sottoscrizione del Trattato di Roma, non ponevano alcuna problematica in tema di tutela della concorrenza tra imprese, ed anche dal punto di vista interno erano “tollerate” sia per la specialità dello Statuto regionale, sia per l’adozione, da parte di altre regioni, di norme analoghe, sia, da ultimo, per l’esigenza, comune alla neonata Repubblica, di favorire il sorgere di nuove iniziative produttive che consentissero di superare le conseguenze della guerra e, possibilmente, il noto divario tra settentrione e meridione e tra isole e terraferma.

Va peraltro sottolineato che dal punto di vista delle fonti normative si assiste ad una progressione “verticale”, nella misura in cui la sussistenza di un sistema fiscale statale richiede che i provvedimenti di deroga all’applicazione delle imposte erariali siano adottati dal governo centrale, e dunque “altrove”, fuori dal territorio della regione, con conseguente ridimensionamento della potestà impositiva regionale. Ciò non escluderà che con legge statale siano adottati, nel corso degli anni sessanta, provvedimenti agevolativi volti ad esentare da imposte sui redditi le nuove iniziative produttive, ma in tal caso si tratterà di norme generali, valesvoli per tutto il territorio nazionale.⁴⁶²

3.2 Dalla prospettiva regionale a quella portuale: la centralità di Cagliari.

Con la riforma del sistema fiscale statale dei primi anni settanta, la potestà impositiva regionale, anziché integrarsi con quella nazionale necessitata dall’unità del sistema tributario, inizia ad apparire confliggente con quest’ultima, facendo sì che i provvedimenti di sostegno all’economia sarda si fondino su presupposti non solo nuovi ma anche comuni ad altre realtà territoriali di carattere non regionale.

L’occasione è data dall’emanazione di indirizzi di politica comunitaria ed interna volti all’integrazione delle reti marittime sul piano europeo e nei rapporti con i Paesi terzi, che consentono di inquadrare il tema dei punti franchi nel più generale e complesso ambito dello sviluppo portuale.

Sul piano UE, è istituito, nel mese di ottobre del 1992, il gruppo “porti e trasporto marittimo” composto da rappresentanti degli Stati membri al fine di supportare la Commissione nella preparazione di proposte volte al coordinamento europeo del settore, proposte destinate ad essere ricomprese in una comunicazione al Consiglio. In vista di tale comunicazione, il CIPE, con delibera del 19 ottobre 1993, approva taluni indirizzi da adottare per l’azione italiana in sede europea in vista dell’individuazione dei progetti portuali di interesse comunitario, tra i quali figura espressamente

anche Cagliari.

Successivamente, con il piano regionale dei trasporti approvato il 15 luglio 1995 dal Consiglio regionale sardo, si assegna al porto di Cagliari una funzione strategica per lo sviluppo dei traffici non solo tra regione e continente, ma nell'ambito del Bacino Mediterraneo.

Sulla base di queste premesse, con Decreto del Presidente della Giunta Regionale della Sardegna del 21 settembre 1995, n. 210, è approvato *l'Accordo di programma per lo sviluppo del Porto Industriale di Cagliari*. L'accordo è finalizzato all'immediata realizzazione del piano di sviluppo del porto canale industriale e di *transshipment*⁴⁶³. I programmi di intervento previsti dagli accordi non prevedono l'adozione di strumenti fiscali dedicati, né di carattere erariale né su base regionale, riguardando piuttosto aspetti concessori, infrastrutturali e di formazione delle risorse umane.

Successivamente, il 13 febbraio 1997, le parti dell'accordo di programma del 1995 sottoscrivono un atto aggiuntivo, diretto a definirne ed ampliarne gli obiettivi, con lo scopo di istituire e coordinare un sistema complesso formato dal porto, dall'interporto, dalle aree industriali e dalla *"istituenda area per lo svolgimento di operazioni commerciali e produttive funzionali allo sviluppo ordinato del sistema interportuale, intermodale ed industriale"*.

3.3 Dai punti franchi alle zone franche: l'attuazione dello Statuto.

L'approdo normativo primario per l'attuazione dell'art. 12 dello Statuto in materia di zone franche è dato dall'art. 1, D. Lgs. 10 marzo 1998, n. 75, con il quale, oltre a quella di Cagliari, sono istituite nella regione le zone franche di Olbia, Oristano, Porto Torres, Portovesme e Arbatax, con riserva di introdurne ulteriori anche *"in altri porti ed aree industriali ad essi funzionalmente collegate o collegabili"*⁴⁶⁴.

Il carattere doganale delle zone franche ivi indicate si deduce dal richiamo ai regolamenti CEE n. 2913/1992 del Consiglio, contenente il Codice Doganale Comunitario e n. 2454/1993 della Commissione, recante norme di attuazione del medesimo codice.

Al di là della reale possibilità di implementare un numero così elevato di zone franche in un'unica regione, tale scelta sembra da un lato voler prevenire eccezioni legate alla circostanza che la disposizione statutaria si riferisse a "punti franchi" (al plurale) e non ad un punto singolo (tantomeno individuato) e dall'altro pare voler rispondere ad un bisogno diffuso di rilancio del territorio, costituendo una scelta di carattere programmatico volta a recuperare quella prospettiva regionale che l'aggancio alla portualità aveva in parte fatto venir meno.

Oltremodo, per quanto la disposizione rimetta ai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri la delimitazione delle zone franche e la determinazione di ogni altra disposizione necessaria per la loro operatività, essa riserva alla Regione un potere di proposta, profilo, quest'ultimo, che induce a considerare dirimente il vaglio regionale per la scelta, in allora, di quali zone franche implementare. La disposizione si chiude con la specifica previsione che in sede di prima applicazione, la *"delimitazione territoriale del Porto di Cagliari è quella di cui all'allegato dell'atto aggiuntivo in data 13 febbraio 1997, dell'Accordo di programma dell'8 agosto 1995 sottoscritto con il Ministero dei trasporti"*.

Con il D.P.C.M. 7 giugno 2001, recante "Ulteriori disposizioni per l'operatività della zona franca di Cagliari" sono state emanate norme attuative per l'operatività della zona franca di Cagliari sulla base delle proposte della Regione Sardegna contenute nelle deliberazioni della giunta regionale del 25 luglio 2000 e 27 febbraio 2001. Il decreto contiene tutte le prescrizioni necessarie per disciplinare il funzionamento della zona franca, la cui gestione ed organizzazione sono affidate alla società

consortile per azioni Zona franca di Cagliari (“*Cagliari Free Zone*”).

Il decreto autorizza lo svolgimento, all’interno della zona franca, di attività di natura industriale o commerciale o di prestazione di servizi in armonia con quanto disposto dal codice doganale europeo alle cui norme – anche d’attuazione – sono soggette le operazioni di introduzione, deposito, manipolazione, esportazione e riesportazione delle merci.

3.4 Le criticità.

I profili di maggiore interesse relativi all’attuazione della zona franca di Cagliari – tuttora non operativa – sono sostanzialmente tre ed attengono alla sua realizzazione graduale (anziché immediatamente, sull’intera area inizialmente designata), alla destinazione urbanistica dell’area stessa e alla ripartizione delle competenze tra Autorità portuale e società di gestione della zona franca.

Sotto il primo profilo, occorre anzitutto considerare che il decreto ha statuito l’obbligo, in capo al gestore, di predisporre un piano operativo della zona franca. All’interno di tale piano, inviato all’Autorità doganale il 20 settembre 2001, il gestore, in ragione della necessità di acquisire i finanziamenti necessari per la graduale realizzazione delle infrastrutture all’interno del perimetro, ha proposto di “procedere per fasi”, sostenendo che in un primo momento la zona franca avrebbe potuto essere costituita da una specifica zona portuale già recintata, munita di telecamere di controllo e dotata di edifici idonei per le esigenze degli uffici doganali e per il personale di sorveglianza. In una seconda fase la zona franca sarebbe stata estesa all’area rimanente.

Nelle osservazioni inviate in risposta al piano, l’Agenzia delle Dogane ha precisato che “*nel piano operativo non (fossero) indicati i tempi di realizzazione dell’intera delimitazione della zona franca così come previsto nel D.P.C.M. in oggetto*”. In tal modo, l’Amministrazione ha confermato che la zona franca avrebbe potuto (e potrebbe) essere inizialmente implementata su una frazione dell’area indicata nel decreto attuativo, rimanendo fermo l’obbligo di procedere alla sua realizzazione sull’intera superficie. Da ciò si deduce che secondo l’autorità doganale non vi è spazio per una discrezionalità dell’ente gestore, poiché la zona va realizzata, pur con gradualità, ma nel perimetro previsto dalle norme vigenti.

Senonché quest’ultimo ha formato oggetto di notevoli dubbi, destinati ad incidere sulla stessa connotazione portuale della zona franca.

