

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA

SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza

Tesi di Laurea

Le Zone Franche di Diritto Finanziario: lo strumento della fiscalità differenziata per aree territoriali nell'ordinamento giuridico italiano ed europeo. Il caso particolare del porto di Trieste

Duty Free Zones: variable taxation by territorial areas in the Italian and European legal system. The case study of Trieste Harbour

Relatore: Prof. Alberto Marcheselli

Candidata: Elisabetta Giulia Damele (4091264)

Anno Accademico 2021/2022

INDICE

ABSTRACT p. 5

CAPITOLO I

IL CONCETTO DI ZONA FRANCA NEL DIRITTO FINANZIARIO p. 7

1. Osservazioni introduttive sulla dimensione globale del fenomeno delle Zone Franche
2. Definizione e impiego dell'espressione "Zona Franca"
3. Le Zone Franche nell'ordinamento giuridico italiano ed europeo
4. Le Zone Franche Urbane (ZFU)
 - 4.1 Le origini e il fondamento normativo delle Zone Franche Urbane (ZFU) nell'ordinamento giuridico italiano, potestà istitutiva e finalità extrafiscale
 - 4.2 Tipologie di tributi interessati dalla disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU)
 - 4.3 Il requisito soggettivo: i soggetti coinvolti nella disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU)
 - 4.4 Il requisito oggettivo: le attività produttive, i presupposti economici
 - 4.5 Esempi di Zone Franche Urbane (ZFU) istituite in Italia
5. Le Zone Franche Doganali (ZFD)
 - 5.1 Il fondamento giuridico e la disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD), potestà istitutiva
 - 5.2 Il requisito territoriale: Unione Doganale Europea e concetto di zone extraterritoriali
 - 5.3 I tributi oggetto della disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD)
 - 5.4 Il requisito soggettivo: i soggetti coinvolti dalla disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD)
 - 5.5 Esempi di Zone Franche Doganali (ZFD) istituite in Italia
6. Altri modelli di Zone Franche

CAPITOLO II

**IL DETTATO NORMATIVO IN MATERIA DI ZONE FRANCHE NELLA
GERARCHIA DELLE FONTI PRODUTTIVE DI LEGGI TRA
ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO ED EUROPEO p. 28**

1. Legittimità costituzionale e ammissibilità della normativa sulle Zone Franche nell'ordinamento giuridico italiano
 - 1.1 La questione della capacità contributiva
 - 1.2 La questione del principio di uguaglianza
 - 1.3 La posizione delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Regioni a Statuto Speciale
2. Legittimità e ammissibilità della disciplina delle Zone Franche in considerazione del diritto dell'Unione Europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia Europea
 - 2.1 La questione del divieto di attuare aiuti di Stato all'interno dell'Unione Europea
 - 2.2 La questione del principio di legalità nelle Zone Franche. I possibili pericoli in materia penale e fiscale di riciclaggio: la V Direttiva europea antiriciclaggio n. 843 del 2018

CAPITOLO III

IL CASO PARTICOLARE DEL PORTO FRANCO DI TRIESTE p.50

1. Storia e fondamento normativo del Porto Franco di Trieste
2. La personalità giuridica e le particolarità del regime fiscale che caratterizzano il Porto Franco di Trieste
3. Porto Franco di Trieste: punto strategico e gestione amministrativa finalizzata allo sviluppo logistico

CAPITOLO IV

SVILUPPO DELLE ZONE FRANCHE E CONCLUSIONE p. 60

1. Un possibile nuovo sviluppo delle Zone Franche di Diritto Finanziario: la fiscalità per la tutela dell'ambiente
2. Conclusioni

BIBLIOGRAFIA p. 62

RINGRAZIAMENTI p. 68

ABSTRACT

Nell'attualità dell'ordinamento giuridico italiano ed europeo vi è uno strumento che si distingue per adattabilità ed efficienza: le Zone Franche del Diritto Finanziario.

Le Zone Franche sono aree territoriali, precisamente delimitate, nelle quali sono concesse misure fiscali più vantaggiose rispetto a quelle generalmente applicate nel resto del territorio dello Stato. La fiscalità differenziata per zone del territorio rappresenta un'opportunità per rispondere con attenzione e prontezza alle specifiche necessità della zona. Il regime fiscale agevolato concede misure di defiscalizzazione e decontribuzione per raggiungere finalità extrafiscali individuate dal legislatore. Esistono numerose tipologie di Zone Franche, ma le più importanti sono: le Zone Franche Urbane e le Zone Franche Doganali.

Il tema delle Zone Franche conduce a ragionare sulla legittimità costituzionale in relazione ai principi di capacità contributiva, di uguaglianza e sul possibile ruolo attivo delle Regioni. Inoltre, la riflessione si estende al diritto di fonte europea e quindi alla conformità ai principi fondamentali e al rispetto del divieto di elargire aiuti di Stato.

Nell'ambito delle Zone Franche, si segnala la presenza di un caso particolare: il Porto Franco di Trieste, la cui peculiarità è il fondamento giuridico di diritto internazionale.

ABSTRACT

In the current Italian and European legal system there is an instrument that stands out for its adaptability and efficiency: the Duty Free Zones of Financial Law.

The Duty Free Zones are territorial areas, exactly delimited, in which more advantageous tax measures are granted than those generally applied in the rest of the State territory. Variable taxation by territorial areas represents an opportunity to respond with attention and readiness to the specific needs of the area. The favorable tax treatment grants tax exemption and decontribution measures to achieve extra-tax purposes identified by the legislator. There are numerous types of Duty Free Zones, but the most important are: Urban Free Zones and Customs Free Zones.

The theme of Duty Free Zones leads to reasoning on constitutional legitimacy in relation to the principles of taxpaying capacity, equality, and the possible active role of the Regions. In additions, the consideration extends to European source law and therefore to compliance with fundamental principles and observance of the prohibition on granting State aid.

In the contest of Duty Free Zones, a particular case study should be pointed out: Trieste Harbour, whose peculiarity is the legal basis of international law.

CAPITOLO I

IL CONCETTO DI ZONA FRANCA NEL DIRITTO FINANZIARIO

1. Osservazioni introduttive sulla dimensione globale del fenomeno delle Zone Franche

Sullo scenario mondiale si assiste all'espansione di un fenomeno giuridico che ha suscitato l'interesse dei giuristi per la sua portata innovativa e dinamica. Un fenomeno che ha origini lontane nel tempo, ma che conserva un ruolo importante nell'attualità per la sua capacità di flessibilità e adattamento. Un evento che è nato inizialmente dall'esigenza di agevolare il commercio marittimo e che si è esteso successivamente ai traffici in generale e al tessuto produttivo. Si tratta dell'istituto delle Zone Franche di Diritto Finanziario, uno strumento giuridico adottato da molti stati. Sono numerosi, infatti, gli stati che nel mondo hanno scelto di istituire entro i propri confini delle aree che beneficiano di misure giuridiche più favorevoli rispetto a quelle applicate nel resto del territorio. La costituzione di misure giuridiche differenziate risponde alla volontà di favorire lo sviluppo e la crescita di determinate zone all'interno dello stato. Sono plurimi i fattori che inducono i legislatori a differenziare il regime giuridico vigente all'interno degli stati e perciò molteplici sono le tipologie di Zone Franche.

I giuristi si trovano di fronte a un istituto giuridico dalle molte forme e finalità che può assumere nell'ordinamento giuridico in cui si inserisce. Inoltre, apre a nuovi scenari poiché è un istituto in evoluzione costante, così come in evoluzione è la società in cui si introduce. Il diritto, in questo modo, rappresenta uno strumento capace di realizzare al meglio le politiche volute dal legislatore. Le Zone Franche rappresentano un'opportunità, ma aprono anche questioni sulla compatibilità rispetto al diritto sovranazionale e internazionale.

Al fine di analizzare e comprendere il fenomeno sono stati avviati numerosi studi e istituiti appositi organi nel mondo.

L'Organizzazione delle Nazioni Unite per lo sviluppo industriale ("UNIDO") nel 1978 ha fondato WEPZA "World Export Processing Zones Association"¹ per sostenere le politiche di crescita degli stati in via di sviluppo attraverso lo strumento dinamico delle Zone Franche. Inizialmente composta da rappresentanti governativi, viene riorganizzata

¹ www.wepza.org

nel 1985 e diviene un ente composto sia da rappresentanti governativi sia da rappresentanti non governativi, tra i quali figurano operatori del settore giuridico-economico, professori universitari e consulenti. WEPZA è un'associazione che, studia e registra le Zone Franche presenti nel mondo, mettendo a disposizione le proprie conoscenze, frutto dell'analisi e studio dei propri ricercatori, per condividerle, collaborare e migliorare la crescita e sviluppo nelle aree di interesse attraverso lo strumento delle Zone Franche.

La Banca Mondiale² ricopre un ruolo importante nello studio delle Zone Franche poiché si occupa di monitorare e analizzare il fenomeno dal punto di vista finanziario. Ricomprende sotto la definizione di “Zone Economiche Speciali” una varietà di Zone Franche di cui studia e approfondisce gli aspetti principali e come questi concorrono allo sviluppo dell'economia degli Stati. La Banca Mondiale fornisce rapporti aggiornati sull'impatto che le Zone Franche hanno nell'economia dei traffici, delle esportazioni, sulla riduzione della disoccupazione nelle aree interessate dal fenomeno. Inoltre, provvede a elaborare previsioni per l'evoluzione del futuro.

L'organizzazione Internazionale del Lavoro (ILO)³, ente specializzato delle Nazioni Unite, si occupa periodicamente di monitorare e approfondire a livello mondiale lo studio delle Zone Franche in materia di occupazione. Oggetto di studio è l'impatto che le Zone Franche hanno sull'occupazione, sulle condizioni lavorative dei soggetti coinvolti in queste aree. Importante è comprendere se l'attuazione di Zone Franche determini inoltre una variazione in termini quantitativi degli orari lavorativi e delle retribuzioni per i soggetti occupati in tali aree.

L'attenzione e il rilievo di questi studi dimostrano la dimensione globale del fenomeno delle Zone Franche e ne fanno uno strumento giuridico in continua trasformazione.

2. Definizione e impiego dell'espressione “Zona Franca”

L'espressione “Zona Franca” nel linguaggio comune evoca delle interpretazioni che si caratterizzano per la natura di agevolazione, privilegio o esenzione concessa dagli Stati. Un'espressione, dunque, che è suscettibile di ricomprendere al suo interno una pluralità di fattispecie giuridiche ed economiche a seconda dell'ambito a cui si riferisce.

² www.worldbank.org

³ www.ilo.org

Nell'ambito del Diritto Finanziario la Zona Franca si può definire come un'area delimitata all'interno del territorio di uno Stato, istituita con atto normativo, in cui sono presenti misure giuridiche più favorevoli rispetto a quelle in vigore nel resto del territorio dello Stato. Le misure giuridiche che il legislatore concede sono varie e sono parametrize alla natura e alle peculiarità della zona che intende in questo modo agevolare. Lo strumento delle misure fiscali differenziate per aree geografiche diviene così uno strumento nella potestà degli Stati che possono decidere di attuare le proprie politiche fiscali parametrando all'esigenze e alle criticità dei luoghi. La fiscalità assume un ruolo centrale per raggiungere gli obiettivi voluti dal legislatore. Lo stato coglie l'opportunità di servirsi della fiscalità, come strumento flessibile, per perseguire finalità di crescita e di sviluppo. Le Zone Franche, infatti, possono essere collocate in prossimità di aree di confine, di porti, di aeroporti, ma anche di centri urbani. Ciascuna Zona Franca possiede, pertanto, qualità e prerogative proprie che la distinguono dalle altre, non c'è uniformità tra le varie Zone Franche.

Per cercare di mettere ordine nella materia, un'importante dottrina italiana⁴, esaminando lo stato della materia a livello europeo, ha suddiviso le Zone Franche in due categorie sulla base delle misure giuridiche di vantaggio applicate: nella prima categoria vi sono le Zone Franche Classiche che si distinguono per l'esenzione dal pagamento dei tributi doganali, e talvolta anche per l'esenzione dal pagamento dei tributi indiretti; tipicamente appartengono alla prima categoria le zone di natura commerciale, industriale, d'esportazione, e infine i porti franchi; nella seconda categoria vi sono le Zone Franche d'Eccezione che si caratterizzano per interessare altre tipologie tributi, quali i tributi diretti, le imposte locali, ma anche per la concessione di semplificazioni a carattere economico ed amministrativo; sono ricomprese all'interno della seconda categoria tutte quelle zone franche che hanno per obiettivo il rilancio e lo sviluppo del tessuto economico e sociale, quindi le Zone Economiche Speciali (ZES), Zone Franche Urbane (ZFU), Zone Logistiche Speciali (ZLS).

3. Le Zone Franche nell'ordinamento giuridico italiano ed europeo

⁴ CLELIA BUCCICO, *Il Fondamento Giuridico delle Zone Franche Urbane e l'equivoco con le Zone Franche di Diritto Doganale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, I, pp. 108-109

Nell'ordinamento giuridico italiano ed europeo sono presenti in particolare due tipologie di Zona Franca meritevoli di attenzione per la loro importanza e per gli effetti che generano: le Zone Franche Urbane (ZFU) e le Zone Franche Doganali (ZFD). Le due tipologie si caratterizzano per il diverso fondamento giuridico e per le diverse finalità che intendono perseguire. Infatti, le Zone Franche Urbane (ZFU) nascono nell'ordinamento giuridico francese e sono disciplinate dal diritto interno degli stati membri dell'Unione Europea al fine di porre rimedio al degrado socioeconomico che colpisce alcune aree dello Stato; invece, le Zone Franche Doganali (ZFD) sono disciplinate dal diritto dell'Unione Europea e nascono con l'obiettivo di promuovere il commercio internazionale e attrarre nuovi investimenti dall'estero. Le Zone Franche Doganali (ZFD) sono le uniche ad essere oggetto della normativa europea e precisamente la disciplina è contenuta nel Codice Doganale dell'Unione Europea. In materia doganale la competenza a legiferare è esclusivamente in capo all'Unione Europea. Diversamente, le Zone Franche Urbane (ZFU) sono disciplinate dalla legislazione interna degli Stati membri dell'Unione Europea e sono regolate dalla legislazione europea unicamente in ragione dell'osservanza e rispetto dei principi fondamentali dell'Unione Europea in quanto fonte sovraordinata. Oltre alle due principali esistono altre tipologie di Zona Franca meritevoli di essere riconosciute: le Zone Economiche Speciali (ZES), le Zone Logistiche Speciali (ZLS), le Zone Economiche Ambientali (ZEA), Zone Franche Montane (ZFM).

4 Le Zone Franche Urbane (ZFU)

4.1 Le origini e il fondamento normativo delle Zone Franche Urbane (ZFU) nell'ordinamento giuridico italiano, potestà istitutiva e finalità extrafiscale

Il regime fiscale speciale delle Zone Franche Urbane (ZFU) è attuato e disciplinato dalla legislazione di ciascuno degli Stati membri dell'Unione Europea a causa della mancanza di armonizzazione europea nella materia fiscale.

Il legislatore italiano ha istituito le Zone Franche Urbane (ZFU) ai sensi dell'articolo 1, comma 340 e seguenti, della Legge 27 dicembre 2006, numero 296 (Legge finanziaria del 2007) e le ha modificate con successivo intervento ai sensi dell'articolo 1, comma 561 e seguenti, della Legge 24 dicembre 2007, numero 244 (Legge finanziaria del 2008). La disciplina italiana delle Zone Franche Urbane (ZFU) trae il modello dall'esperienza consolidata francese delle Zones Franches Urbaines (Legge 14 novembre 1996, numero

96-987) nata con l'obiettivo di rivitalizzare e rilanciare attraverso l'uso dell'impulso fiscale lo sviluppo economico e sociale di aree urbane e quartieri degradati. Il modello francese discende dal provvedimento programmatico contenuto nel Pacte de Relance des Villes volto a instaurare una politica di collaborazione fra le Préfectures, a livello centrale statale, e gli enti locali, presenti sul territorio, per contrastare i fenomeni di esclusione, di disoccupazione e di abbandono. Questa rete di partecipazione viene svolta nel rispetto della libera amministrazione degli enti locali e nel rispetto delle misure di decentramento e delle politiche di pianificazione regionale⁵. Nel 2004 la Francia ha rinnovato la normativa e ha provveduto a istituire nuove Zone Franche Urbane (ZFU).

Tale quadro normativo rappresenta la base del modello di Zona Franca Urbana (ZFU) in Italia, nato su ispirazione di quello francese, e oggetto di specifica autorizzazione della Commissione europea per dichiarare compatibile l'aiuto di Stato ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 107 TFUE. Nel 2009 la Commissione Europea si è espressa a favore della normativa italiana dichiarandola compatibile poiché non assume la forma degli aiuti di Stato vietati dalla normativa europea.

Il legislatore italiano fissa al comma 340, art 1, Legge 296 del 2006 e lo conferma al comma 561, art 2, Legge n. 244 del 2007, un limite quantitativo all'istituzione delle Zone Franche Urbane (ZFU): il numero di abitanti ricompresi nella porzione territoriale non deve essere superiore a trentamila. Le Zone Franche Urbane (ZFU) sono istituite in aree delimitate che pertanto devono rispettare questo requisito nel momento in cui vengono circoscritte le aree che si intende ricompredervi. Non è, invece, previsto un limite all'estensione territoriale. In Italia il compito di individuare le aree possibili in cui attuare Zone Franche Urbane (ZFU) è attribuito al Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (CIPE) il quale si occupa di analizzare ed esaminare i dati delle aree aspiranti a soddisfare i requisiti. L'analisi prende in considerazione dei fattori sociali presenti sul territorio, come il dato sull'occupazione, sulla disoccupazione, sul livello di scolarizzazione, sulle condizioni economiche produttive. L'attività viene svolta in accordo con il Ministero dello sviluppo economico e con il Ministero dell'Economia e delle Finanze. La normativa delle Zone Franche Urbane (ZFU) del 2006 prima e del 2007 dopo non ha trovato applicazione, fino all'emanazione del Decreto Legge n. 179 del 2012, del Decreto Interministeriale del 10 aprile del 2013 e la circolare n. 172230 del 9 aprile

⁵ Cit. Articolo 1, Legge francese 14 novembre 1996, numero 96-987, da <https://www.legifrance.gouv.fr/>.

del 2018. La recente Legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) ha dato nuovo slancio alle Zone Franche Urbane (ZFU). Le caratteristiche, le modalità le forme sono oggetto della normativa istitutiva di ciascuna Zona Franca Urbana (ZFU). L'evoluzione della normativa ha anche permesso di utilizzare lo strumento del fisco per agevolare aree colpite da eventi naturali, come ad esempio il terremoto dell'Aquila, o da eventi tragici, come ad esempio il crollo del Ponte Morandi nella Città di Genova. Lo strumento fiscale delle Zone Franche Urbane (ZFU) non è lo strumento risolutivo della situazione di difficoltà, ma può certamente assumere un ruolo importante come opportunità di rinascita di queste aree svantaggiate.

Il legislatore ha previsto che le Zone Franche Urbane (ZFU) debbano avere una durata limitata nel tempo, generalmente fissata in cinque o dieci anni, pertanto la scadenza deve essere certamente fissata nel provvedimento normativo che istituisce ciascuna area speciale.

4.2 Tipologie di tributi interessati dalla disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU)

Il legislatore italiano nell'istituire le varie Zone Franche Urbane (ZFU) sceglie e seleziona su quali tributi concedere la defiscalizzazione o la decontribuzione. Generalmente, la disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU) ha ad oggetto: le imposte sui redditi (IRES, IRPEF, addizionali), IRAP, IMU, e il versamento dei contributi previdenziali relativi alle retribuzioni da lavoro dipendente. Questa selezione conferma la scelta iniziale compiuta dal legislatore che nell'art. 1, comma 341, Legge 296/2006 che aveva esplicitamente compiuto un elenco dei tributi oggetto della disciplina. La ragione della scelta di questi tributi è coerente con la volontà del legislatore di contrastare i fenomeni di esclusione sociale, di far rivivere aree urbane degradate, e di creare opportunità di lavoro. La modalità attraverso cui le misure intendono agevolare è il metodo del credito d'imposta.

In particolare, la normativa italiana ha stabilito l'esenzione delle imposte sui redditi nei primi cinque periodi di imposta; successivamente è prevista una riduzione prima del 60% per altri cinque periodi d'imposta, poi del 40% nel sesto e nel settimo periodo d'imposta e successivamente del 20% nell'ottavo e nono⁶. Il regime agevolativo delle imposte sui

⁶ Lett. a), comma 341, articolo 1, Legge n. 296 del 2006

redditi dispiega i suoi effetti per una durata complessiva di quattordici periodi d'imposta. La soglia di reddito massima considerata per ciascun contribuente ai fini dell'esenzione è pari a centomila euro per ogni periodo d'imposta.

Coerente con l'obiettivo delle Zone Franche Urbane (ZFU) è la lett. d), del comma 341, dell'articolo 1 della Legge 296/2006 in cui il legislatore prevede, ai fini della concessione dell'esonero del versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, che una quota soggetti assunti nelle imprese siano residenti nel territorio in cui si trova la Zona Franca Urbana (ZFU). Questa previsione mira a superare il disagio sociale che può presentarsi nelle aree a causa di elevati tassi di disoccupazione.

Leggendo la normativa si può notare come l'imposta sul valore aggiunto (IVA) non sia stata considerata tra i tributi oggetto del regime di agevolazione. La motivazione di questa mancanza si può chiarire attraverso l'analisi della ratio delle Zone Franche Urbane (ZFU), poiché l'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un tributo che ha per obiettivo quello di incentivare i consumi e il soggetto che sostiene il costo è il consumatore finale; invece, la disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU) intende agevolare le attività economiche attraverso il sostegno agli operatori economici che investono e operano in aree svantaggiate e sostengono costi più elevati per produrre il reddito in ragione del difficile contesto in cui svolgono l'attività. Gli operatori economici svolgendo attività di impresa investono nell'area, creano e attirano investimenti. Un costo maggiore per produrre il reddito che il legislatore intende sostenere attraverso misure giuridiche paramtrate alle difficoltà che il soggetto incontra per svolgere l'attività in quel determinato territorio. Il legislatore rinuncia a una quota delle entrate finanziarie che spetterebbero allo Stato tramite il pagamento delle imposte ordinarie se si applicasse il regime ordinario di tassazione poiché riconosce i maggiori costi e la situazione in cui versa l'area. In questo senso tutela e incentiva gli operatori economici a svolgere attività economiche in aree degradate mediante il riconoscimento di un credito di imposta sui tributi che più risentono dello sforzo di operare in tali aree permettendo così di continuare l'attività e dare impulso all'economia locale che altrimenti difficilmente permarrrebbe.

4.3 Il requisito soggettivo: i soggetti coinvolti nella disciplina delle Zone Franche Urbane (ZFU)

La Legge n. 296 del 2006 all'articolo 1, comma 341, precisa quali sono i soggetti ammessi a beneficiare delle misure fiscali differenziate: i soggetti che svolgono attività di piccola o micro impresa nel territorio delle Zone Franche Urbane (ZFU), dunque rileva l'elemento dimensionale del soggetto imprenditore. Il legislatore per definire cosa si intende per piccole e micro imprese richiama la disciplina di fonte europea contenuta nella Raccomandazione n. 361 del 2003, rinnovata, ma rimasta invariata sul punto della definizione di piccole e micro imprese nella nuova disciplina contenuta nell'articolo 2 dell'allegato 1 del Regolamento n. 800 del 2008, anche quest'ultimo di fonte europea. La richiamata disciplina europea fissa dei parametri e delle soglie per poter affermare che l'attività svolta si possa definire di piccola o micro impresa.

Tuttavia, il legislatore italiano ha previsto un ulteriore requisito che i soggetti che svolgono attività di piccola e micro impresa devono soddisfare, e cioè: un requisito temporale poiché subordina la possibilità di accesso al regime agevolativo al fatto l'attività di impresa sia iniziata in un arco temporale che va dal 6 aprile 2009 al 31 dicembre 2012. In questo modo il legislatore ha inteso distinguere, tra coloro che svolgono già attività d'impresa e coloro che intendono iniziarla, e operare la scelta di favorire coloro che intraprendono un'attività d'impresa. Questa scelta si può spiegare richiamando l'attenzione sull'obiettivo delle Zone Franche Urbane (ZFU) e cioè quello di investire e creare nuove opportunità che superino il degrado e la decadenza di alcune aree urbane; il legislatore intende incentivare i nuovi operatori economici che decidono di investire nelle aree più svantaggiate. Per i soggetti imprenditori che, invece, hanno avviato la propria attività imprenditoriale nel periodo antecedente possono beneficiare delle misure agevolative solamente nel rispetto del Regolamento europeo n. 1998 del 2006: relativamente agli articoli 87 e 88 sul tema degli aiuti di minore importanza, i cosiddetti aiuti "de minimis" e dunque in misura minore.

La normativa degli aiuti "de minimis" è e sarà applicabile anche per i soggetti che hanno iniziato la propria attività economica nel periodo successivo a quello indicato nella normativa del 2007. Questa decisione è dettata dalla finalità di evitare la problematica della concessione dell'autorizzazione europea in materia di aiuti di Stato.

Inoltre, a seguito della recente modifica normativa, nel 2017, è stata estesa la possibilità di usufruire della defiscalizzazione e decontribuzione anche da parte dei soggetti liberi professionisti, categoria che nella previgente normativa non era ammessa.

4.4 Il requisito oggettivo: le attività produttive, i presupposti economici

Il legislatore ha individuato il requisito oggettivo delle misure di defiscalizzazione e di decontribuzione delle Zone Franche Urbane (ZFU) nelle attività economiche, in particolare le imprese, quelle piccole e micro imprese che sono in grado con la loro attività capillare sul territorio di rilanciare e sviluppare le aree urbane; l'attività deve essere svolta all'interno dell'area. Quando il soggetto imprenditore non svolge interamente l'attività nella Zona Franca Urbana (ZFU) verrà considerato valido ai fini dell'esenzione solamente quella parte di reddito prodotta in questa zona.