Al riguardo, va segnalato che il secondo comma dell’art. 1 del D. lgs. n. 75 del 1998 prevede che la delimitazione territoriale delle zone franche sarde e la determinazione di ogni altra disposizione necessaria per la loro operatività è disposta, su proposta della regione, con separati decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Tale comma precede quello in base al quale “*in sede di prima applicazione, la delimitazione territoriale del porto di Cagliari è quella di cui allegato dell’atto aggiuntivo in data 13 febbraio 1997, dell’accordo di programma dell’8 agosto 1995 sottoscritto con il Ministero dei trasporti*”. Quest’ultima disposizione appare formulata in modo ambiguo, poiché se per un verso sembra voler delimitare temporaneamente, sotto il profilo spaziale, l’applicazione della norma – che è diretta alla istituzione della *zona franca* – essa, nel prosieguo, in realtà non si riferisce ad una pur provvisoria delimitazione della stessa (provvisoria nella misura in cui trattasi di “prima applicazione”) ma - al contrario ed espressamente - alla “delimitazione territoriale del *porto di Cagliari*” e richiama i confini descritti nell’allegato dell’atto aggiuntivo del 1997. Orbene, l’art. 1, comma 1, del decreto presidenziale prevede espressamente che “*la zona franca di Cagliari è delimitata secondo quanto*

previsto dal comma 3, art. 1, del decreto legislativo 10 marzo 1998, n. 75, così come previsto dall'allegato dell'atto aggiuntivo 13 febbraio 1997 dell'accordo di programma 8 agosto 1995 sottoscritto con il ministero dei trasporti e della navigazione". Come si vede, il decreto attuativo, pur utilizzando un approccio "confermativo" del decreto del 1998, in realtà non sembra avvedersi che in tale ultimo decreto non è affatto delimitata la zona franca di Cagliari, bensì il suo porto. Né tantomeno soccorre l'allegato dell'atto aggiuntivo, ove non si legge alcun riferimento a zone franche ma a zone industriali e commerciali, pur ben delimitate⁴⁶⁵.

L'approccio "confermativo", peraltro, non avrebbe dovuto nemmeno avere senso, nella misura in cui il comma secondo dell'art. 1 del decreto n. 75 del 1998 rimetteva proprio alla decretazione del Presidente del Consiglio dei Ministri la delimitazione territoriale della zona franca.

Su questa base, è da ritenere che ad oggi la delimitazione territoriale della zona franca coincida con la complessiva area del porto di Cagliari risultante dall'allegato dell'atto aggiuntivo del 1997.

Ciò premesso, la complessa vicenda di implementazione della zona franca di Cagliari ha incontrato due sostanziali problemi, uno di carattere urbanistico, l'altro riguardante le competenze.

Sotto il primo profilo, risulta che nel corso degli ultimi anni sia intervenuto un piano regolatore che modificando la destinazione di alcune aree ricomprese all'interno del porto osterebbe in concreto, a quanto si apprende, alla realizzazione della zona franca sulle complessive aree indicate nel decreto attuativo. Si pone dunque il tema della permanenza – sulle aree interessate dalle modifiche introdotte dal piano regolatore - della destinazione a zona franca impressa dal decreto attuativo.

Al riguardo, è da ritenere che la destinazione originaria a zona franca permanga tuttora sull'area in questione, tanto più che nessun provvedimento normativo successivo al decreto del 2001 è intervenuto a modificarne la destinazione.

Inoltre, con riguardo all'eventualità che su tale destinazione possa incidere il piano regolatore portuale, va segnalato che se ai sensi dell'art. 5, comma 2, l. n. 84 del 1994 quest'ultimo non può "contrastare con gli strumenti urbanistici vigenti", tantomeno può modificare una destinazione impressa da un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri attuativo di una norma di legge.

Il secondo aspetto riguarda la ripartizione delle competenze tra Autorità portuale ed ente chiamato alla gestione della zona franca, perché le aree rientranti nella competenza dell'Autorità portuale sarebbero *tutte* destinate a zona franca (essendo quelle del porto del 1997). Ne consegue che l'implementazione della zona franca come descritta nel decreto attuativo avrebbe un effetto omnicomprensivo che sottrarrebbe all'Autorità portuale ogni area disponibile, estromettendola dalla gestione.

Va tuttavia considerato che da un lato l'art. 12 del decreto attuativo del 2001 fa salve le competenze dell'Autorità portuale, e che, dall'altro lato, l'art. 13 prevede espressamente che restino ferme sia le disposizioni del codice della navigazione, sia quelle contenute in leggi e regolamenti relativi all'uso delle aree pertinenti al demanio pubblico marittimo, sia, in particolare, per quanto importa in questa sede, quelle della l. 28 gennaio 1994, n. 84, concernenti il riordino della legislazione in materia portuale, norme che per l'appunto ruotano attorno alle autorità portuali.

Nella specie, l'art. 18 della l. n. 84 del 1994 prevede che sia l'Autorità portuale a dare in concessione, alle imprese operanti in ambito portuale, le aree demaniali e le banchine.

Su questa base, la circostanza che il decreto attuativo del 2001 faccia salve sia le competenze dell'Autorità portuale sia la l. n. 84 del 1994, induce a ritenere che ai fini dell'operatività della zona franca non possa prescindersi dalla (pur obbligata) attribuzione di una concessione da parte della Autorità portuale in favore di quelle imprese che, di volta in volta, manifestino il proprio interesse ad operare all'interno della zona franca⁴⁶⁶.

In ogni caso, salvaguardare le prerogative dell’Autorità portuale non equivale ad attribuire a tale ente un potere di delimitazione unilaterale della zona franca, poiché sul punto, giova precisarlo, l’art. 8, comma 3, *lett. n)*, l. n. 84/1994 prevede che il Presidente dell’Autorità portuale eserciti un potere di proposta ai fini della delimitazione delle zone franche, sentite l’autorità marittima e le amministrazioni locali interessate. Si tratta piuttosto di assicurare che le prerogative dell’Autorità portuale, fatte salve dal decreto attuativo, siano effettivamente esercitate affinché *Cagliari Free Zone* possa assumere i compiti di gestione e organizzazione della zona franca e “procedere alla materiale delimitazione della zona franca” attività che si “estrinseca nella costruzione della recinzione” e non già nella individuazione discrezionale – nemmeno da parte di tale ente - dell’area destinata alla zona franca.

In altri termini, occorre proporre una distinzione tra il potere concessorio rimesso all’Autorità portuale e le prerogative gestorie della zona franca (delimitazione, promozione, sicurezza, etc.) che invece sono da ascrivere alla sfera dell’ente costituito a questo fine (*Cagliari Free Zone*).

Il chiarimento dei confini delle rispettive competenze rappresenta certamente la migliore premessa di un così lungo e tortuoso cammino, del quale tuttavia, sul piano giuridico, sussistono i presupposti per un completamento. I veri ostacoli sono rappresentati, al contrario, sia dalla necessità dell’ente gestore di disporre di risorse significative per l’esercizio delle proprie prerogative, sia dalla possibilità concreta di attirare imprese interessate a localizzarsi in zona franca, richiedendosi in tal caso la realizzazione di infrastrutture che consentano di far divenire il porto di Cagliari un snodo dei traffici marittimi verso l’Europa, particolarmente attraverso il *transshipment*.

L’ultimo passaggio verso l’istituzione delle zone franche sarde è rappresentato dalla l. reg. 2 agosto 2013, n. 20, che ha impegnato il consiglio regionale a deliberare la trasformazione della società di gestione della zona franca di Cagliari (*Cagliari Free Zone*) in *Sardegna Free Zone*⁴⁶⁷, onde attribuirle una funzione di coordinamento e gestione di tutte le zone franche istituite. La medesima legge ha attribuito alla Presidenza della regione il compito di ultimare la delimitazione delle zone franche, prevedendo che, in caso di inerzia, il prefetto di Cagliari, sentiti gli altri omologhi delle province interessate, sia chiamato ad esercitare poteri sostitutivi. Ad oggi, tuttavia, non risulta esser stata effettuata alcuna nuova delimitazione, e da più parti si auspica un’abrogazione della legge, quantomeno nella parte in cui prevede i poteri sostitutivi, che comunque non sono stati esercitati.

Quanto alla previsione di un’unica società di gestione, la scelta appare oltremodo criticabile poiché non favorisce una sana concorrenza tra i porti interessati, il cui numero andrebbe ridotto alla luce dei traffici marittimi attuali e pur a fronte delle legittime aspettative locali.

3.5 La Sardegna come “zona franca integrale” sul modello della Corsica.

Nell’ultimo biennio si è molto discusso sulla possibile implementazione di una *zona franca integrale d’eccezione* (o zona franca d’impresa) riferita all’intero territorio della regione sarda⁴⁶⁸.

La realizzazione di tale progetto è stata ipotizzata sia in via autonoma, sia in una prospettiva integrata, vale a dire in parallelo rispetto ad una complessiva zona franca di carattere doganale, arricchendo in sostanza le disposizioni volte alla temporanea esenzione dai tributi doganali con un corredo di agevolazioni di carattere fiscale attinenti alle imposte sui redditi dovute dalle imprese che svolgono la loro attività nell’ambito della zona franca, in tal modo divenendo, la Regione, attrattiva di nuove imprese. Nell’esperienza internazionale, le c.d. *enterprise zones*⁴⁶⁹ si caratterizzano per la previsione di esenzioni dalle imposte dirette e dai tributi locali, per l’esenzione da imposte sui

trasferimenti per l'acquisto di beni immobili strumentali, per lo snellimento delle procedure amministrative per l'ottenimento di licenze e l'esercizio di determinate attività, nonché per l'accesso a finanziamenti agevolati alle imprese.