Le piccole e micro imprese per accedere all'agevolazione devono avere la sede principale o uno stabilimento materiale in cui si svolge l'attività economica collocata all'interno del territorio delle Zone Franche Urbane (ZFU); inoltre, devono essere regolarmente iscritte nel Registro delle Imprese e devono godere della piena facoltà dei propri diritti.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 341 ter, Legge n. 296 del 2006 il legislatore ha previsto un limite, poiché la normativa esclude dall'applicazione del regime agevolativo le piccole e micro imprese che operano in alcuni settori esplicitamente precisati: della costruzione di automobili, della costruzione nel settore navale, della fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche o sintetiche, della siderurgia e del trasporto su strada. Dal dettato di questa disposizione si può ricavare, al contrario, che tutte le altre attività, non esplicitamente menzionate, siano invece ammesse nel presupposto oggettivo e dunque suscettibili di beneficiare del regime fiscale agevolativo.

4.5 Esempi di Zone Franche Urbane (ZFU) istituite in Italia

Nell'ordinamento giuridico italiano sono state istituite alcune delle Zone Franche Urbane (ZFU) a seguito dell'emanazione del Regolamento europeo n. 1083 del 2006 denominato "Obiettivo Convergenza". Obiettivo Convergenza è un progetto di fonte europea che ha l'obiettivo di finanziare la politica di coesione sociale e lo sviluppo delle aree maggiormente svantaggiate nell'Unione Europea. Sono quattro le Regioni italiane che hanno i requisiti per rientrare in questo progetto: Calabria, Campania, Puglia, e Sicilia, in base alla normativa europea⁷. A queste quattro Regioni italiane, sono stati

⁷ Art. 5 Regolamento UE n. 1083 del 2006

aggiunti i comuni e la Provincia di Carbonia Iglesias con l'articolo 37 del Decreto Legge n. 179 del 2012 (convertito nella Legge n. 221 del 2012). In queste aree sono state istituite delle Zone Franche Urbane (ZFU), ad esempio nella Regione Calabria sono presenti nelle seguenti aree: Corigliano Calabro, Cosenza, Crotona, Lamezia Terme, Reggio Calabria, Rossano, Vibo Valentia.

Sussistono altre finalità che possono sostenere la scelta politica di istituire un regime agevolato: eventi calamitosi o altri gravi avvenimenti che comportano un forte disagio in una determinata zona dello Stato. Un esempio importante è la Zona Franca Urbana (ZFU) dell'Aquila realizzata con il Decreto Legge n.39 del 2009 (convertito in Legge n. 39 del 2009) per compensare le difficoltà e i costi che si sono venuti a determinare a seguito dell'evento calamitoso del terremoto. Un altro esempio è la Zona Franca Urbana (ZFU) costituita a Genova dopo il crollo del ponte Morandi, ai sensi dell'articolo 8, Decreto Legge n. 109 del 2018 e convertito in Legge n. 130 del 2018. Il legislatore ha previsto misure di decontribuzione e defiscalizzazione a favore di imprenditori economici e lavoratori autonomi che svolgono la loro attività nell'area definita dal provvedimento legislativo. La Legge ha definito l'area interessata dalle misure agevolative avendo riguardo per i quartieri che maggiormente hanno subito le conseguenze negative dell'evento; ha definito i soggetti coinvolti e le modalità attuative. Fondamentale è il nesso causale di cui il legislatore tiene conto per determinare quali aree, quali settori e soggetti sono maggiormente colpiti per circoscrivere il campo di intervento legislativo.

5. Le Zone Franche Doganali (ZFD)

5.1 Il fondamento giuridico e la disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD), potestà istitutiva

Le Zone Franche Doganali (ZFD) sono istituite e disciplinate, a livello europeo dal Regolamento UE 952/2013 che rappresenta il Codice Doganale dell'Unione Europea (CDU), e a livello nazionale italiano dal D.P.R n. 43/1973 che rappresenta il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia Doganale (TUD). Nel settore del diritto doganale la competenza appartiene all'Unione Europea; tuttavia, residua una limitata competenza in capo agli stati membri ove siano presenti delle lacune nella normativa europea. Nel Codice Doganale Europeo è contenuta la disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD) agli articoli 243 e seguenti.

La Zona Franca Doganale (ZFU) si può definire come una delimitata area geografica, istituita per atto normativo, che appartiene al territorio doganale dell'Unione Europea, ma che per una *factio iuris* viene considerata non appartenente a tale territorio doganale. La Zona Franca Doganale (ZFD) appartiene all'area dell'Unione Doganale Europea, ma beneficia di un trattamento giuridico più favorevole rispetto alle altre aree geografiche che invece sottostanno al regime giuridico ordinario. Il trattamento fiscale nelle Zone Franche Doganali (ZFD) è di maggiore favore rispetto alle aree che invece sono soggette al regime giuridico ordinario. Si tratta di un regime doganale speciale.

Una prima definizione di Zona Franca Doganale (ZFD) si rinviene nell'articolo 1, comma 2 della Direttiva europea n. 75 del 1969 riguardante il regime delle zone franche nell'ordinamento europeo: “2. Si intende per zona franca, qualunque sia l'espressione utilizzata negli Stati membri, ogni territorio istituito dalle autorità competenti degli Stati membri, qui di seguito denominate «autorità competenti», al fine di far considerare le merci che si trovano nell'ambito di questi come non trovantisi nel territorio doganale della Comunità agli effetti dell'applicazione dei dazi doganali, dei prelievi agricoli, delle restrizioni quantitative e di qualsiasi tassa o misura di effetto equivalente”⁸. Successivamente la materia è stata oggetto di altri interventi normativi, tra i quali i principali sono avvenuti nel 1988⁹, 1990¹⁰, 1992¹¹, e 2000¹². Fino all'attuale normativa contenuta nel Codice dell'Unione Doganale del 2013¹³, in vigore dal 1° maggio 2016 (CDU 2013), che ha abrogato la precedente disciplina del Codice Doganale Comunitario del 1992. Nell'attuale Codice Doganale Europeo non è stata inserita una definizione delle Zone Franche Doganali (ZFD) poiché nell'articolo 243 e seguenti CDU 2013 il legislatore si limita a descrivere la disciplina.

Nella normativa europea abrogata si può considerare la definizione di Zona Franca Doganale (ZFD) contenuta nel Codice Doganale Comunitario del 1992, il cui articolo 166 CDC 1992 affermava: “Le zone franche o i depositi franchi sono parti del territorio doganale della Comunità o aree situate in tale territorio, separate da esso, in cui:

⁸ Cit. Art. 1, comma 2, Direttiva 69/75/CEE del Consiglio, del 4 marzo 1969.

⁹ Regolamento (CEE) n. 2504/88 del Consiglio, del 25 luglio 1988.

¹⁰ Regolamento (CEE) n. 2562/90 della Commissione, del 30 luglio 1990.

¹¹ Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario.

¹² Regolamento (CEE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000.

¹³ Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013.

- a) *le merci non comunitarie sono considerate, per l'applicazione dei dazi all'importazione e delle misure di politica commerciale all'importazione, come merci non situate nel territorio doganale della Comunità, purché non siano immesse in libera pratica o assoggettate ad un altro regime doganale, né utilizzate o consumate in condizioni diverse da quelle previste dalla regolamentazione doganale;*
- b) *le merci comunitarie, per le quali una normativa comunitaria specifica lo preveda, beneficiano, a motivo del loro collocamento in tale zona franca o in tale deposito franco, di misure connesse, in linea di massima, alla loro esportazione.*"¹⁴

Nell'attualità delle norme in vigore occorre ricercare la definizione in altre fonti, integrando la normativa europea, e si può coglierla nell'Allegato D, capitolo 2, della Convenzione di Kyoto del 1973, ed emendata dal Protocollo del 26 giugno 1999 che dichiara: "*Ai fini del presente Capitolo si intende: per "zona franca", la parte di territorio di una Parte contraente nella quale le merci introdotte sono considerate generalmente non situate nel territorio doganale per quanto concerne i dazi e le tasse all'importazione*"¹⁵. La Convenzione di Kyoto del 1973 è scaturita dal comune intento degli Stati di fornire maggiore semplicità e armonia al settore doganale, alle importazioni ed esportazioni di merci, con una particolare attenzione alle procedure e ai controlli. Tale definizione può essere considerata la più attuale e completa per chiarire cosa si debba intendere per Zona Franca Doganale (ZFD); ed evidenzia il ruolo della fiscalità differenziata come strumento per agevolare e favorire il traffico delle merci, nelle esportazioni e importazioni, attraverso una finzione giuridica che permette a quelle merci di essere considerate come non situate nel territorio dell'Unione Doganale europea e di conseguenza essere sottoposte a un regime doganale speciale.

L'art 243 (CDU) conferisce la potestà di istituire Zone Franche Doganali (ZFD) agli Stati membri per mezzo della legislazione nazionale, lasciando ad essi la libertà di scelta sull'area, parte del territorio doganale, da destinare a tale regime doganale speciale; al contrario di quanto previsto per le Zone Franche Urbane (ZFU) non è necessaria in questo caso un'autorizzazione di fonte europea.

¹⁴ Cit. Art. 166, Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992.

¹⁵ Cit. Allegato D, capitolo 2, della Convenzione di Kyoto del 18 maggio del 1973, come emendata dal Protocollo del 26 giugno del 1999.

Inoltre, il comma 2 dell'articolo 244 (CDU) prevede: “*Fatta salva la normativa doganale, in una zona franca è consentita qualsiasi attività industriale, commerciale o di servizi. L'esercizio di tali attività è preventivamente notificato alle autorità doganali.*”¹⁶ Lo svolgimento di tali attività oltre ad essere consentito non fa cessare il regime doganale speciale, anche se il legislatore può prevedere di imporre delle limitazioni per tutelare la sicurezza dell'area.

5.2 Il requisito territoriale: Unione Doganale Europea e concetto di zone extraterritoriali

Il presupposto territoriale assume un ruolo fondamentale per collocare e precisare le Zone Franche Doganali (ZFD) nell'ordinamento giuridico europeo. Infatti, l'articolo 1 del Codice Doganale Europeo afferma che l'ambito di applicabilità della disciplina doganale europea è circoscritto all'intero territorio doganale, seppure con qualche eccezione. L'articolo 4 del Codice Doganale dell'Unione Europea chiarisce la nozione di territorio doganale individuando un elenco di stati membri, i cui territori, acque territoriali, acque interne e lo spazio aereo vanno a comporre l'Unione Doganale; inoltre l'articolo individua altre due aree non facenti parte del territorio di stati membri che tuttavia fanno parte dell'Unione Doganale: “*Il territorio del Principato di Monaco*”¹⁷, e “*Il territorio delle zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia*”¹⁸.

Invece, vi sono altri territori come, ad esempio, il territorio della Repubblica di San Marino e del Principato di Andorra che non fanno formalmente parte dell'Unione Doganale in quanto non sono stati che aderiscono all'Unione Europea, ma che intrecciano accordi commerciali per agevolare il flusso di traffici. Anche il territorio della Città del Vaticano non è ricompreso nell'elenco dell'articolo 4 (CDU), ma ha concluso accordi di scambio di merci con l'Italia.

Sono disciplinati in altro modo i rapporti tra gli stati appartenenti all'Unione Europea e Lichtenstein, Islanda e Norvegia tra i quali sussiste uno specifico accordo: l'accordo SEE (spazio economico europeo).

¹⁶ Cit. Comma 2, articolo 244, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre 2013.

¹⁷ Cit. Art 4, comma 2, lett. a), Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre 2013

¹⁸ Cit. Art 4, comma 2, lett. b), Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre 2013

Differente è la questione inerente al territorio del Regno Unito, Irlanda del Nord, Isole Normanne, Isola di Mann e di Gibilterra che sono state parte dell'Unione Doganale Europea sin dal 1973, ma che dopo l'avvio della procedura di recesso dall'Unione Europea, secondo l'articolo 50 (TFUE), dal 2020 non fanno più parte dell'Unione Doganale Europea e sono considerati territori extra doganali.

Inoltre, l'articolo 4 (CDU) segnala alcuni territori, che pur essendo soggetti alla sovranità di Stati membri dell'Unione Europea, sono esclusi dall'ambito Doganale Europeo e sono da ritenersi extra doganali. Per questo motivo sono territori Ue extra doganali: le Isole Færøer, la Groenlandia, l'isola di Helgoland, il territorio di Büsingen, Ceuta, Melilla, *“i territori d'oltremare francesi a cui si applicano le disposizioni della parte quarta del TFUE¹⁹”*, *“i comuni italiani di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio”²⁰*. Un successivo intervento normativo contenuto nel Regolamento (UE) n. 474 del 2019 ha modificato il dettato del 1° comma dell'articolo 4 (CDU) con il conseguente effetto di includere nel territorio doganale dell'Unione anche il comune di Campione d'Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio.

Tenendo presente quanto affermato nell'articolo 4 (CDU), e quindi la nozione di territorio doganale dell'Unione si può comprendere la portata dell'articolo 243 (CDU) dedicato alla disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD). L'articolo 243 (CDU) dichiara: *“1. Gli Stati membri possono destinare talune parti del territorio doganale dell'Unione a zona franca. Per ogni zona franca, lo Stato membro stabilisce l'area interessata e i punti di entrata e di uscita. 2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione informazioni sulle rispettive zone franche esistenti. 3. Le zone franche sono intercluse. Il perimetro e i punti di entrata e di uscita delle zone franche sono sottoposti a vigilanza doganale. 4. Le persone, le merci e i mezzi di trasporto che entrano in una zona franca o ne escono possono essere sottoposti a controlli doganali”²¹*. Una lettura combinata dei due articoli permette di individuare il presupposto territoriale in cui possono essere istituite e operano le Zone Franche Doganali (ZFD). Le Zone Franche Doganali (ZFD) sono aree

¹⁹ Cit. Rigo 18, Art 4, comma 1, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre 2013

²⁰ Cit. Rigo 22, Art 4, comma 1, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre 2013

²¹ Art. 243, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre del 2013.

geografiche collocate entro il perimetro dell'Unione Doganale, ma che per una finzione giuridica vengono considerate come se non appartenessero a tale perimetro e perciò in esse si applica un regime doganale speciale al posto del regime doganale ordinario. La fiscalità opera in tale area in modo differenziato proprio in ragione di una finzione giuridica. Le aree geografiche sono circoscritte, intercluse e prevedono che sia individuato un punto di accesso e uno di uscita per facilitare i controlli sulle merci in esse introdotte e da esse esportate.

Fondamentale è tenere distinte le Zone extra doganali dalle Zone Franche Doganali (ZFD). Le prime sono aree in cui non trova applicazione il regime doganale ordinario perché è mancante il presupposto territoriale, per il fatto che si trovano al di fuori del perimetro del territorio doganale come delimitato dal Codice Doganale dell'Unione. Un esempio di Zona extra doganale si trova in Italia ed è il comune di Livigno. Le seconde invece sono aree in cui non trova applicazione il regime doganale ordinario, anche se collocate entro il perimetro del territorio doganale come delimitato dal Codice Doganale dell'Unione, perché opera una finzione giuridica che permette di considerare queste zone come non appartenenti al territorio doganale; conseguenza della finzione giuridica è l'applicazione del regime doganale speciale.

5.3 I tributi oggetto della disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD)

Al fine di individuare quali siano i tributi interessati dal regime doganale speciale occorre esaminare i commi 1 e 2 dell'articolo 237 (CDU 2013): *“1. Nel quadro di un regime di deposito, merci non unionali possono essere immagazzinate nel territorio doganale dell'Unione senza essere soggette: a) ai dazi all'importazione; b) ad altri oneri come previsto dalle altre disposizioni pertinenti in vigore; c) alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione. 2. Le merci unionali possono essere vincolate al regime di deposito doganale o di zona franca conformemente alla normativa dell'Unione specifica, o al fine di beneficiare di una decisione che accorda il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione”*²². Dall'esame dei due commi si può, prima di tutto, notare il fatto che il primo comma disciplina le merci non unionali, mentre il secondo comma

²² Cit. Commi 1 e 2, Articolo 237, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre del 2013.

regola le merci unionali. Successivamente, tenendo presente la distinzione, è possibile ricavare quali siano i tributi su cui si applicano le misure agevolative: innanzitutto, concerne le imposte che sorgono in seguito all'immissione di merci nel territorio doganale e quindi i dazi all'importazione. Nel caso delle merci non unionali lo sgravio sui dazi all'importazione è totale; invece, nel caso delle merci unionali è previsto il rimborso o lo sgravio sui dazi all'importazione.

In seguito, nel caso delle merci non unionali, è indicato l'esonero da altri oneri previsti dalla vigente normativa e dalle misure di politica commerciale.

La differenza di disciplina tra merci non unionali e unionali è evidente nel regime doganale speciale. Le merci non unionali introdotte nella Zona Franca Doganale (ZFD) possono avvantaggiarsi dell'esenzione totale dal pagamento dei dazi di natura doganale all'introduzione di merci in tale zona. Se all'opposto le stesse merci fossero introdotte all'interno del territorio doganale in regime ordinario sarebbero sottoposte al pagamento della tariffa doganale che è comune a tutte le aree comprese nell'Unione Doganale, come prescritto dall'articolo 56 (CDU). Diversamente le merci unionali se introdotte nella Zona Franca (ZFD) possono avvantaggiarsi solamente di un rimborso o dello sgravio del pagamento dei dazi di natura doganale all'introduzione di merci in tale zona.

Tuttavia, le merci non unionali che beneficiano del regime doganale speciale nelle Zone Franche Doganali (ZFD) saranno sottoposte al pagamento dei dazi all'importazione delle merci qualora venissero immesse in libera pratica per essere destinate al consumo; ciò avviene per l'osservanza dei principi che sorreggono il mercato comune e la concorrenza all'interno dell'Unione Europea, per non avvantaggiare le merci non unionali a discapito delle merci unionali. Il regime doganale speciale è valido per tutto il tempo in cui le merci restano immagazzinate nell'area, importante è allora precisare la destinazione delle merci, poiché se dovessero essere destinate ad essere immesse nel mercato comune europeo sorgerebbe l'obbligazione doganale e cesserebbe l'esenzione.

5.4 Il requisito soggettivo: i soggetti coinvolti dalla disciplina delle Zone Franche Doganali (ZFD)

I soggetti che la normativa individua come destinatari delle misure fiscali più favorevoli proprie del regime doganale speciale sono le persone che introducono nelle Zone Franche Doganali (ZFD) delle merci. Il superamento della linea di confine,

l'introduzione delle merci compiuto dalle persone, che hanno la loro disponibilità, nell'area interclusa passando per il punto d'accesso. L'espressione "persona" è definita dal Codice Doganale dell'Unione al punto 4 del 1° comma dell'articolo 5 (CDU): *"“persona”: una persona fisica, una persona giuridica e qualsiasi associazione di persone che non sia una persona giuridica, ma abbia, ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale, la capacità di agire;”*²³. Le persone, coloro che sarebbero i soggetti passivi dell'obbligazione doganale, possono essere intese in senso ampio ricomprendendo sia le persone fisiche che le persone giuridiche; se in possesso della capacità di agire. Non è richiesto che il soggetto che presenta le merci all'introduzione ne abbia la proprietà, è sufficiente che ne abbia la disponibilità al momento della dichiarazione.

5.5 Esempi di Zone Franche Doganali (ZFD) istituite in Italia

In Italia sono presenti alcune Zone Franche Doganali (ZFD) e per conoscere quali sono e dove sono collocate è possibile fare riferimento al rapporto aggiornato che è presente sul sito internet della Commissione Europea²⁴. Il rapporto aggiornato della Commissione Europea fotografa la situazione in Europa al 21 aprile del 2022 ed elenca Stato per Stato quali sono le Zone Franche Doganali (ZFD) presenti²⁵. In quest'ultimo rapporto sono riportate le Zone Franche Doganali (ZFD) presenti in Italia attualmente: il Punto Franco di Trieste (Free Zone of Trieste), il Punto Franco di Venezia (Free Zone of Venice), la Zona Franca Doganale di Portovesme (Free Zone of Portovesme), la Zona Franca Doganale di Taranto (Free Zone of Taranto), la Zona Franca di Brindisi Nord (Free Zone of Brindisi), e infine la Zona Franca di Brindisi Capobianco (Free Zone Of Brindisi – Capobianco).

Il punto franco di Trieste e il Punto Franco di Venezia sono di origine più antica nel tempo; il primo, infatti, è stato istituito nel 1719 da Carlo IV d'Asburgo e da allora si è evoluto fino allo stato attuale, e la sua esposizione è rimandata al capitolo III di quest'opera; il secondo è stato istituito con il Decreto Legislativo n. 268 del 1948 e la sua

²³ Cit. Punto 4 del 1° comma, articolo 5, Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio, del 9 ottobre del 2013.

²⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/free-zones_en

²⁵ List of Free Zones which are in operation in the customs territory of the Union, as communicated by the Member States of the Commission, As of 21 April 2022, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-05/FZ%20LIST%20%2021%20April%202022_0.pdf

disciplina è stata successivamente modificata con il Decreto n. 41 del 1955, che divenne poi Legge n. 561/1956, un'origine decisamente più recente rispetto al Porto Franco di Trieste. Entrambi rappresentano una via d'accesso privilegiata per i commerci che provengono dall'estero.

6. Altri modelli di Zone Franche

Dopo aver illustrato le due tipologie principali di Zone Franche nell'ordinamento giuridico europeo ed italiano si può ora accennare all'esistenza di altre tipologie di più recente attuazione e che mirano a perseguire altre e nuove finalità.

Una nuova tipologia è la Zona Economica Speciale (ZES) che si distingue per la sua capacità di attirare investimenti e di incentivare l'uso di nuove tecnologie e infrastrutture presenti nell'area di interesse. Casi di applicazione di questa tipologia sono presenti in tutto il mondo; a titolo esemplificativo è possibile menzionare: la Zona Economica Speciale di Shenzhen in Cina, o la Zona Economica Speciale istituita presso il Canale di Suez; più nello specifico nell'ordinamento giuridico europeo: le Zone Economiche Speciali attuate in Polonia, e la Zona Economica Speciale di Shannon in Irlanda. La Polonia è uno degli Stati membri in Europa che più frequentemente ha attivato questo modello all'interno dei propri confini realizzando Zone Economiche Speciali di successo. In Irlanda, a Shannon, è presente la *Shannon duty-free Processing Zone* (SPZ), che ha avuto origine dallo sviluppo dell'aeroporto presente nell'area e che successivamente è stata potenziata diventando un esempio virtuoso, sia a livello internazionale nell'attrarre investimenti e traffici da tutto il mondo, sia a livello locale nella politica di coesione sociale.

Nell'ordinamento giuridico italiano la possibilità di istituire Zone Economiche Speciali (ZES) è stata prevista e disciplinata nel Decreto Legge n. 91 del 2017, convertito in Legge n. 123 del 2017; in tale Legge il legislatore ha introdotto, all'articolo 4, comma 2, cosa debba intendersi per Zona Economica Speciale (ZES): *“Per ZES si intende una zona geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, collegata alla rete transeuropea dei trasporti (TEN-T). Per l'esercizio di*

attività economiche e imprenditoriali le aziende già operative e quelle che si insedieranno nella ZES possono beneficiare di speciali condizioni, in relazione alla natura incrementale degli investimenti e delle attività di sviluppo di impresa”²⁶. Dall’esame della norma è possibile definire le caratteristiche che contraddistinguono le Zone Economiche Speciali (ZES): innanzitutto si nota che sono costituite da aree geografiche che possono essere territorialmente non confinanti, a condizione che vi sia un legame economico funzionale tra le aree che le compongono; successivamente si osserva che la norma richiede che devono ricomprendere all’interno un’area portuale che possieda i requisiti previsti dalla normativa europea, e l’individuazione dell’Autorità portuale di riferimento per l’attuazione del regime speciale. Il regolamento (UE) 1315/2013, richiamato dalla norma, rappresenta uno strumento della politica europea per favorire, elaborando strategie, piani, e nuove infrastrutture, una rete transeuropea dei trasporti per connettere il territorio dell’Unione europea. Queste sono due caratteristiche che distinguono il presupposto territoriale delle Zone Economiche Speciali (ZES) da quello delle Zone Franche Urbane (ZFU) e delle Zone Franche Doganali (ZFD). Proseguendo nell’esame della norma, si evidenzia che il regime agevolativo si applica non solo alle attività imprenditoriali già presenti, ma anche a quelle che decideranno in futuro di stabilirsi nell’area; quest’ultima disposizione mette in risalto la finalità dello strumento delle Zone Economiche Speciali (ZES): incentivare le imprese presenti sul territorio a proseguire il finanziamento dell’area attraverso l’esercizio dell’attività economica, e attirare nuove realtà imprenditoriali nell’area per aumentare gli investimenti presenti. Lo strumento della fiscalità differenziata nei porti rappresenta un’opportunità per la crescita. Infatti, i soggetti che svolgeranno attività imprenditoriale si avvantaggeranno di un credito di imposta secondo la misura degli investimenti realizzati nell’area in cui è presente il regime fiscale speciale. Le imprese che operano nell’area sottoposta al regime speciale potranno usufruire di agevolazioni fiscali, di procedure amministrative semplificate, di regimi procedimentali speciali, dell’accesso alle infrastrutture esistenti; indicazioni sul limite temporale sono contenute al 1° comma, dell’articolo 7, del D.P.C.M. n. 12 del 2018: *“La durata della ZES non può essere inferiore a sette anni e*

²⁶ Cit. Il comma 2, art. 4, Decreto Legge n. 91 del 2017, convertito in Legge n. 123 del 2017.

superiore a quattordici, prorogabile fino a un massimo di ulteriori sette anni, su richiesta delle regioni interessate sulla base dei risultati del monitoraggio di cui all'articolo 9"²⁷.