Alla luce delle norme europee riguardanti il divieto di aiuti di Stato, l'attuazione di tale modello richiederebbe l'adozione di specifiche norme fiscali di esenzione introdotte da parte del legislatore nazionale e volte a tassare in misura inferiore – o a non tassare del tutto – le attività collocate nel limitato perimetro della zona franca regionale. Si potrebbe dar luogo in tal modo, però, ad una ipotesi di “selettività geografica”, poiché una legge statale che istituisce un'imposta valevole per tutte le imprese ubicate nel territorio nazionale (es: Ires) introdurrebbe un trattamento differenziato a solo motivo della collocazione geografica in Sardegna.

In alternativa, la riduzione d'imposta dovrebbe essere riconosciuta da un'articolazione territoriale dello Stato – come ad esempio la Regione – in relazione alle imposte per le quali essa può effettuare delle manovre sulle aliquote.

Prima di verificare quali spazi possano esservi alla luce dell'attuale legislazione italiana e soprattutto del diritto europeo, occorre tuttavia soffermarsi su un interessante precedente dato dalla zona franca attivata in Corsica a partire dagli anni novanta.

Il modello è di indubbia rilevanza per l'analoga posizione insulare, per la prossimità geografica e per la circostanza che la Corsica, come la Sardegna per l'Italia, presenta indicatori economici che la collocano, sotto il profilo socio-economico, in una posizione di arretratezza rispetto alla Francia continentale⁴⁷⁰. Essa è altresì dotata di uno statuto speciale che ha giustificato, nel corso dei decenni, norme fiscali dedicate in materia di imposta sulle società, sulle successioni e ai fini delle imposte indirette.

A seguito di una richiesta formulata già nel 1985 dall'Assemblea corsa affinché tali incentivi fossero ampliati specie nell'ambito della fiscalità diretta, la Francia, con la legge n. 1143 del 1996, ha creato in Corsica la cd. “zona franca” che non è tale in senso tecnico, ma consiste nel riconoscimento di: *i*) un'esenzione parziale dall'imposta sugli utili, con riduzione di 17 punti percentuali rispetto all'aliquota ordinaria; *ii*) un'esenzione parziale dalla tassa professionale consistente in una riduzione del 3 per cento dell'aliquota altrimenti applicabile; *iii*) una riduzione di 9 punti percentuali dei contributi previdenziali dovuti dal datore di lavoro.

Le misure indicate avrebbero potuto essere applicate per cinque anni e limitatamente alle imprese che esercitassero un'attività locale oppure alle imprese in fase di costituzione o di ampliamento.

La Commissione ha ritenuto di non sollevare obiezioni con riguardo a tali misure⁴⁷¹ tenuto conto delle dimensioni delle imprese beneficiarie, del carattere insulare della Corsica e della circostanza che il massimale di esenzioni non avrebbe potuto superare in ogni caso superare l'equivalente di 50.000 euro odierni per ogni singola azienda; tutti questi fattori avrebbero impedito che gli aiuti potessero incidere sugli scambi con gli altri Stati membri. Inoltre le norme erano comunque rispettose dei criteri fissati ai fini del *de minimis*⁴⁷² (imprese esistenti), nonché della comunicazione della Commissione sugli aiuti di Stato a finalità regionale e degli orientamenti in materia di aiuti all'occupazione⁴⁷³. Anche gli aiuti alle imprese in difficoltà hanno rispettato gli orientamenti in vigore in allora⁴⁷⁴.

L'approvazione, in favore della regione Sardegna, di un pacchetto di provvedimenti analoghi a quelli previsti per la Corsica è certamente un progetto molto ambizioso che andrebbe discusso non in ambito regionale ma nazionale ed europeo. Va tuttavia considerato che lo schema proposto sembra sostanzialmente sovrapponibile, pur nella differente e più ampia perimetrazione, alle disposizioni

riguardanti le zone franche urbane.

Per questa ragione, da un lato si potrebbe ritenere che l'orientamento UE potrebbe essere quello di favorire interventi più mirati, relativi a perimetri geografici più limitati, come i quartieri delle città. Allo stesso tempo, però, questa sovrapposibilità (e lo stesso precedente della Corsica) potrebbero costituire un riferimento di indubbia rilevanza.

3.6 L'introduzione di agevolazioni coerenti con il progetto di zona franca integrale.

L'art. 40 d.l. 31 maggio 2010, n. 78 aveva previsto che in anticipazione delle federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del sud, alcune regioni, sia a statuto ordinario che a statuto speciale (tra le quali la Sardegna)⁴⁷⁵, avrebbero potuto, con propria legge, modificare le aliquote Irap, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, deduzioni e detrazioni nei riguardi delle nuove iniziative produttive. Questa facoltà era condizionata sia al rispetto della normativa europea e della giurisprudenza della Corte di giustizia, sia all'emissione di un decreto del Consiglio dei ministri diretto ad individuare il periodo d'imposta a partire dal quale le regioni interessate avrebbero potuto esercitare tale prerogativa.

Orbene, va ricordato che l'art. 16, comma 3, D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, già attribuiva a *tutte* le regioni la possibilità di effettuare variazioni dell'aliquota Irap sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni.

La Commissione Europea⁴⁷⁶, in tale occasione, ha statuito che *“purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale”*.

La generalità della misura, dunque, dipende sia dall'attribuzione a tutte le regioni della prerogativa di intervenire sulle aliquote, sia dall'applicazione della riduzione senza distinguere tra un settore ed un altro, onde impedire un'obiezione di selettività materiale.

Senonché, l'art. 40 d.l. n. 78 del 2010, essendo applicabile solo ad alcune regioni, avrebbe posto un problema di incompatibilità della misura con le norme europee.

Al contrario, la circostanza che l'agevolazione fosse da riservarsi alle sole “nuove iniziative produttive”, avrebbe potuto consentire che l'aiuto fosse autorizzato “in deroga”, ai sensi dell'art. 107, par. 3, lettere a) e c) TFUE⁴⁷⁷.

All'art. 40 è tuttavia seguita l'approvazione, per le regioni a statuto ordinario, del D. Lgs. n. 68 del 2011, il cui art. 5 conferma la potestà delle medesime in punto di riduzione delle aliquote (compreso l'azzeramento) nonché di previsione di deduzioni e detrazioni. La norma stessa, oltre a non prevedere che tali benefici debbano essere riservati alle sole nuove iniziative produttive, dispone che gli effetti finanziari derivanti dalla concessione dell'agevolazione debbano rimanere ad esclusivo carico del bilancio regionale e conseguentemente il minor gettito non sarà compensato da alcun trasferimento statale⁴⁷⁸. Questo accorgimento è previsto proprio al fine di escludere una delle obiezioni di cui s'è detto con riferimento alla sentenza Azzorre, cioè la necessità che l'ente sub-statale sia dotato di autonomia finanziaria.

Una norma sostanzialmente analoga, ma di carattere generale e non limitata solo all'Irap, è stata

riversata all'interno dell'art. 10 dello Statuto sardo dall'art. 1, comma 514, l. 27 dicembre 2013, n. 147, con cui è stata data attuazione, con riguardo alla regione Sardegna, alle disposizioni del federalismo fiscale di cui alla l. n. 42 del 2009.

Il nuovo art. 10 prevede che al fine di favorire lo sviluppo economico dell'isola e nel rispetto della normativa comunitaria, la regione, con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità e ferma restando la copertura del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, possa prevedere agevolazioni fiscali, esenzioni, detrazioni d'imposta e deduzioni dalla base imponibile, nonché concedere, con oneri a carico del bilancio regionale, contributi da utilizzare in compensazione ai sensi della normativa statale. Inoltre, la regione può, alle medesime condizioni, modificare le aliquote in aumento entro i valori di imposizione stabiliti dalla normativa statale, o in diminuzione, sino ad azzerarle.

Sulla base di tale disposizione - e previo conseguimento di apposita deroga mediante notifica della misura alla Commissione europea da parte della regione - proprio allo scopo di favorire la creazione di nuove attività d'impresa come previsto dal combinato disposto degli art. 27, comma 3, *lett. c)* e art. 2, comma 2, *lett. mm)* l. n. 42 del 2009, la Sardegna potrebbe valutare di introdurre, con legge regionale, una riduzione di aliquota Irap riservata alle nuove iniziative produttive avviate entro una certa data, affinché queste, per un determinato numero di periodi d'imposta possano beneficiare di un minor carico fiscale.

Anche al fine di evitare eccezioni con riguardo a trattamenti discriminatori sul piano interno e/o comunitario, il beneficio andrebbe riservato a *tutte* le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo che integrino in Sardegna il presupposto dell'Irap, senza distinguere tra settore di appartenenza dell'impresa, forma giuridica dell'attività, collocazione geografica della sede legale (nel caso di società) o del domicilio fiscale del soggetto che, esercitando un'attività nel territorio della regione, realizza un valore della produzione tassabile ai fini Irap.

In alternativa, in luogo della riduzione di aliquota, sarebbe configurabile la possibilità di riconoscere, su base temporanea e generale, una deduzione dalla base imponibile.

Se per l'Irap il sistema tributario interno si presta all'attuazione di misure dotate di una certa flessibilità, maggiori complessità si pongono in relazione all'Ires, nella misura in cui un progetto di zona franca integrale d'impresa dovrebbe prevedere, in alternativa, un'esenzione o comunque una riduzione di aliquota per le imprese localizzate nel territorio sardo o quantomeno per i redditi degli stabilimenti collocati in detta area, a prescindere che essi appartengano ad imprese aventi sede legale in Sardegna o altrove.

Al riguardo va anzitutto osservato che allo stato attuale della legislazione italiana, l'Ires è una imposta erariale, in relazione alla quale le regioni, sia a statuto ordinario che speciale, non sono chiamate ad esercitare alcuna potestà propria, nemmeno in termini di applicazione di eventuali addizionali, anche se il suo gettito, per disposizione espressa dello Statuto sardo, spetta in larga parte alla regione⁴⁷⁹.

Ne consegue che una misura di esenzione, totale o parziale, da tale imposta, andrebbe introdotta mediante una norma statale. Quest'ultimo aspetto potrebbe essere ritenuto già sufficiente per escludere che i principi elaborati dalla giurisprudenza europea⁴⁸⁰ possano soccorrere nel caso di specie, poiché tali orientamenti sono comunque maturati in contesti normativi nei quali l'ente subordinato, dunque l'autorità locale, era direttamente coinvolto nell'adozione delle scelte concernenti le imposte di cui trattasi. Se dunque l'Italia dovesse prevedere una misura diversa di aliquota Ires per la sola Sardegna saremmo di fronte ad una ipotesi di selettività geografica "pura"⁴⁸¹, poiché si introdurrebbe una misura fiscale la cui efficacia sarebbe limitata ad una determinata area, la

Sardegna, escludendo tutte le altre imprese localizzate altrove. Né il nuovo art. 10 dello Statuto potrebbe soccorrere a tal fine, dal momento che esso è riferito ai tributi erariali per i quali lo Stato preveda la possibilità che le regioni esercitino prerogative impositive, ciò che per l'appunto non accade per l'Ires⁴⁸².

Trattandosi di aiuto di Stato, tale misura andrebbe autorizzata e giustificata dalla Commissione sulla base delle norme sugli aiuti regionali e argomentando anche le conseguenze della posizione insulare della Sardegna, onde possibilmente ottenere una deroga analoga a quella della Corsica, sempreché sussistano i presupposti palesati dagli indicatori economici dello svantaggio strutturale.

In attesa che l'ipotesi di zona franca integrale sia esaminata nelle competenti sedi, va comunque ricordato che per favorire la localizzazione di nuove attività d'impresa, l'art. 37, comma 4-*bis*, d.l. n. 179 del 2012 ha disposto che le agevolazioni previste dalle norme sulle zone franche urbane si applichino, in via sperimentale, ai comuni della provincia di Carbonia-Iglesias, nell'ambito dei programmi di sviluppo e degli interventi compresi nell'accordo di programma "Piano Sulcis", area che ha attraversato una significativa crisi occupazionale nel corso degli ultimi anni⁴⁸³.

4. I punti franchi di Trieste e le aspirazioni off-shore.

Di notevole interesse, sotto il profilo storico-evolutivo, si rivela l'esperienza dei punti franchi di Trieste, la risalente origine⁴⁸⁴ e il destino dei quali sono legati al crollo dell'impero austro-ungarico ed alla conseguente frammentazione in più Stati di un territorio in precedenza unitario⁴⁸⁵.

Dopo la prima guerra mondiale, era stato autorizzato il mantenimento dei punti franchi di Trieste e di Fiume (R.D. 15 settembre 1922, n. 1356 e R.D. 24 febbraio 1924, n. 225), anche se il regime non era stato esteso al consumo e all'uso dei materiali per l'impianto e l'esercizio delle aziende commerciali⁴⁸⁶.

Dopo la seconda guerra mondiale, il Trattato di Parigi aveva previsto la costituzione del *territorio libero di Trieste* e la parallela creazione di un punto franco amministrato come ente pubblico sotto l'egida del Governo militare che controllava il territorio. Ne era seguita la concessione di alcune agevolazioni fiscali e del regime di deposito franco agli stabilimenti industriali tecnicamente attrezzati, sulla base della legge speciale che aveva introdotto le norme dedicate a Napoli.

La mancata entrata in vigore dello statuto del territorio libero così come la mancata nomina del governatore avevano determinato, con il *Memorandum* di Londra del 1954, la presa d'atto che non fosse possibile creare affatto il territorio libero, ma si era deciso di mantenere il porto franco - costituito dai due punti franchi "vecchio" e "nuovo" - estendendone il regime allo Scalo legnami di Servola e al Porto petroli di San Sabba (decreto 19 gennaio 1955, n. 29).

Successivamente, con decreto 23 dicembre 1959, n. 53, era stato istituito il punto franco industriale nella zona di Zaule, prevedendosi, in questo caso, l'esenzione doganale e fiscale per le fonti di energia, nonché l'esonero dall'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica degli stabilimenti industriali; questi ultimi avrebbero peraltro potuto importare la metà della loro produzione pagando i soli diritti sulle materie prime estere impiegate⁴⁸⁷.

Con l'adozione del nuovo testo unico doganale (D.P.R. n. 43 del 1973) le disposizioni riservate ai punti franchi di Trieste sono mantenute in vigore (art. 169) ove più favorevoli, poiché dispongono della copertura del Trattato di pace.

A conferma dell'irrequietezza normativa anche sotto il profilo internazionalistico, interviene l'accordo per lo sviluppo della cooperazione economica sottoscritto nel 1975 contestualmente al

trattato di Osimo tra Italia e Jugoslavia. Tale accordo prevede la creazione di una zona franca alla quale estendere il regime delle merci dei punti franchi di Trieste, sviluppata su 25 kmq, situata metà in territorio italiano, metà in Jugoslavia e distante dal mare.

Sotto il profilo del trattamento doganale, il protocollo contiene norme distinte a seconda che le merci debbano essere esportate nella Comunità, in Jugoslavia o dirette a Paesi terzi⁴⁸⁸.

Nonostante il Trattato di Osimo sia stato ratificato con legge 14 marzo 1977 n. 43, la zona franca ivi prevista non ha avuto seguito e plurimi sono stati i tentativi, anche di iniziativa popolare, per una zona franca integrale riferita a tutta la provincia di Trieste.

Si giunge così ad un provvedimento legislativo di più ampio respiro, la l. 19 gennaio 1991, n. 19, volta ad introdurre norme per lo sviluppo delle attività economiche della regione Friuli, della provincia di Belluno e delle aree limitrofe, con cui peraltro si sposterà a Marghera il punto franco di Venezia.

Come è noto, il dato di maggiore interesse introdotto da tale legge concerne l'istituzione, nell'ambito dei punti franchi esistenti, di un centro di servizi finanziari e assicurativi destinato ad accogliere filiali di enti creditizi, compagnie assicurative, società fiduciarie, società di intermediazione mobiliare ed altri intermediari finanziari dediti alla raccolta di capitali presso non residenti da impiegare unicamente con soggetti non residenti e al di fuori del territorio dello Stato italiano. Era prevista l'attivazione anche di un mercato di emissione di lettere di credito.

Gli intermediari operanti nel centro non sarebbero stati considerati residenti in Italia ai fini valutari e bancari e sarebbero stati esonerati dalla qualifica di sostituto d'imposta. Sul piano tributario, le imprese finanziarie sarebbe state escluse da Irpeg e avrebbero ottenuto una riduzione alla metà dell'Ilor⁴⁸⁹.

Nelle more dell'emanazione del decreto attuativo, la Commissione europea aveva avviato l'approfondimento delle disposizioni alla luce del divieto di aiuti di Stato, pervenendo ad una decisione favorevole nel 1995⁴⁹⁰, pur condizionata alla previsione di massimali di aiuto e alla limitazione delle esenzioni fiscali ai soli utili realizzati a fronte di operazioni con Paesi dell'est (escludendo l'Austria); il regime di aiuti era stato giustificato essendo ravvisabile un interesse comunitario alla creazione di un mercato finanziario che richiamasse i capitali di tali Paesi. Si sarebbe dovuto trattare di norme temporanee, destinate a venir meno trascorsi cinque anni dall'attivazione del centro, la cui operatività non è mai stata avviata.