L'attuazione di Zone Economiche Speciali (ZES) è subordinata al rispetto della normativa europea sul divieto di aiuti di Stato poiché l'articolo 4, comma 4 del Decreto Legge 91 del 2017 dichiara: *"Le proposte di istituzione di una ZES possono essere presentate dalle regioni meno sviluppate e in transizione, così come individuate dalla normativa europea, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea"*²⁸. Nell'ordinamento giuridico italiano è stata prevista l'attivazione delle seguenti Zone Economiche Speciali: ZES Abruzzo, ZES Calabria, ZES Campania, ZES Ionica Interregionale Puglia-Basilicata, ZES Adriatica Interregionale Puglia-Molise, ZES Sicilia Orientale, ZES Sicilia Occidentale.

Un'altra recente tipologia è la Zona Logistica Semplificata (ZLS): accolta e disciplinata dal legislatore italiano tramite la Legge n. 205 del 2017 (Legge di bilancio del 2018). L'obiettivo è l'aumento degli investimenti e la crescita delle aree portuali dello Stato che non sono state incluse nella disciplina che regola le Zone Economiche Speciali (ZES). La legge prevede che possa essere attivata una sola Zona Logistica Semplificata (ZLS) in ciascuna Regione italiana, nella quale dovrà essere individuata l'area portuale che dovrà rispettare i requisiti posti dalla normativa europea nel Regolamento (UE) n. 1315 del 2013; essenziale è proprio l'individuazione dell'Autorità portuale a cui fare riferimento per attuare il piano strategico e il regime giuridico agevolativo. Nell'area così delimitata sono previste agevolazioni e semplificazioni a beneficio delle attività economiche presenti. Prosegue la normativa, prevedendo che l'istituzione delle Zone Logistiche Speciali (ZLS) possa avvenire per decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, a seguito della proposta ad opera del Ministro per la coesione territoriale; e in seguito prevede che la durata massima del regime speciale sia fissato a sette anni, ma che possa essere rinnovato una sola volta per altri sette anni. Quest'ultimo dato normativo evidenzia una differenza di tecnica legislativa adottata dal legislatore italiano poiché nel caso delle Zone Logistiche Speciali (ZLS) ha stabilito il limite temporale nella normativa generale di rango primario; nel caso, invece, della disciplina delle Zone Economiche Speciali

²⁷ Cit. Il comma 1, art. 7, D.P.C.M n. 12 del 2018

²⁸ Cit. Il comma 4, art. 4, Decreto Legge n. 91 del 2017, convertito in Legge n. 123 del 2017.

(ZES) il legislatore ha rimandato la questione alla normativa di rango secondario: al 1° comma dell'articolo 7 del D.P.C.M. n. 12 del 2018.

Nella materia delle Zone Logistiche Semplificate (ZLS) è significativo il più recente intervento normativo, indizio della continua evoluzione, contenuto all'articolo 1, comma 313, della Legge n. 160 del 2019 (Legge di bilancio del 2020) che ha previsto nuovi ambiti di applicazione dello strumento giuridico, immaginando una sorta di modello rinforzato, in grado di estendere i suoi effetti ad aree non ricomprese nella precedente disciplina e di incrementare l'efficacia attraverso misure fiscali mirate a perseguire l'obiettivo.

CAPITOLO II
IL DETTATO NORMATIVO IN MATERIA DI ZONE FRANCHE NELLA
GERARCHIA DELLE FONTI PRODUTTIVE DI LEGGI TRA
ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO ED EUROPEO

1. Legittimità costituzionale e ammissibilità della normativa sulle Zone Franche nell'ordinamento giuridico italiano

Nell'ordinamento giuridico italiano l'introduzione della disciplina delle Zone Franche ha suscitato forte interesse, ma ha anche ispirato delle riflessioni sugli effetti e sulla ammissibilità in relazione alla Costituzione italiana. Nella Costituzione sono presenti alcuni principi fondamentali e limiti che accompagnano il legislatore nell'esercizio del potere legislativo. In particolare, le leggi in materia fiscale, di fonte primaria, devono essere conformi a quanto sancito dalla Costituzione, in caso contrario sarà possibile sollevare una questione di incostituzionalità presso la Corte Costituzionale. Infatti, il legislatore è libero di attuare le politiche fiscali nel modo che ritiene più opportuno per assicurare allo Stato le risorse che permettono di finanziare le pubbliche attività e servizi; tuttavia, è vincolato al rispetto dei vincoli di fonte costituzionale. La Costituzione rappresenta uno strumento che orienta il legislatore nell'esercizio della funzione legislativa, come una sorta di bussola, ma senza intaccare lo spazio di discrezionalità che gli deriva dalla titolarità del potere legislativo. Nell'esercizio della funzione legislativa, il legislatore ha intrapreso la nuova via dei regimi fiscali differenziati per aree territoriali, le Zone Franche di Diritto Finanziario. Necessaria risulta l'analisi della normativa delle Zone Franche alla luce del dettato costituzionale.

1.1 La questione della capacità contributiva

La normativa che disciplina le Zone Franche introduce un primo quesito inerente al tema della capacità contributiva che trova collocazione nell'articolo 53 della Costituzione, il quale afferma: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività²⁹”*. Dall'esame del primo comma si può ricavare l'assunto che tutti i consociati hanno l'obbligo di contribuire a finanziare le spese sostenute dallo Stato, in

²⁹ Cit. Articolo 53, Costituzione italiana.

attuazione del principio di solidarietà. Il principio di solidarietà trae il suo fondamento dall'articolo 2 della Costituzione che afferma: *“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale³⁰”*. L'obbligo di contribuire in funzione al principio di solidarietà prevede che ciascun consociato contribuisca al finanziamento della spesa pubblica in quanto soggetto membro dello Stato. Quanto versato dai consociati costituisce la risorsa economica che entra a far parte della disponibilità finanziaria pubblica, e che lo Stato utilizza per finanziare il proprio funzionamento. Maggiore è la quota versata dai contribuenti e maggiore è la capacità di spesa di cui lo Stato può disporre. La norma indica poi in che misura i consociati sono tenuti a contribuire alla spesa pubblica prevedendo che ciò avvenga secondo la capacità contributiva individuale dei consociati; e ciò avviene in ordine di progressività. La capacità contributiva si può definire come una forza di carattere economico, propria di ciascun contribuente, che manifesta in che misura il soggetto può concorrere effettivamente al pagamento della spesa pubblica. A un primo esame della norma è possibile cogliere la funzionalità di reperire risorse per l'attività e il funzionamento dello Stato. In siffatto quadro normativo il legislatore ha introdotto la normativa delle Zone Franche che a una prima osservazione pongono un problema di ammissibilità alla luce del principio di capacità contributiva, infatti: il legislatore prevede, in questo modo, aree territoriali in cui concede misure di defiscalizzazione e decontribuzione pur in presenza di indici rivelatori di capacità contributiva. Il legislatore concedendo delle agevolazioni in alcune aree territoriali sembra voler rinunciare alle risorse economiche che gli spetterebbero in ragione del regime fiscale ordinario. Il regime fiscale differenziato costituisce, in questo senso, una deroga al principio di solidarietà e al principio di capacità contributiva. Occorre comprendere se si tratta di una deroga al regime fiscale ordinario ammissibile oppure se si tratta di una violazione. Innanzitutto, bisogna tenere presente il fine che il legislatore ha inteso perseguire nell'istituzione delle Zone Franche: il rilancio e lo sviluppo di aree economicamente e socialmente svantaggiate. Emerge la finalità extra fiscale sottesa alla deroga: il legislatore intende rinunciare alla quota di entrate che provengono da circoscritte aree territoriali dello Stato in ragione del recupero di zone o quartieri che versano in condizioni degradate; in questo

³⁰ Cit. Articolo 2, Costituzione italiana.

modo la quota di risorse, che nel regime ordinario sarebbe destinata allo Stato, resta sul territorio della Zona Franca e genera nuovi investimenti che supportano la crescita locale. In quest'ottica è possibile cogliere una finalità redistributiva delle finanze pubbliche che restano nella zona in cui vi è più necessità delle risorse in ragione dello svantaggio rispetto alle altre aree del territorio dello Stato. È evidente la necessità di risorse, ad esempio, nei luoghi colpiti da eventi sismici. Il regime fiscale, in questo modo, focalizza e persegue altri valori costituzionali come: il principio di uguaglianza (articolo 3 della Costituzione), la cultura (articolo 9 della Costituzione), la famiglia (articolo 31 della Costituzione), il diritto al lavoro (articolo 35 della Costituzione), l'iniziativa economica (articolo 41 della Costituzione).

Alla luce di queste considerazioni, è possibile affermare che la deroga al regime fiscale ordinario sia ammissibile e non sia in contrasto con la Costituzione poiché il legislatore nella previsione della disciplina delle Zone Franche ha inteso perseguire diversi principi fondamentali di rilevanza costituzionale; il bilanciamento tra gli interessi contenuti nella Costituzione, e la scelta di far prevalere l'uno piuttosto che l'altro, consente di ritenere ragionevole e ammissibile la deroga al regime fiscale ordinario.

La presenza di limiti temporali al regime fiscale differenziato evidenzia, in maggior misura, la natura transitoria e la proporzionalità del provvedimento, che permane attivo solamente per il tempo necessario al superamento della condizione di svantaggio, per poi ristabilire il regime fiscale ordinario.

1.2 La questione del principio di uguaglianza

La normativa che disciplina le Zone Franche suscita una seconda riflessione in merito al principio di uguaglianza. Infatti, a prima vista può sorgere l'interrogativo se l'attuazione di un regime fiscale differenziato possa creare delle discriminazioni e quindi configurare un'ipotesi di incostituzionalità. Il principio di uguaglianza è espressamente contenuto nell'articolo 3 della Costituzione, il quale afferma: *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzioni di sesso, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica,*

economica e sociale del Paese”³¹. Il principio, così enunciato, evidenzia l’uguaglianza dei consociati di fronte allo Stato e dunque che essi sono considerati uguali ai fini del trattamento fiscale.

Per meglio comprendere la portata della questione, è possibile considerare il principio di uguaglianza congiuntamente a quanto precedentemente affermato in merito alla capacità contributiva (ex art. 53 della Costituzione). Dall’analisi combinata dei due principi fondamentali emerge il concetto di uguaglianza fiscale per cui: tutti i consociati, a parità di capacità contributiva, sono chiamati a concorrere in eguale misura al finanziamento delle spese pubbliche attraverso l’adempimento dell’obbligazione tributaria. I consociati sono sottoposti al medesimo trattamento fiscale in misura corrispondente alla medesima capacità contributiva individuale, intesa in senso quantitativo. Il concetto che si vuole evidenziare è: situazioni uguali, relativamente alla capacità contributiva, prevedono trattamenti giuridici uguali, invece situazioni diseguali comportano trattamenti diseguali. Il compito del legislatore è allora quello di stabilire se le situazioni sono uguali o diseguali e prevedere l’opportuno trattamento fiscale; qualora il principio non venga rispettato la Corte Costituzionale interverrà per segnalare la non ragionevolezza e quindi l’incostituzionalità del trattamento fiscale previsto dalla legge. Il principio dell’eguaglianza fiscale, dettato dal combinato disposto degli articoli 3 e 53 della Costituzione, orienta il legislatore nell’attività legislativa, favorendo la coerenza all’interno del complesso di norme giuridiche che regolano il settore fiscale.

La materia che disciplina le Zone Franche appare in contrasto con il principio di uguaglianza fiscale, poiché a parità di capacità contributiva, tra soggetti ammessi al regime fiscale agevolato e soggetti non ammessi a tale regime, prevede un trattamento fiscale differenziato. L’elemento territoriale differenzia i due soggetti: i primi soggetti, sono ammessi al regime fiscale differenziato, in virtù del fatto che svolgono attività economica o sono presenti nella Zona Franca; i secondi soggetti, sono esclusi dal regime fiscale differenziato, in virtù della non appartenenza alla Zona Franca, in quanto non presenti o non svolgono attività economiche in essa. I due soggetti hanno pari capacità contributiva, ma sono soggetti a un trattamento fiscale differente. Il legislatore ha operato una scelta di politica fiscale: trattare in modo diseguale due situazioni uguali, a parità di forza economica. Per comprendere se la scelta legislativa sia ammissibile e

³¹ Cit. Articolo 3, Costituzione Italiana.

costituzionalmente legittima occorre fare riferimento alla finalità perseguita dal legislatore. La finalità perseguita dal legislatore nell'introduzione della disciplina delle Zone Franche è quella di incentivare l'economia e la crescita di aree che per la loro collocazione territoriale, per la loro conformazione, o per fenomeni sociali o eventi naturali, si trovano in svantaggio rispetto alle altre aree territoriali. Appare chiaro e coerente, con quanto già affermato per la questione della capacità contributiva, che la deroga al regime fiscale ordinario appare ragionevole e proporzionata quando ha l'obiettivo di perseguire, per un tempo limitato e per uno spazio delimitato, altri principi di rilevanza costituzionale. Il legislatore opera un bilanciamento tra i principi costituzionali. È legittima la norma che disciplina le Zone Franche perché prevede una deroga alla disciplina ordinaria al fine di tutelare principi di rilevanza costituzionale. Il legislatore, nell'esercizio della funzione legislativa, può discrezionalmente scegliere quali interessi costituzionalmente rilevanti perseguire, sempre nel segno della ragionevolezza e della proporzionalità dell'intervento.