L'approvazione, nel 1998, di nuovi orientamenti della Commissione per la disamina della sussistenza di aiuti di Stato di natura tributaria ha imposto un riesame delle norme previste dalla legge n. 19 del 1991, esame che si è concluso con una declaratoria di incompatibilità delle disposizioni. Esse, infatti, palesavano un aiuto al funzionamento delle imprese beneficiarie e, comunque, a differenza che all'epoca della loro introduzione, avrebbero determinato, ove applicate, significative distorsioni della concorrenza. Di conseguenza, l'Italia, che frattanto era già stata invitata a sopprimere il regime fiscale, è stata chiamata formalmente ad abrogarlo⁴⁹¹, ciò che è avvenuto ad opera dell'art. 12, comma 11-*bis*, d.l. 30 settembre 2003, n. 269.

5. Altre esperienze: Genova e Messina.

Come ricordato in apertura del presente contributo, Genova rappresenta uno degli esempi di maggior rilievo tra le franchigie portuali, e la sua storia conferma che ciò sia derivato dall'essere protagonista dei traffici commerciali sin dal tardo Medioevo⁴⁹².

Solo nel 1608, tuttavia, si giunge ad una prima regolamentazione del porto franco, istituito prima in via temporanea e successivamente “confermato” in varie leggi, fino alla costituzione, nel 1645, dei magazzini pubblici, amministrati, dal 1661 al 1797, dai Protettori della Banca di San Giorgio che ne era proprietaria. Dopo la liquidazione del patrimonio della banca, i magazzini diventano di proprietà di privati, ma il commercio genovese, durante il predominio francese, incontra un periodo di crisi. Nel 1831 Carlo Alberto esonera da registrazione le merci introdotte nel porto franco ed esenta da formalità doganali anche la movimentazione dei beni all’interno dello stesso, fino alla conversione in magazzini generali avvenuta nel 1872.

Una nuova legge sul punto franco nel porto di Genova si ha solo sul finire degli anni trenta del novecento (R.D.L. 1 marzo 1938, n. 416), salvo un adeguamento dei primi anni cinquanta (l. 6 agosto 1954, n. 843). Inattuati tali provvedimenti si giunge, ad opera della legge n. 202 del 1991, all’istituzione di una “zona franca” nel porto di Genova, abbandonandosi, dunque, la locuzione “punto franco” e mantenendo ferma la destinazione delle aree già nella giurisdizione del consorzio autonomo del porto a ponente del terminal contenitori di Calata Sanità.

Per la gestione della zona franca è costituita una società – Società per la zona franca di Genova⁴⁹³ – che compie notevoli sforzi per l’implementazione delle norme⁴⁹⁴, salvo essere successivamente posta in liquidazione per le resistenze incontrate nell’attuazione del progetto.

Esperienza sostanzialmente analoga si registra a Messina che, come detto, vede istituito il suo porto franco nel 1197, per concessione di Enrico VI, salva la successiva riduzione dei benefici da parte degli spagnoli⁴⁹⁵. Dopo l’alleanza del Senato Messinese con i francesi (1674), la città riesce a salvaguardare il proprio commercio, ma al rientro degli spagnoli il porto franco è nuovamente abolito. Istituito nuovamente nel 1784, è esteso, nel 1848, a tutta la città, per essere soppresso, ancora una volta, nel 1879. In epoca repubblicana, il punto franco è reintrodotta con legge 15 marzo 1951, n. 191, prevedendosi che esso sia gestito da un apposito ente regionale, costituito due anni dopo, l’Ente autonomo portuale di Messina. Nel corso degli anni successivi, tale ente ha avviato una serie di iniziative volte allo sviluppo industriale del porto in vista dell’avvio dell’operatività del punto franco⁴⁹⁶, operatività che fino alla fine degli anni settanta è ostacolata dalla mancata cessione, da parte delle amministrazioni proprietarie, delle aree destinate dalla legge a punto franco⁴⁹⁷.

L’approvazione di un progetto per l’avvio del punto franco avviene solo molti anni più tardi, nel 1992, salvo nuovamente incontrare un periodo di stasi a partire dal 1996, allorché inizia un contenzioso con la neo-istituita Autorità portuale per la titolarità e la gestione di alcune delle aree interessate. La giustizia amministrativa ha riconosciuto la titolarità dell’Ente Autonomo sulle aree in questione e, nella l. n. 179 del 2009, la legge istitutiva del punto franco di Messina (l. n. 191 del 1951) è indicata tra le disposizioni la cui permanenza in vigore è indispensabile. Ciò nondimeno, il punto franco non è stato avviato e l’ente è ormai perpetuamente commissariato.

Anche a Messina, la volontà di creare una zona franca si è oggi tradotta in realtà con l’attivazione della zona franca urbana⁴⁹⁸.

- libero scambio euro-mediterranea: aspetti di politica commerciale, fiscale e doganale”, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2009, 4, p.1356.
- ⁴¹³ Principalmente, ... *gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale* (Articolo 107, paragrafo 3, a), TFUE)
- ⁴¹⁴ *Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.* (Articolo 107, paragrafo 1, TFUE).
- ⁴¹⁵ Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale; allegato 1, Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti di governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese; in *GUCE*, C2 del 6.2.1998, p.2.
- ⁴¹⁶ *If any contracting party grants or maintains any subsidy, including any form of income or price support, which operates directly or indirectly to increase exports of any product from, or to reduce imports of any product into, its territory, it shall notify the contracting parties in writing of the extent and nature of the subsidization, of the estimated effect of the subsidization on the quantity of the affected product or products imported into or exported from its territory and of the circumstances making the subsidization necessary. In any case in which it is determined that serious prejudice to the interests of any other contracting party is caused or threatened by any such subsidization, the contracting party granting the subsidy shall, upon request, discuss with the other contracting party or parties concerned, or with the contracting parties, the possibility of limiting the subsidization.* (GATT, Articolo XVI, paragrafo 1). Si veda altresì l'*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures* del 1994.
- ⁴¹⁷ Ci si riferisce in particolare ai casi *DISC* (1981) e, *FSC - Foreign Sales Corporations I* (1999) che hanno opposto la Comunità europea agli Stati Uniti; v. B. BOISSARD, “L'OMC et le traitement fiscal des sociétés de vente américaines à l'étranger”, in *Revue du droit de l'Union européenne*, 2009, 1, p.83; W. SCHÖN, “World Trade Organization Law and Tax Law” in *IBFD Bulletin*, 2004, 7, p.283.
- ⁴¹⁸ V. punto 3 di questa relazione.
- ⁴¹⁹ AA.VV., *Le zone franche*, cit., p.198; F. ROCCATAGLIATA, “Le zone franche: problematiche e opportunità di ordine fiscale, in *Amministrazione & Finanza*, 2001, 13, p.59.
- ⁴²⁰ V. UCKMAR, “L'esperienza irlandese per la Sicilia”, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, I, 2, p.614.
- ⁴²¹ C. BUCCICO, *op. cit.*, p.122.
- ⁴²² Si vedano le numerose relazioni dell'*Observatoire nationale des zones urbaines sensibles*, citate in C. BUCCICO, *op. cit.*, p.126, nota 52.
- ⁴²³ P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, 2013, pp.314-315.
- ⁴²⁴ S. VASQUES, “The Madeira Free Trade Zone : Compliance and Control Issues”, in *European Taxation*, 2012, 4, p.153; per i rischi che le aree a regime fiscale agevolato comportano per il mercato interno v. anche F. ROCCATAGLIATA, “La zona franca: problematiche di ordine fiscale”, in *Il fisco*, 1999, 41, p.13057.
- ⁴²⁵ V. D. Invrea, *Ricerche storico legislative sull'istituzione del porto franco in Genova*, in *Gazzetta Ufficiale del regno d'Italia*, n. 157/1876, 2650. V. anche L. Piccinno, *I trasporti in Liguria all'inizio dell'ottocento*, Roma, 2013.
- ⁴²⁶ V. L. Piscitelli, *Punti franchi*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 1148; F. Foramiti, *I vantaggi del porto franco*, Venezia, 1829, 5.
- ⁴²⁷ Cfr. G. Marongiu, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 61; E. Vita, *Principi di economia commerciale*, Torino, 1923, 610.
- ⁴²⁸ Si tratta della legge 8 luglio 1904, n. 351.
- ⁴²⁹ Tra i porti interessati rientrano Venezia, Trieste, Genova, Livorno, Ancona, Bari, Brindisi, Napoli, Salerno, Palermo, Messina e Cagliari.
- ⁴³⁰ Sul porto franco di Trieste v. I. Telchini, *La progettata zona franca Italo - Jugoslava sul Carso e la normativa comunitaria*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 1977, 527; D. Rossetti, *Meditazione storico-analitica sulle franchigie della città e porto-franco di Trieste*, Venezia, 1815, 143; G. Agapito, *Descrizione della città e porto franco di Trieste*, Trieste, 1830.
- ⁴³¹ V. L. Einaudi, *Lo scrittoio del Presidente (1948-1955)*, Torino, 1956, 90.
- ⁴³² R.D. 17 marzo 1938, n. 726 volto alla regolamentazione dei depositi doganali.
- ⁴³³ V. R. Rossolini, *Diritto comunitario e zona franca della Valle d'Aosta*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 1983, 830.
- ⁴³⁴ Il tema affonda le sue radici nel Medioevo. Sul tema v. F. Palazzi Trivelli – M. Gaiaschi, *Storia di Livigno dal Medioevo al 1797*, Sondrio, 1995, 108.
- ⁴³⁵ Al contrario, l'art. 2 D.P.R. n. 43 del 1973 prevede che i punti franchi e gli altri analoghi istituti, di cui agli articoli 132, 164, 166 e 254

(depositi franchi e punti franchi), sono assimilati ai territori extra-doganali.

⁴³⁶ V. L. Piscitelli, *Punti franchi*, cit., 1151.

⁴³⁷ In proposito v. M. D'Amico, *La disciplina delle zone franche – parte prima – la normativa comunitaria*, in *Dir. com. e sc. int.*, 2011, 555.

⁴³⁸ In molti casi si fa riferimento anche a “zone industriali”, locuzione che rimanda ad un'eterogenea morfologia tipologica, nella quale, tenendo presente la stratificazione normativa e la prassi amministrativa, rientrano le “zone industriali incentivate”, dotate di infrastrutture volte a favorire la localizzazione di stabilimenti in aree originariamente private e poi soggette ad espropriazione, le “zone di destinazione industriale”, nozione rilevante ai fini urbanistici, le “zone di destinazione industriale in macrozona incentivata”, e le “zone di destinazione industriale ad incentivazione regionale” (ovvero comunale), quando sono le regioni o i comuni a riservare specifiche semplificazioni anche di carattere amministrativo. La normativa italiana, già a partire dagli anni cinquanta, ha poi favorito il passaggio alle aree e ai nuclei di sviluppo industriale. Sul tema v. M. Annesi, *Zone industriali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1993, 1203.

⁴³⁹ Sul tema v. P. Coppola, *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*, in M. Ingresso - G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 573; E. Bucci, *Zone franche urbane: quadro normativo e compatibilità comunitaria*, in *Riv. trib. loc.*, 2010, 141; C. Buccico, *Il fondamento giuridico delle zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 105.

⁴⁴⁰ Si aggiungono esenzioni ai fini Irap, Ici-Imu e sgravi per i contributi previdenziali.

⁴⁴¹ Cfr. Aiuto di Stato n. 346/2009 (C-2009-8126 definitivo), reperibile sul sito della *DG Competition* della Commissione Europea.

⁴⁴² Oltre a quelle attivate in Campania, Sardegna e Sicilia, che avremo modo di richiamare più avanti nel quadro più generale delle aspirazioni alle zone franche manifestate in tali regioni, va ricordato che altre ZFU sono state avviate anche in Puglia in relazione ad alcuni quartieri delle città di Taranto, Lecce, Andria, Barletta, Foggia, Lucera, Manduria, Molfetta, San Severo, Santeramo in Colle e Manfredonia. Va peraltro segnalato che proprio in relazione a quest'ultima città era stato svolto, nel corso degli anni novanta, uno “*Studio di fattibilità per la realizzazione di una zona franca a Manfredonia*” da parte del Centro di Ricerche tributarie dell'Impresa dell'Università L. Bocconi. Altre ZFU sono state attivate anche in Calabria (Corigliano Calabro, Cosenza, Crotona, Lamezia Terme, Reggio Calabria, Rossano e Vibo Valentia).

⁴⁴³ Quanto al porto e alle “scale franche” si deve risalire ad epoche precedenti, quantomeno sino al 1692 come ricorda P.M. Liberatore, *Introduzione allo studio della legislazione del regno delle due Sicilie*, Napoli, 1832, 396; cfr. anche C.A. Broggia, *Trattato de' tributi e del governo politico della sanità*, Napoli, 1743, 119.

⁴⁴⁴ V. R. Russo (a cura di), *L'avvenire industriale di Napoli negli scritti del primo novecento*, Napoli, 2004, 152.

⁴⁴⁵ G. Falzone, *Le zone industriali*, Palermo, 1962, 18.

⁴⁴⁶ M. Annesi, *Deposito franco (regime di)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1964, 291.

⁴⁴⁷ Cfr. A. Chiarini, *I porti franchi in Italia*, Bologna, 1929, 80 ss.

⁴⁴⁸ Così M. Ingresso, C. Sacchetto, O. Nocerino, *Le zone franche in Italia*, in M. Ingresso, O. Nocerino, F. Roccatagliata, C. Sacchetto, *Le zone franche*, Napoli, 2000, 170.

⁴⁴⁹ V. E. Cardillo, *Napoli: l'occasione post-industriale*, Napoli, 2006, 118.

⁴⁵⁰ Le imprese ammesse all'agevolazione sono 785 per massimali di aiuto non superiori a 22.833,40 euro. Come rilevato dal Comune, i quartieri interessati sono Zona industriale, Mercato, Barra e San Giovanni a Teduccio, che ricadono nella seconda, quarta e sesta municipalità. L'area, che coincide con la prima proposta progettuale presentata nell'anno 2008, ha una superficie di ca. 4 km², e vi risiedono 23.716 abitanti, che rappresentano il 2,36% della popolazione cittadina. Il tasso di disoccupazione è pari al 40,38 %, superiore rispetto a quello relativo a tutto il territorio comunale, che risulta pari a 31,39 %.

⁴⁵¹ Si tratta di Aversa, Benevento, Casoria, Mondragone, Portici (centro storico), Portici (zona costiera), San Giuseppe Vesuviano e Torre Annunziata.

⁴⁵² L'Interporto di Nola, gestito da una società per azioni, si trova a trenta km da Napoli, è interconnesso, via strada e ferrovia, con porto e aeroporto. Con una superficie complessiva di circa quattro mln di mq, di cui oltre un milione coperti, esso comprende trecento aziende e quasi cinquantamila addetti. L'area destinata alla zona franca è pari, in una prima fase, a ca. 100.000 mq.

⁴⁵³ Si fa riferimento all'art. 168-bis del Reg. del Consiglio, 12 ottobre 1992, n. 2913/92/CEE, disposizione introdotta ad opera dell'art. 1, Reg. del Consiglio 16 novembre 2000, n. 2000/2700. La norma è stata inizialmente abrogata dal Reg. 23 aprile 2008, n. 450 del Parlamento Europeo e del Consiglio, istitutivo del successivo codice doganale comunitario. Tuttavia, tale ultimo regolamento è stato sostituito dal Reg. 9 ottobre 2013, n. 952 del Parlamento Europeo e del Consiglio. L'art. 286 del reg. n. 952/2013 ha abrogato il reg. n. 450 del 2008 e il successivo art. 288 ha previsto che alcune disposizioni del medesimo regolamento, compreso l'art. 286, entrassero in vigore immediatamente, mentre per il resto il nuovo testo è applicabile dall'1 maggio 2016. Ne consegue la reviviscenza, per quanto non diversamente disposto, del codice del 1992, anche con riguardo alla zona franca non interclusa, che il nuovo codice non considera. Fino al 30 aprile 2016 potranno dunque essere attivate zone di questo tipo, fermo restando che dall'1 maggio 2016 in avanti, quando entrerà in vigore nella sua completezza il regolamento del 2013 che non le contempla, esse saranno comunque gestite, sotto il profilo operativo,

come depositi a tutti gli effetti.

⁴⁵⁴ Sul tema, v. A. De Cicco, "Zone franche" e "depositi franchi", in *Digesto - comm.*, Torino, 2004, 730.

⁴⁵⁵ Per quanto riguarda, viceversa, l'applicabilità dell'Iva ai trasferimenti di merci avvenuti all'interno della zona franca, la giurisprudenza europea (v. Corte di Giustizia, 8 novembre 2012, in causa C-165/11) ha stabilito, in relazione ad un caso slovacco, che l'Iva è applicabile salvo che lo Stato membro si sia avvalso della facoltà di esentare tale cessione ai sensi dell'art. 16, par. 1, direttiva 2004/66/CE.

⁴⁵⁶ Si tratta delle attività indicate all'interno dell'allegato 72 al Reg. n. 2454 del 1993, tra le quali si segnalano quelle principali: "1) Ventilazione, esposizione, asciugatura, spolveratura, operazioni semplici di pulitura, riparazioni dell'imballaggio, riparazioni elementari di danni intervenuti nel corso del trasporto o durante il deposito, sempre che si tratti di operazioni semplici, applicazione o rimozione del rivestimento di protezione per il trasporto; 2) Ricostituzione delle merci dopo il trasporto; 3) Inventariazione, campionatura, cernita, vagliatura, filtraggio meccanico e pesatura delle merci; 4) Rimozione di parti danneggiate o contaminate; (...), 12) Aggiunta di merci oppure aggiunta o sostituzione di parti accessorie, purché tale aggiunta o sostituzione sia relativamente modesta o abbia lo scopo di garantire la conformità con gli standard tecnici europei e non alteri la natura né migliori le prestazioni delle merci originali, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre per le merci aggiunte o sostituite; (...) 16) Imballaggio, disimballaggio, cambiamento d'imballaggio, travaso e semplice trasferimento in container, anche se ciò dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre. Apposizione, rimozione e modifica di marchi, sigilli, etichette, cartellini segnaprezzo o altro segno distintivo analogo, ad eccezione delle operazioni passibili di aumentare il rischio di frode, in particolare le operazioni che possono indurre a considerare l'origine della merce diversa da quella autentica; 17) Prove, adeguamenti, regolazioni e predisposizione al funzionamento di macchine, congegni e veicoli, in particolare per accertarne la conformità con gli standard tecnici europei, unicamente quando si tratti di operazioni semplici". Nel calcolo del dazio all'importazione non si tiene conto delle eventuali spese connesse alle manipolazioni usuali o dell'aumento del valore, purché tali spese siano documentate in maniera soddisfacente dal dichiarante. Nel calcolo dei dazi all'importazione si tiene conto, invece, del valore in dogana, della natura e dell'origine delle merci non comunitarie utilizzate nelle operazioni.