Nel caso delle Zone Franche Urbane (ZFU) il legislatore intende far prevalere il principio di uguaglianza sostanziale (ex 2° comma dell'articolo 3 della Costituzione) sul principio di uguaglianza formale (ex 1° comma dell'articolo 3 della Costituzione) poiché, trattandosi di aree meno sviluppate o svantaggiate, le attività produttive hanno maggiori difficoltà e sopportano maggiori costi; dunque la concessione di misure di defiscalizzazione o decontribuzione è finalizzata a superare ed eliminare quell'elemento di svantaggio offrendo la possibilità ai soggetti che operano in tali aree di essere a pari livello dei soggetti che operano nel resto del territorio dello Stato. Se il legislatore applicasse lo stesso trattamento fiscale, in osservanza del solo principio di uguaglianza formale, alle aree svantaggiate e alle altre aree dello Stato, sulla base della medesima capacità contributiva, prolungherebbe una condizione di disuguaglianza sostanziale. Esaminando più in particolare il dettato del 2° comma dell'articolo 3 della Costituzione, è possibile rilevare che è la stessa Costituzione a prevedere anche il principio di uguaglianza in senso sostanziale; per cui il legislatore, non può accontentarsi del rispetto dell'uguaglianza in senso formale, ma deve garantire anche che effettivamente i consociati siano in condizione di parità. Questo principio comporta che in contesti svantaggiati o arretrati l'introduzione di un regime fiscale differenziato può rappresentare un utile strumento per far crescere e superare l'arretratezza; si può ipotizzare a un'area

montana in cui non vi siano più attività economiche e ciò comporti alti tassi di disoccupazione con conseguente degrado, in questo caso l'introduzione del regime fiscale differenziato può rappresentare uno strumento volto a superare la diseguaglianza che caratterizza l'area; misure fiscali agevolate, in quest'area, possono creare vantaggi poiché degli imprenditori saranno incentivati a investire e assumere soggetti residenti, superando le diseguaglianze di operare in un contesto difficile come quello tipicamente montano. Il legislatore intervenendo in questo modo supera le diseguaglianze presenti in alcune aree dello Stato. La provenienza di un minor gettito fiscale proveniente da queste aree può essere compensata dal fatto che, qualora il regime fiscale abbia il successo auspicato, la crescita economica e sociale sarà derivata dalla rinuncia, da parte dello Stato, a una sola minore quota di entrate per un dato periodo e non da un finanziamento ad hoc da parte dello Stato; ciò può tradursi in un risparmio per lo Stato e in un incentivo per le attività economiche locali. La disciplina delle Zone Franche attuata in questo modo costituisce uno strumento giuridico ammissibile e non in contrasto con la Costituzione.

In giurisprudenza sul tema dell'uguaglianza del trattamento fiscale è presente un importante intervento della Corte Costituzionale: la sentenza della Corte Costituzionale n. 10 del 2015, che ha ad oggetto la cosiddetta "*Robin Hood Tax*"³², che consisteva in un'imposta aggiuntiva al reddito prodotto dalle società (IRES) posta esclusivamente a carico di coloro che operano nel settore delle risorse energetiche; comportando un trattamento differenziato che, a parità di capacità contributiva, mirava a colpire solo determinati soggetti. La Corte Costituzionale in questa pronuncia, giudicando l'imposta addizionale in contrasto con il dettato costituzionale, ne dichiara l'incostituzionalità per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione. Rilevante è la motivazione che fornisce la Corte Costituzionale perché recupera alcuni orientamenti precedenti e fa il punto sull'indirizzo giurisprudenziale in materia di regimi fiscali differenziati. Nello specifico, al punto 6.2 della sentenza si afferma: "*Vero è che questa Corte ha ripetutamente rimarcato che "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria"; piuttosto essa esige "un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore,*

³² Cit. FRANCESCO CAMPODONICO, "*Robin Hood Tax*": la Corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo, *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3, pp. 436-482, 2015.

nello specifico campo tributario, del principio di uguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)” (sentenza n.341 del 2000, ripresa sul punto dalla sentenza n.223 del 2012)”³³. In questo primo passaggio la Corte Costituzionale riporta precedenti giurisprudenziali che mostrano come non sia tassativamente previsto nella Costituzione un vincolo all’uniformità, tuttavia, ancora il trattamento fiscale al principio di capacità contributiva; Il punto mostra cauti segnali di apertura nella concessione di deroghe al principio di uguaglianza fiscale nell’ordinamento giuridico.

Il punto 6.2 prosegue: *“Pertanto, secondo gli ordinamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione”³⁴. In questo secondo passaggio la Corte Costituzionale pone dei limiti all’eventuale deroga al principio di uguaglianza e di capacità contributiva, poiché la giudica legittima se ragionevole e proporzionale, altrimenti si tratterebbe di creare differenziazioni ingiuste e dannose poiché non sorrette da giustificazioni costituzionali.*

E ancora il punto 6.2 aggiunge: *“In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere “sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione” (sentenza n. 111 del 1997; ex plurimis, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)”³⁵. Pertanto, la sentenza stabilisce che è consentito al legislatore, fare uso della propria discrezionalità, e stabilire delle misure fiscali differenziate, ma dovrà trattarsi di distinzioni non manifestamente arbitrarie o*

³³ Cit. Il punto 6.2, terzo periodo, della Sentenza della Corte Costituzionale, n. 10/2015.

³⁴ Cit. Il punto 6.2, quarto periodo, della Sentenza della Corte Costituzionale, n. 10/2015.

³⁵ Cit. Il punto 6.2, quinto periodo, della Sentenza della Corte Costituzionale, n. 10/2015.

irragionevoli. La diversificazione di trattamento fiscale, e quindi una deroga al principio di capacità contributiva, se è fondata su elementi di razionalità e proporzionalità è ammessa e costituzionalmente legittima. Il ragionamento compiuto dalla Corte Costituzionale consente di considerare ammissibili e costituzionalmente legittime le Zone Franche, istituite dal legislatore, che siano conformi ai principi come enunciati dalla sentenza n. 10 del 2015.

1.3 La posizione delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Regioni a Statuto Speciale

Nella normativa delle Zone Franche lo spazio lasciato alla potestà delle Regioni italiane risulta limitato; ciò è dovuto al ruolo preminente in materia fiscale, in primo luogo, dell'Unione Europea e, in secondo luogo, dello Stato italiano. Il 2° comma dell'articolo 117 della Costituzione stabilisce che: *“Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: [...] e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie; [...] q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale; [...]”*³⁶.

Le Regioni collaborano con lo Stato per individuare le aree in cui attivare Zone Franche sulla base degli elementi statistici rilevati a livello locale, ma non hanno la competenza per emettere provvedimenti legislativi in grado di attuarle autonomamente; occorre l'intervento legislativo dello Stato. In tutto ciò, occorre tenere sempre presente la normativa di fonte europea e il divieto di concedere aiuti di Stato posto dall'Unione Europea (ex art. 107 TFUE). Tuttavia, la Costituzione accorda degli spazi di intervento legislativo alle Regioni nelle materie che definisce di competenza concorrente con lo Stato (ex 3° comma dell'articolo 117 della Costituzione), nei limiti del rispetto del dettato costituzionale; in via residuale, è prevista la competenza regionale a legiferare in tutti quei settori non diversamente disciplinati dallo Stato (ex 4° comma dell'articolo 117 della Costituzione); e di conseguenza in tali due ambiti è possibile ravvisare il tentativo delle Regioni di attivare Zone Franche o istituti giuridici diversi che condividono la stessa finalità.

³⁶ Cit. Comma 2, articolo 117, della Costituzione italiana.

Stante tale cornice normativa, nel 1° comma dell'articolo 116 della Costituzione, come disciplinato dalla Legge Costituzionale n. 3 del 2001, è inquadrata la possibilità di concedere alle Regioni italiane a Statuto Speciale profili di autonomia, sulla base degli Statuti Speciali propri di ciascuna di esse. Successivamente, il 3° comma dell'articolo 116 della Costituzione stabilisce: *“Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata”*³⁷. Nel 3° comma dell'articolo 117 della Costituzione risalta, fra le materie di competenza concorrente tra lo Stato e le Regioni, e oggetto di rinvio da parte dell'articolo 116 della Costituzione: il *“coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*³⁸, i tributi a livello regionale e locale. La portata di normativa del 3° comma dell'articolo 116 della Costituzione è rilevante, poiché estende la possibilità di conseguire spazi di autonomia anche a favore delle Regioni a Statuto Ordinario; profili di autonomia conferiti attraverso la legge dello Stato. L'oggetto su cui le Regioni possono intervenire sono i tributi regionali e locali, mantenendo sempre fermo il rispetto dei vincoli costituzionali e sovranazionali. L'attribuzione di spazi di autonomia alle Regioni deve avvenire nel rispetto dei principi dichiarati dall'articolo 119 della Costituzione, in cui si afferma che: *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa”*³⁹; e poi: *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariale riferibile al loro territorio”*⁴⁰. La Costituzione apre in questo modo a nuovi scenari che possono meglio realizzare finalità costituzionalmente rilevanti, sulla base di questi articoli, concedendo qualche spazio all'autonomia fiscale differenziata; nel rispetto della

³⁷ Cit. Comma 3, dell'articolo 116, della Costituzione italiana.

³⁸ Cit. Comma 3, dell'articolo 117, della Costituzione italiana.

³⁹ Cit. Comma 1, dell'articolo 119, della Costituzione italiana.

⁴⁰ Cit. Comma 2, dell'articolo 119, della Costituzione italiana.

ripartizione delle competenze legislative, fra Unione Europea, Stato, Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni. Il bilanciamento tra i valori costituzionali, da una parte l'uguaglianza del trattamento fiscale a livello Statale, e dall'altra la concessione di spazi, a livello periferico, di autonomia per dare risalto alle peculiarità delle aree dello Stato. Un esempio è rappresentato dalla Regione a Statuto Speciale della Sardegna, la cui particolarità è rappresentata dal territorio insulare, una caratteristica che comporta alcune difficoltà e limitazioni. Migliorare il coordinamento fra gli enti territoriali, dal livello sovraordinato al livello più strettamente locale, può rappresentare un'opportunità di crescita e di sviluppo sia dal punto di vista economico che sociale; una migliore gestione delle entrate da parte dell'ente pubblico ai vari livelli può permettere un impiego più ponderato delle risorse pubbliche.

Nell'attualità il tema dell'autonomia regionale differenziata ha dato vita a un vivace dibattito parlamentare, poiché vi sono rappresentanti politici che ritengono questo istituto sia un'occasione di crescita per il paese, mentre altri sostengono che questo istituto possa accentuare le diversità tra i territori che compongono lo Stato. Il fenomeno ha assunto la designazione di "*Federalismo Differenziato*"⁴¹. Frutto del vivace dibattito sono state le iniziative di alcune Regioni, tra le quali la Regione Lombardia e la Regione Veneto, per attuare entro le proprie competenze dei margini di autonomia finanziaria. Iniziative che hanno poi condotto a sottoporre ai cittadini elettori, presenti in queste Regioni, dei quesiti referendari, di tipo consultivo, al fine di avviare l'iter legislativo (ex articolo 116, 3° comma della Costituzione) per richiedere allo Stato italiano la concessione di margini di autonomia sulla gestione del gettito fiscale; alla base dell'iniziativa di queste Regioni vi è l'idea che trattenere una quota di gettito fiscale proveniente dal territorio regionale per investirlo sullo stesso sia la modalità più funzionale all'attuazione regionale dei principi costituzionali. Il sistema dell'autonomia regionale differenziata agisce in modo differente rispetto allo strumento giuridico delle Zone Franche; poiché le Zone Franche consistono nella concessione di misure di defiscalizzazione o decontribuzione e dunque operano sul trattamento fiscale; invece, l'autonomia regionale differenziata prevede una diversa gestione del gettito fiscale proveniente dalle aree interessate, in modo che il gettito possa essere distribuito a seconda delle esigenze del territorio. Quel che cambia è l'oggetto della

⁴¹ Cit. CLAUDIO SCIANCALEPORE, *Il Federalismo Differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, Diritto e Pratica tributaria n. 4/2020, pp. 1394-1434.

norma: da una parte il trattamento fiscale sopportato dal contribuente, dall'altra la gestione delle risorse fiscali. Entrambi gli istituti giuridici condividono la finalità extra fiscale: crescita e miglioramento dell'economia del territorio, del tessuto sociale e culturale.

2. Legittimità e ammissibilità della disciplina delle Zone Franche in considerazione del diritto dell'Unione Europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia Europea

La normativa che disciplina le Zone Franche si inserisce in un quadro giuridico ampio e perciò è necessario valutarne la legittimità e l'ammissibilità anche rispetto al diritto dell'Unione Europea. L'ordinamento europeo colloca la sua disciplina in particolare: nel Trattato dell'Unione Europea (TUE) e nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE). L'ordinamento giuridico italiano, come anche quello degli altri Stati Membri dell'Unione Europea, costituisce un ordinamento separato rispetto all'ordinamento giuridico europeo; ma, l'ordinamento giuridico europeo ha la facoltà di emanare atti legislativi dotati applicabilità diretta negli Stati Membri, è il caso dei Regolamenti. Un esempio, in materia di Zone Franche Doganali, è il Regolamento che costituisce il Codice Doganale dell'Unione Europea.