⁴⁵⁷ E' l'indicazione di M. Reimann, responsabile del Settore Regimi Doganali Economici (*Special Customs Procedures*) presso l'Unità A2 della Direzione Generale TAXUD, Bruxelles.

⁴⁵⁸ Lo Statuto speciale sardo è stato adottato con la l. cost. 26 febbraio 1948, n. 3, che prevede quelle forme e condizioni particolari di autonomia fatte salve dall'art. 116 Cost.

⁴⁵⁹ V. art. 54 dello Statuto, ove si dispone uno specifico procedimento in base al quale l'iniziativa della modifica, oltre che dal consiglio regionale o da ventimila elettori, può provenire dal Governo nazionale o dal Parlamento.

⁴⁶⁰ Cfr. L. reg. Sardegna, 7 maggio 1953, n. 22.

⁴⁶¹ In particolare, la legge regionale, soprattutto per le nuove iniziative imprenditoriali, contemplava: *i*) la concessione in uso, anche a titolo gratuito, di aree demaniali; *ii*) contributi per l'acquisto di aree, comprese in tali zone, per la realizzazione di iniziative dirette al perseguimento degli obiettivi di sviluppo; *iii*) esecuzione di opere necessarie per le sistemazioni portuali (oltre che ferroviarie e stradali) e gli allacciamenti elettrici, idrici e simili; *iv*) concorso nelle spese relative al consumo dell'acqua e dell'energia elettrica ad uso industriale o ad altre spese di energia motrice; *v*) agevolazioni per il trasporto delle materie prime e dei prodotti finiti; *vi*) contributi diretti ad alleviare gli oneri sociali.

⁴⁶² Un esempio per tutti è l'esenzione dall'imposta sulle società prevista dall'art. 14, l. n. 717 del 1965. Per approfondimenti sulle agevolazioni di quegli anni v. G. Contini – B. Contini, *Le agevolazioni tributarie in Sardegna*, Milano, 1967.

⁴⁶³ Come si legge all'interno dell'accordo, tali interventi hanno per obiettivo quello di rendere il porto industriale di Cagliari immediatamente funzionante e competitivo con le realtà portuali europee, contribuendo ad alleviare la crisi economica, sociale ed occupazionale della regione, inserendo il sistema portuale sardo nel più ampio contesto della rete portuale nazionale e comunitaria. Inoltre, gli interventi sono tesi a razionalizzare il trasferimento delle unità di carico tra il vettore stradale e ferroviario ed il vettore marittimo nonché il *transshipment* di carichi nave-nave, oltre a favorire lo sviluppo industriale della regione ampliando i mercati di commercializzazione dei prodotti.

⁴⁶⁴ Cfr. M. D'Amico, *La disciplina delle zone franche – parte seconda – la normativa italiana*, in *Dir. com. sc. int.*, 2011, 779.

⁴⁶⁵ All'interno dell'art. 3 dell'atto aggiuntivo si prevedeva la creazione di due distinte aree. La prima, contemplata nella lett. c) della norma, è definita come "area industriale per attività industriali ed affini connesse ai traffici marittimi"; la seconda, indicata nella lett. d), è viceversa collocata "all'interno dell'agglomerato industriale funzionale al porto e all'interporto per operazioni commerciali e produttive".

⁴⁶⁶ Quanto alla possibilità di ipotizzare una diversa ricostruzione per la quale la società di gestione della zona franca, ottenute in concessione tutte le aree, sarebbe chiamata ad attribuirle in sub-concessione alle imprese interessate, essa non appare condivisibile poiché: *i*) una tale impostazione non si trae dal D.P.C.M. del 2001, che attribuisce alla *Cagliari Free Zone* poteri gestori e non poteri concessori; *ii*) come più volte ribadito, tale decreto fa salve in modo espresso sia le competenze dell'Autorità portuale (art. 12), sia la legge che prevede dette prerogative (l. n. 84 del 1994), tra cui la concessione di aree (art. 18).

⁴⁶⁷ La legge n. 20/2013 ha previsto che, a seguito della trasformazione, il capitale della *Sardegna Free Zone* sia ripartito tra la regione (34%), i comuni interessati dalle zone franche (33%) e le autorità di gestione dei porti (33%).

- ⁴⁶⁸ Sul tema si rimanda all'ampio studio della Fondazione A. Uckmar, *La Regione Sardegna come zona franca tra insularità e fiscalità di vantaggio*, 2013.
- ⁴⁶⁹ V. l'articolata pubblicazione delle Nazioni Unite, *The challenge of free economic zones in Central and Eastern Europe*, New York, 1991.
- ⁴⁷⁰ F. Roccatagliata – S. Medici, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, 619.
- ⁴⁷¹ Comunicato stampa della Commissione europea del 16 ottobre 1996 (IP/96/933).
- ⁴⁷² Comunicazione della Commissione *relativa agli aiuti de minimis*, in *GUCE* C 68 del 6.3.1996, 9; Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese, in *GUCE* C 213 del 24.7.1996, 4.
- ⁴⁷³ Comunicazione della Commissione *sugli aiuti di Stato a finalità regionale art. 92, par. 3, lettera a)*, in *GUCE* C 163 del 4 luglio 1990, 1 e *art. 92, par. 3, lettera c)*, in *GUCE* C 282 del 26.10.1995, 11; *Orientamenti in materia d'occupazione*, in *GUCE*, C 334 del 12.12.1995. Il livello d'intensità degli aiuti regionali per la Corsica è rimasto inferiore al 30% dell'investimento, fissandosi al 29%, come risultato dell'esenzione dell'imposta sugli utili (17%), della tassa professionale (3%) e della riduzione dei contributi previdenziali (9%).
- ⁴⁷⁴ *Orientamenti comunitari sugli aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione*, in *GUCE* C 368 del 23.12.1994.
- ⁴⁷⁵ Si trattava di Abruzzo, Basilicata, Molise, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia.
- ⁴⁷⁶ Cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675.
- ⁴⁷⁷ Così F. Fichera, *Divieto di aiuti di Stato e fiscalità di vantaggio. L'attuazione del federalismo fiscale in Italia*, in Aa. Vv., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, Napoli, 2011, 623-24, ove l'A. richiama la lettera 22 novembre 2000 dell'allora Commissario europeo alla concorrenza, Monti, il quale indicava che avrebbe potuto essere qualificato come aiuto di Stato al funzionamento l'eventuale introduzione di un'aliquota Irpeg ridotta limitata alle sole imprese aventi sede nel Mezzogiorno. Nella lettera si leggeva che si sarebbe potuti giungere a conclusioni diverse qualora si fosse trattato di aiuti regionali destinati a nuovi investimenti o a nuova occupazione.
- ⁴⁷⁸ L'azzeramento e la riduzione sono sottoposti a due limiti, dal punto di vista "interno": che la regione non sia sottoposta ad un piano di rientro per deficit sanitario e che, allo stesso tempo, la maggiorazione dell'addizionale Irpef non sia superiore a 0,5 per cento.
- ⁴⁷⁹ Si tratta dei sette decimi, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) dello Statuto. L'individuazione della quota dei tributi sui redditi ad essi relativa è funzionale all'attribuzione del relativo gettito alla regione, senza che la medesima possa tuttavia esercitare alcuna potestà tributaria sui tributi stessi. Al riguardo, v. S. Sammartino, *Stabilimenti ed impianti in Sicilia di imprese aventi sede fuori dal territorio della regione*, in Atti preparatori del convegno *La stabile organizzazione*, Milano, 10-11 ottobre 2013, 365.
- ⁴⁸⁰ Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, Repubblica Portoghese c. Commissione, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 319, con nota di V. Ficari, *Aiuti fiscali regionali, selettività, e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*; la sentenza è altresì annotata da A. Carinci, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, 1783. V. anche la sentenza Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, nonché la sentenza relativa a Gibilterra (Corte di Giustizia, 15 novembre 2011, cause riunite C-06/09 e C-107/09, annotata da P. Rossi Maccanico, *Fiscal aid review and cross border tax distortion*, in *Intertax*, 2012, 92).
- ⁴⁸¹ Cfr. punto 51 delle conclusioni dell'Avvocato Generale nella controversia decisa da Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, Repubblica Portoghese c. Commissione.
- ⁴⁸² Ciò comporta l'impossibilità di applicare i principi fissati dal Tribunale di primo grado, nella sentenza 18 dicembre 2008, nella causa T-211/04 relativa a Gibilterra, poiché in tale decisione, la carenza di selettività era stata argomentata, in applicazione dei principi della sentenza sulle Azzorre, rilevando che Gibilterra fosse dotata di prerogative tributarie proprie e che il coinvolgimento del Regno Unito nell'approvazione della riforma dell'imposta sulle società fosse un passaggio meramente formale. Nel caso della Sardegna, con tutta evidenza, la regione, pur dotata di statuto speciale, non è affatto coinvolta nel procedimento di adozione e di modifica delle disposizioni su Ires e Irpef, poiché trattasi di imposte introdotte con legge statale (per l'Irpef può solo intervenire sulle addizionali).
- ⁴⁸³ Si tratta di un intervento significativo, finanziato con fondi comunitari per un totale di oltre 124 mln. di euro, somme di cui beneficerebbero 4359 imprese della provincia interessata.
- ⁴⁸⁴ V. L. Piscitelli, *Punti franchi*, cit., 1149, che segnala che i punti franchi di Trieste sono stati istituiti nel 1891 in sostituzione del regime di franchigia integrale che era stato riservato alla città e al porto sin dal XVIII secolo. Per una ricostruzione storica v. G. Botteri, *Una storia europea di liberi commerci e traffici: il porto franco di Trieste*, Roma, 1988.
- ⁴⁸⁵ Cfr. A. Chiarini, *I porti franchi in Italia*, cit., 39.
- ⁴⁸⁶ M. Ingrosso, C. Sacchetto, O. Nocerino, *Le zone franche in Italia*, cit., 160.
- ⁴⁸⁷ I. Telchini, *La progettata zona franca Italo - Jugoslava sul Carso e la normativa comunitaria*, cit., 529.
- ⁴⁸⁸ Nel caso di ingresso delle merci nella Comunità, la lavorazione sarebbe stata effettuata sotto vigilanza doganale per conservare l'origine delle materie prime e dei semilavorati al momento dell'ingresso nello stabilimento. In questo caso, l'immissione in libera pratica era preceduta dalla riscossione di dazi applicati sulle materie prime provenienti da Paesi terzi ed impiegate nella lavorazione. Qualora i

prodotti fossero stati immessi in Jugoslavia si sarebbero applicate le norme di tale Paese. Nel caso di esportazione verso Stati terzi vi sarebbe stata esenzione da qualsiasi imposizione fiscale.

⁴⁸⁹ M. Ingrosso, C. Sacchetto, O. Nocerino, *Le zone franche in Italia*, cit., 164.

⁴⁹⁰ Commissione Europea, 12 aprile 1995, n. 95/4527CE.

⁴⁹¹ Commissione Europea, 11 dicembre 2002, IP/02/1851.

⁴⁹² H. Pirenne, *Le città del medioevo*, Bari, ed. 2011 (1 ed. 1925), 83.

⁴⁹³ Si trattava di una società a responsabilità limitata partecipata dalla Camera di commercio, dalla Cassa di Risparmio di Genova, dal Porto di Genova e dalla Finanziaria Ligure per lo sviluppo economico.

⁴⁹⁴ V., al riguardo, l'articolato "*Studio per la realizzazione di una zona franca nell'area di Cornigliano*" realizzato nel 1997 dal Dipartimento di Economia Politica dell'Università L. Bocconi di Milano.

⁴⁹⁵ M. Celesti, *Sul porto franco, sul debito pubblico della città di Messina e sul contenzioso amministrativo*, Napoli, 1837, 15.

⁴⁹⁶ Venne realizzato un bacino di carenaggio, una stazione di degassificazione e fu acquistato un cantiere navale.

⁴⁹⁷ Con il D.P.R. 1 luglio 1977, n. 684, il demanio marittimo è trasferito alla Regione, ad eccezione di alcuni beni che, pur non trasferiti, sarebbero stati gestiti con potestà pubblica delegata.

⁴⁹⁸ Si tratta di un'area nel quartiere di Tremestieri e comprende 792 imprese ammesse all'agevolazione. Tale zona franca si aggiunge alle numerose altre ZFU attivate in Sicilia nei comuni di Acireale, Acicatena, Bagheria, Barcellona Pozzo di Gotto, Castelvetrano, Catania, Enna, Erice, Gela, Giarre, Lampedusa e Linosa, Palermo (Brancaccio), Palermo (porto), Sciacca, Termini Imerese e Vittoria.

⁴⁹⁹ L'abrogazione dell'accisa sui fiammiferi, già preannunciata a fine luglio 2014 nello "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati e dei loro succedanei, nonché di fiammiferi", approvato dal Consiglio dei ministri, è stata poi realizzata a dicembre dello stesso anno, con l'art.1, comma 1, lett. g), d.lgs 15 dicembre 2014, n. 188, entrato in vigore dal 1 gennaio 2015, che ha appunto abrogato l'art. 62-bis, d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, rubricato "imposta di fabbricazione sui fiammiferi".

Nonostante i proclami, si tratta, all'evidenza, di un "contentino" dato che l'imposta in questione vale soltanto, per le casse dell'Erario, 2,5 milioni di euro.

⁵⁰⁰ Si tratta del d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, entrato in vigore il 1 giugno 2007, che ha operato diverse modifiche al testo unico sulle accise (d.lgs. n. 504 del 1995, c.d. T.u.a.). Per una chiara esposizione dei tratti salienti della riforma, cfr. F. CERIONI, *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 49 ss.

⁵⁰¹ Direttiva 27 ottobre 2003, n. 2003/96/Ce.

⁵⁰² Cfr. sul punto il successivo paragrafo 2.

⁵⁰³ Cfr., per la trattazione del problema e i riferimenti a dottrina, giurisprudenza e prassi, il successivo paragrafo 3.

⁵⁰⁴ Corte di Giustizia, sentenza 25 settembre 2003, causa 437/01, *Commissione Ce c/Repubblica italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 225 con commento di V. MERCURIO, *Illegittima l'imposizione sugli oli lubrificanti: termini e modalità per l'esercizio del diritto al rimborso*. Sul tema, si veda altresì F. BIRIGAZZI, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti alla luce di una importante pronuncia della Corte di Giustizia UE: profili di illegittimità e problematiche applicative*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 809 ss.

⁵⁰⁵ Trattasi delle direttive Cee 92/81/Cee e 92/82/Cee.

⁵⁰⁶ Ci si riferisce all'art. 1, comma 116, della finanziaria 2006 (l. 23 dicembre 2005 n. 266) a mezzo del quale è stato normativamente stabilito che "l'art. 62 d.lgs. n. 504/1995 continua ad esplicare i suoi effetti". Sul punto, si rinvia a quanto si dirà *infra*, paragrafo 3.

⁵⁰⁷ Cfr., subito dopo la sentenza della Corte di Giustizia sopra menzionata, la prima nota interlocutoria del 12 febbraio 2004, prot. n. 53 con cui l'Agenzia delle Dogane invitava i propri Uffici a non procedere ai rimborsi dell'accisa e attendere gli esiti del giudizio e poi la successiva nota del 10 giugno 2004, prot. n. 2305, ove invece l'Agenzia imponeva di prendere atto della pronuncia della Corte e attuarla; contemporaneamente, però, con la circolare 5 maggio 2004, n. 24/D, l'Agenzia affermava già che, in forza della nuova direttiva del 2003, l'imposta nazionale era nuovamente applicabile e non più incompatibile, naturalmente per il periodo successivo all'entrata in vigore della direttiva.

⁵⁰⁸ Cfr. L. SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.*, 2007, 1670 ss., in particolare a pag. 1675, ove evidenzia la "pluralità degli interessi perseguibili mediante la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità", pluralità di interessi che "si manifesta con tutta evidenza nel sistema delle accise". Trattasi di un settore che, scrive l'A. a pag. 1670, è "crocevia di interessi istituzionali, economici e sociali, interessi non raramente contrapposti ed in cerca, quindi, di non facili equilibri". "Basti pensare – prosegue l'A. - alla difficoltà di conciliare il sempre maggiore fabbisogno energetico con la tutela dell'ambiente". "La molteplicità dei piani intersecati dal settore energetico [...] si riflette nell'ambito fiscale, delineando un quadro complesso".

⁵⁰⁹ Protocollo redatto nel corso della Convenzione sull'ambiente tenutasi a Kyoto, dall'1 all'11 dicembre 1997, che ha fissato l'obiettivo di una significativa riduzione della emissione di gas ad effetto serra da parte degli Stati aderenti, in particolare di almeno il 5 per cento, nel periodo 2008 - 2012, in meno rispetto ai valori del 1990. Per approfondimenti, cfr. M. GESTRI, *Ambiente (diritto internazionale)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, vol. I, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, 214 ss.