Gli Stati Membri dell'Unione Europea, nell'originario Trattato di Roma del 1957 e nei successivi Trattati, hanno deliberato di devolvere parte della loro sovranità, in alcune materie il cui numero è via via aumentato, a favore dell'Unione Europea, affinché essa possa generare una legislazione uniforme e coerente in tutto il territorio europeo; l'attribuzione di parte della sovranità consente di accantonare l'interesse particolare dei singoli Stati Membri per favorire l'armonia e l'interesse generale dell'Unione Europea. In particolare, la Costituzione italiana riconosce e attua la devoluzione di parte di sovranità all'articolo 11 in cui afferma che l'Italia: "*[...] consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*"⁴². Affermando ciò, si accoglie la forza vincolante alla normativa di fonte europea nell'ordinamento giuridico italiano. Nella gerarchia delle fonti il diritto

⁴² Cit. Articolo 11, della Costituzione italiana.

dell'Unione Europea prevale sul diritto interno degli Stati Membri, e ciò comporta che il diritto di fonte statale debba essere conforme a quello di fonte europea. Il principio della preminenza del diritto di fonte europea venne stabilito dalla sentenza “*Simmenthal*”⁴³ della Corte di Giustizia Europea n. 166 del 1977. Nell'ordinamento giuridico italiano il principio è sancito dalla Costituzione nel 1° comma dell'articolo 117 che afferma: “*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*”⁴⁴. In tale contesto giuridico, la normativa che disciplina le Zone Franche, negli ordinamenti nazionali, deve essere conforme alla legislazione europea; in caso contrario la normativa nazionale dovrà essere disapplicata.

In materia fiscale l'Unione Europea non ha competenza legislativa esclusiva, poiché non inclusa nella quota di sovranità devoluta dagli Stati. Il trattamento fiscale non è uniforme nel territorio europeo poiché la competenza legislativa in ambito fiscale è in capo agli Stati Membri, tuttavia l'Unione Europea ha progressivamente ottenuto spazi d'azione che le permettono di intervenire, a vari livelli, nella fiscalità degli Stati. L'elasticità del potere d'intervento è misurata dai vari strumenti legislativi di cui l'Unione dispone: dal forte strumento vincolante del Regolamento, allo strumento proprio della *soft law* quindi la Raccomandazione o il Parere.

L'intervento dell'Unione Europea in ambito fiscale si differenzia da quello statale poiché non è atto a procurare risorse per finanziarsi, ma è invece finalizzato al perseguimento dei principi fondamentali di rango europeo; tra i quali sono rilevanti: il principio di non discriminazione tra persone residenti e non residenti e dunque la parità del trattamento riservato ai cittadini dell'Unione Europea, a prescindere dalla loro nazionalità, in qualunque stato europeo si trovino (ex articolo 18 TFU); la tutela delle libertà fondamentali; il divieto di concessione di aiuti di Stato (ex articolo 107 TFUE); il diritto di stabilimento libero all'interno del territorio europeo (art 49 TFUE); la libera circolazione delle merci (ex articolo 28 TFUE), delle persone (ex articolo 45 TFUE), dei capitali (ex articolo 56 TFUE), dei servizi (ex articolo 56 TFUE) nel territorio europeo. Rilevante è la competenza esclusiva in capo all'Unione Europea nel settore doganale (ex articolo 3 TFUE) perché rappresenta un elemento fondamentale per la normativa delle

⁴³ Cit. Sentenza della Corte di Giustizia Europea, del 9 marzo del 1978, n. 106 del 1977.

⁴⁴ Cit. 1° comma, Articolo 117, della Costituzione Italiana.

Zone Franche Doganali (ZFD) che risulta, per tale ragione, di produzione europea; la disciplina risulta così armonizzata a livello europeo, ciò non avviene per le altre tipologie di Zone Franche. L'armonizzazione a livello europeo comporta dei vantaggi quali l'uniformità, la stabilità e l'efficacia dello strumento giuridico. L'Unione Doganale e il divieto di istituire tributi doganali fra stati membri costituiscono presupposti fondamentali per la realizzazione della politica europea del mercato interno comune e delle libertà fondamentali; a seguito tale considerazione, si può riportare quanto affermato al punto 2 dall'articolo 26 del TFUE: *"2. Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati"*⁴⁵.

Differente è la situazione delle altre tipologie Zone Franche, ad esempio nel caso delle Zone Franche Urbane (ZFU) o delle Zone Economiche Speciali (ZES), poiché queste sono regolate dal diritto interno degli Stati Membri, e dunque occorre valutare caso per caso se la normativa è legittima e ammissibile secondo la normativa di fonte europea. Infatti, anche se l'Unione Europea non disciplina direttamente le Zone Franche, esse dovranno rispettare i principi fondamentali e la normativa in materia di aiuti di Stato contenuta nel Trattato sul Funzionamento Europeo (TFUE).

2.1 La questione del divieto di attuare aiuti di Stato all'interno dell'Unione Europea

La normativa che disciplina le Zone Franche incontra un limite all'applicazione nell'ordinamento giuridico europeo: il divieto, posto in capo agli Stati Membri, di realizzare forme di aiuti di Stato nell'Unione Europea. Il divieto è collocato nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, Titolo VII rubricato *"Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni"*⁴⁶, Capo I *"Regole di concorrenza"*⁴⁷, Sezione 2 *"Aiuti concessi dagli Stati"*⁴⁸, Articolo 107, 1° comma che prevede: *"1. 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*

⁴⁵ Cit. punto 2, articolo 26, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

⁴⁶ Cit. rubrica del titolo VII, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

⁴⁷ Cit. rubrica del capo I, titolo VII, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

⁴⁸ Cit. rubrica della sezione 2, capo I, titolo VII, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”⁴⁹. Innanzitutto, è fondamentale esaminare in quale settore del TFUE il legislatore ha inserito la previsione del divieto, e cioè nel Titolo che il Trattato riserva alla materia della tutela della concorrenza. La collocazione non è casuale, poiché l’intento del legislatore europeo è proprio quello di preservare la politica della concorrenza libera da pratiche illecite o scorrette che possano viziare o manipolare il mercato interno comune all’Unione Europea. Gli operatori economici, che svolgono attività economiche nell’Unione, devono poter agire in condizione di parità, a prescindere dalla propria nazionalità. Il principio di non discriminazione opera in questo modo nel mercato interno comune. L’istituzione di una Zona Franca può essere un fattore che incide sulla libera concorrenza, perché la fiscalità differenziata potrebbe creare, da una parte un vantaggio ad alcuni soggetti che operano in un certo territorio in cui è presente un regime differenziato, e dall’altra la conseguenza di provocare lo svantaggio di altri, esclusi dal regime agevolativo, che vedrebbero ridotti i propri affari. Pertanto, lo Stato deve valutare attentamente se e quali misure agevolative adottare per non incorrere nel divieto posto dall’articolo 107 TFUE; la norma è indirizzata agli Stati membri, ai quali è diretto il divieto di attuare scelte politiche che possano danneggiare il funzionamento del mercato interno comune. La Corte di Giustizia Europea ha scelto di interpretare il concetto di aiuto di Stato in senso ampio, al fine di potervi ricomprendere la maggior parte dei provvedimenti legislativi che possono compromettere il buon andamento dell’Unione Europea. Il primo elemento che prescrive la nozione di aiuti di Stato è la fonte, poiché sono il risultato dell’emanazione delle politiche dello Stato. Non vi sono indicazioni predeterminate riguardo la forma e la modalità di attuazione, poiché qualsiasi forma e modalità può rientrare nell’interpretazione estesa della Corte di Giustizia Europea. Il secondo elemento è che gli aiuti vengono deliberati dallo Stato Membro attraverso l’impiego di proprie risorse finanziarie; perciò, rilevante ai fini della nozione di aiuti di stato è la fonte, possono essere lo Stato o altri enti pubblici, che prescrive l’intervento e la risorsa da cui trae fondamento che è la finanza pubblica. Il terzo elemento che prescrive la nozione di aiuti di Stato è la delimitazione del campo di osservazione ai soggetti che svolgono attività d’impresa, poiché tali sono i soggetti destinatari che traggono vantaggio dalle misure agevolative attuate dallo Stato. Uno Stato che intende favorire un’impresa, o una categoria di imprese

⁴⁹ Cit. 1° comma, articolo 107, del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea (TFUE).

comporta l'elargizione di un sostegno in contrasto con l'ordinamento europeo. La limitazione dei soggetti individuati dalla norma, permette al contrario, di ritenere esclusi tutti gli altri soggetti, come ad esempio i consumatori. Il quarto elemento che stabilisce la nozione di aiuti di Stato è la concessione di una misura che comporta un vantaggio rispetto al regime ordinario, un beneficio valutabile in termini finanziari, concesso dallo Stato, le cui risorse per attuarlo provengono dalle finanze pubbliche derivanti dal gettito fiscale proprio di ogni nazione; può trattarsi della concessione di un regime fiscale di favore, come lo strumento del credito d'imposta, o un incentivo. Infine, il quinto elemento che denota la nozione di aiuti di Stato è che la misura che accorda il favore economico finanziato dallo Stato provoca una effettiva, o potenziale alterazione, oppure l'alterazione del funzionamento del mercato interno comune incidendo sulla concorrenza fra operatori commerciali. È chiara la finalità della normativa di salvaguardia e garanzia del funzionamento del mercato comune europeo. Affinché la nozione di aiuto di Stato sia considerata valida dalla Corte Europea di Giustizia occorre che i requisiti, appena elencati, siano tutti presenti al momento del giudizio. Dopo aver definito che cosa debba intendersi con la nozione di aiuto di Stato vietato dall'Unione Europea, è possibile affermare che le Zone Franche siano ricomprese nella definizione, in quanto sono istituite dagli Stati Membri, sono finanziate attraverso risorse pubbliche, riguardano i soggetti che svolgono attività d'impresa, conferiscono un vantaggio economicamente valutabile ai soggetti individuati dal provvedimento e infine possono comportare alterazioni della concorrenza.

Arrivati a questo punto del ragionamento, è opportuno proseguire ad analizzare il dato normativo; il 2° comma dell'articolo 107 TFUE stabilisce: *“Sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente*

lettera”⁵⁰. Con questo comma, il legislatore europeo ha inteso introdurre una deroga esplicita al principio generale, contenuto al 1° comma dell’articolo 107 TFUE; la deroga è così stabilita: un elenco composto di tre di fattispecie che, pur presentando i cinque requisiti che denotano l’aiuto di stato non consentito, sono considerate, ex lege, conformi con la legislazione europea e il principio della libera concorrenza; e perciò non danno origine alla forma dell’aiuto di Stato non consentito. Qualora le misure agevolative rientrino nelle fattispecie come identificate dal presente comma sarà sufficiente un accertamento da parte della Commissione solamente sull’effettiva presenza dei requisiti affinché gli aiuti siano giudicati leciti ai fini della presente normativa. Non è necessaria alcuna valutazione aggiuntiva sul merito del provvedimento che istituisce gli aiuti di Stato. La normativa, così derogata, permette di giudicare lecite quelle tipologie di Zone Franche, volte a concedere misure di defiscalizzazione o decontribuzione, proporzionate nello spazio e nel tempo, in aree territoriali colpite, ad esempio da gravi eventi o da fenomeni naturali che comportino una situazione di forte svantaggio e distruzione, come può essere ad esempio un evento sismico, un’epidemia, o un’alluvione; poiché la concessione di misure agevolative in tali situazioni è considerata conforme alla tutela e garanzia dei principi fondamentali europei di politica e tutela sociale; e non comporta un’illogica alterazione del funzionamento del mercato interno europeo tale da imporre il prevalere del principio della libera concorrenza nella valutazione di bilanciamento dei principi europei. Per ipotesi, nel caso in cui lo Stato italiano intenda attivare sul proprio territorio una Zona Franca Urbana (ZFU) a seguito di danni prodotti da un evento calamitoso naturale avrà l’obbligo di comunicare alla Commissione Europea l’intenzione di attuare il progetto normativo, la quale non dovrà fare altro che accertare la sussistenza dei presupposti previsti, e nel caso la verifica dia esito positivo, prestare il proprio consenso, pertanto, la misura non sarà considerata aiuto di Stato vietato; sarà così attivato il regime fiscale, in deroga, limitatamente al territorio che ha subito gli effetti dannosi. Prosegue poi la normativa, e il 3° comma dell’articolo 107 TFUE afferma: “3. *Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all’articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale: b) gli aiuti*

⁵⁰ Cit. 2° comma, dell’articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea (TFUE).

*destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione*⁵¹. La norma contenuta in questo comma prevede una diversa tipologia di deroga al principio generale di divieto di aiuti di Stato, ex 1° comma dell'articolo 107 TFUE, poiché in questo caso la deroga non opera di diritto, ma è subordinata al giudizio di merito effettuato dalla Commissione Europea (ex articolo 108 TFUE); la quale dovrà verificare, caso particolare per caso particolare, oltre al possesso dei requisiti richiesti dalla norma, l'impatto che l'intervento, sotto forma di aiuto proveniente dallo Stato, può causare sulla libera concorrenza e sul buon andamento del mercato interno europeo. Lo Stato Membro che intenda attuare un aiuto statale dovrà, innanzitutto comunicarlo alla Commissione Europea, che svolgerà le sue analisi, e che in seguito si pronuncerà sulla concessione o meno dell'autorizzazione a procedere; quale che sia l'esito, lo Stato è obbligato a dare esecuzione alla decisione. Lo Stato Membro può richiedere, in caso di errori o manifesta violazione di legge, l'intervento in prima battuta del Tribunale Europeo, e poi della Corte di Giustizia Europea. Tuttavia, è bene precisare che la valutazione della Commissione Europea resta di tipo discrezionale, parametrata ai possibili effetti sul mercato e sui diritti. Nel caso in cui lo Stato Membro conceda degli aiuti senza la preventiva autorizzazione da parte della Commissione Europea: scatterà l'obbligo in capo allo Stato di far cessare la misura agevolativa, e di far restituire l'entità dell'aiuto nel caso di sovvenzioni erogate, oppure di far versare quanto sarebbe spettato in assenza di misure agevolative. Nel comma in esame è previsto un elenco di fattispecie, che pur presentando i requisiti propri dell'aiuto di Stato vietato dalla legislazione europea, possono essere giudicate legittime e ammissibili. Dall'esame di questo elenco è possibile scorgere generosi margini di applicabilità delle Zone Franche ad opera degli Stati Membri, in particolare alle lettere a), c) e d). Infatti, la lettera a) introduce l'ammissibilità dell'istituto delle Zone Franche

⁵¹ Cit. 3° comma, articolo 107, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

per rilanciare e superare gli ostacoli, a livello regionale, nel settore economico, sulla base di misurazioni statistiche che evidenziano la gravità, il degrado e l'arretratezza, o specifiche qualità del territorio come nelle aree tassativamente individuate dall'articolo 349 TFUE; nel caso della lettera c) rientrano le Zone Franche a favore del tessuto economico regionale, la crescita e l'aumento dei traffici; nella lettera d) si possono inserire quelle Zone Franche che si caratterizzano per la finalità di finanziare e sostenere l'istruzione e salvaguardare il patrimonio culturale presente sul territorio. La ratio sottesa alle deroghe è la volontà far prevalere ragioni di crescita e sviluppo sociale, economico e produttivo nel bilanciamento dei principi fondamentali europei.

Interessante risulta la previsione contenuta nella lettera e) che si pone come norma di chiusura del sistema, e che attribuisce in via potenzialmente generale, un ampio potere di attuazione di aiuti, all'iniziativa politica della Commissione Europea.

Oltre alle fattispecie considerate dal 2° e dal 3° comma dell'articolo 107 TFUE, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea ha ammesso altri casi particolari di aiuti di Stato a far parte della categoria di agevolazioni legittime e ammissibili. Importante menzionare in tal senso, la sentenza C-88/03 della Corte di Giustizia Europea del 6 settembre 2006⁵² sul tema degli aiuti di Stato nell'area delle Isole Azzorre, facenti parte dello Stato del Portogallo. Nella fattispecie sottoposta al giudizio della Corte di Giustizia Europea vi era la fiscalità agevolativa differenziata realizzata a favore della totalità delle attività imprenditoriali operanti nelle Isole Azzorre in ragione delle peculiarità proprie di tali territori; a svantaggio delle altre imprese escluse presenti sul resto del territorio del Portogallo. L'elemento rilevante è che il regime fiscale differenziato non è stato attuato dallo Stato, ma direttamente dalle stesse Isole Azzorre. La Corte ha dichiarato ammissibile e legittima la misura attuata, in conformità con quanto inizialmente deciso dalla Commissione Europea, poiché ha riconosciuto che il territorio delle Isole Azzorre possiede sufficiente autonomia che permette loro di emettere una misura agevolativa di questo tipo. Di conseguenza non è più concesso solo allo Stato attuare simili misure agevolative, ma anche ad enti territoriali dello stesso se in possesso di una sufficiente autonomia legislativa. La decisione ha avuto un effetto innovativo e dirompente perché

⁵² Sentenza della Corte di Giustizia Europea (Grande Sezione), Causa C-88/03, Repubblica Portoghese contro Commissione delle Comunità Europee, del 6 settembre 2006.

ha esteso lo scenario giuridico fino a ricomprendere nella disciplina anche gli enti locali, quali possono essere le Regioni⁵³.

Nell'attuale normativa, la condizione delle Isole Azzorre, è considerata congiuntamente con quella di altre aree territoriali tassativamente indicate, tra le quali Guadalupa e le Isole Canarie, che presentano simili caratteristiche territoriali; la disciplina è contenuta nell'articolo 349 TFUE (al quale fa esplicito rinvio il 3° comma, lett. a) dell'articolo 107 TFUE), che al secondo comma prevede un regime agevolato in alcuni settori: "*Le misure di cui al primo comma riguardano in particolare politiche doganali e commerciali, politica fiscale, zone franche, politiche in materia di agricoltura e di pesca, condizioni di fornitura delle materie prime e di beni di consumo primari, aiuti di Stato e condizioni di accesso ai fondi strutturali e ai programmi orizzontali dell'Unione*"⁵⁴. In tali settori, per le Isole Azzorre e per le altre zone menzionate dal primo comma, le istituzioni europee, tra le quali: il Consiglio, la Commissione Europea e il Parlamento, si impegnano a emanare interventi legislativi con l'obiettivo di superare le oggettive difficoltà territoriali per realizzare al meglio le politiche europee.

Evidente è il ruolo in materia di aiuti di Stato della Commissione Europea, che contribuisce al buon funzionamento del mercato unico, esaminando e valutando ogni forma di agevolazione che gli Stati Membri intendono applicare. È stato così anche per l'approvazione della legge francese prima, e della legge italiana poi in materia di Zone Franche Urbane (ZFU): Legge n. 296 del 2006, che è stata giudicata ammissibile e legittima in virtù del rispetto della legislazione in materia di aiuti di Stato e dei principi europei. Lo strumento italiano delle Zone Franche Urbane (ZFU) è stato giudicato dalla Commissione Europea quale deroga, all'articolo 107 TFUE, proporzionata e adeguata al raggiungimento delle finalità previste.

Stante questo quadro normativo, è da segnalare il recente orientamento degli Stati Membri a istituire regimi fiscali differenziati che si collochino nel regime dei minimi, piuttosto che nel settore delle deroghe all'articolo 107 TFUE. È stato così previsto nell'ordinamento francese, con l'ultima più recente riforma delle Zone Franche, e anche nell'ordinamento italiano, come esaminato nel capitolo di quest'opera dedicato alle Zone

⁵³ Cit. sul tema l'articolo: BORIS BIVONA, *Aiuti di Stato: quando la selettività diventa criterio discriminante*, Rubrica Dal mondo, Fisco Oggi (Rivista online dell'Agenzia delle Entrate), 24 dicembre 2010.

⁵⁴ Cit. comma 2, articolo 349, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

Franche Urbane (ZFU). Il regime dei minimi si caratterizza per la lievissima portata delle misure agevolative previste, tanto lieve da non essere assoggettato alla preventiva autorizzazione da parte della Commissione Europea perché implica minori rischi di diseguaglianze e alterazione della concorrenza: ecco il vantaggio di questo regime. La non necessità di preventiva autorizzazione velocizza il processo di attuazione e lo rende più tempestivo; tuttavia, la minore incidenza dell'intervento può comportare anche risultati meno efficaci o più dilazionati nel tempo.

2.2 La questione del principio di legalità nelle Zone Franche. I possibili pericoli in materia penale e fiscale di riciclaggio: la V Direttiva europea antiriciclaggio n. 843 del 2018

Un'ulteriore questione nell'analisi delle Zone Franche nell'ordinamento giuridico europeo è legata alle condotte illecite che possono verificarsi in tali territori approfittando del regime fiscale differenziato presente. Le istituzioni Europee, e in particolare il Parlamento Europeo, prestano un elevato grado di attenzione verso questi fenomeni che si pongono in contrasto con il principio di legalità dell'Unione Europea e degli Stati Membri. Il rispetto del principio della legalità è un elemento obbligatorio e imprescindibile delle Zone Franche e va perseguito in tutte le fasi. Alcune possibili cause di lesione del principio di legalità sono dovute alle infiltrazioni di associazioni criminali nelle Zone Franche, che conseguono, in tal modo, un indebito vantaggio dal regime fiscale agevolato. La presenza di fenomeni illeciti altera il corretto funzionamento delle Zone Franche, poiché va a interferire con la finalità extra fiscale lecita perseguita, caso per caso, dal legislatore. L'obiettivo auspicato dal legislatore finisce per essere subordinato rispetto a interessi personali e individuali, creando un danno per la zona e per gli altri soggetti presenti che invece operano in conformità al principio di legalità. Tali condotte illecite sono da disincentivare, individuare e impedire rapidamente per assicurare il regolare funzionamento delle Zone Franche e in senso più ampio dell'ordinamento giuridico.

Il rischio del concretizzarsi di comportamenti illeciti è particolarmente avvertito nelle Zone Franche Doganali (ZFD), nei depositi doganali, nei porti franchi per il ruolo preminente che ricoprono nei traffici commerciali internazionali; infatti, in tali porzioni territoriali è introdotta costantemente una grande quantità di merci, tra le quali vi possono

essere beni impiegati per finalità illecite. Per tale ragione, è possibile che si verifichino ipotesi che costituiscono il reato di riciclaggio. Nel diritto italiano, il reato di riciclaggio è definito dall'articolo 648 bis del Codice Penale in tali termini: “[...] chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa [...]”⁵⁵. Le istituzioni europee hanno compreso il problema e si sono mostrate ferme nel condannare simili condotte; nel corso degli anni hanno emanato una serie di provvedimenti legislativi per reprimere il fenomeno, da principio con la Direttiva CEE n. 308 del 1991, poi la Direttiva CE n. 97 del 2001, la Direttiva CE n. 60 del 2005, e la Quarta Direttiva UE n. 849 del 2015. Nel 2018 il legislatore europeo è nuovamente intervenuto per aggiornare la disciplina; la quinta Direttiva (UE) n. 843 del 2018, modifica la precedente Direttiva (UE) n. 849 del 2015 “relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo”⁵⁶. La quinta direttiva è stata recepita dallo Stato italiano ed emanata nel Decreto Legislativo n. 90 del 2017. La Quinta Direttiva intende potenziare ed estendere la capacità di controllo e prevenzione di condotte di riciclaggio, che possono avvenire, ma non solo, in aree speciali come sono le Zone Franche Doganali (ZFD). In tal senso, una novità, introdotta nell'articolo 1, punto 1, lett. i) e j) della Direttiva (UE) n. 843/2018, prende in considerazione un settore particolare del mercato, che può essere strategicamente impiegato nelle operazioni di riciclaggio: il commercio delle merci che costituiscono il patrimonio artistico o culturale. Tuttavia, non sono le uniche merci, poiché molteplici sono gli esempi che si possono riportare, come oggetti preziosi o armi. Altri elementi di novità sono le modifiche, in materia di finanze virtuali, introdotte dall'articolo 1, al punto 1, alla lett. g) e alla lett. h) in cui si affermano rilevanti ai fini della Direttiva: “g) prestatori di servizi la cui attività consiste nella fornitura di servizi di cambio tra valute virtuali e valute aventi corso forzoso”⁵⁷;” e “h) prestatori di servizi di portafoglio digitale”⁵⁸;”. Dalle due novità normative emerge l'attenzione del legislatore europeo verso nuove forme di attività e servizi digitali che hanno ad oggetto le finanze virtuali e che possono, se non opportunamente regolati dalla legislazione, risultare ambiti

⁵⁵ Cit. 1° comma, articolo 648 bis, del Codice Penale italiano.

⁵⁶ Cit. Rubrica della Direttiva (UE) n. 843 del 2018 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30 maggio 2018.

⁵⁷ Cit. articolo 1, punto 1, lett. g), della Direttiva (UE) n. 843 del 2018.

⁵⁸ Cit. articolo 1, punto 1, lett. h), della Direttiva (UE) n. 843 del 2018.

non regolati dal diritto e aperti a potenziali comportamenti illeciti. Una rinnovata attenzione verso le transazioni finanziarie, anche attraverso i sistemi digitali, che per ragioni di trasparenza devono essere registrate, rappresenta un elemento fondamentale per contrastare l'illegalità.

La quinta Direttiva intende aumentare le attività di cooperazione e di scambio di informazioni tra gli Stati Membri al fine di migliorare l'attività di contrasto al riciclaggio. Le Zone Franche non devono risultare, a causa del regime agevolato, territori in cui è possibile derogare al principio di legalità e realizzare condotte illecite, non è la finalità con la quale il legislatore ha inteso istituirle.

CAPITOLO III

IL CASO PARTICOLARE DEL PORTO DI TRIESTE

1. Storia e fondamento normativo del Porto Franco di Trieste

Nell'esame delle molteplici tipologie di Zone Franche appare interessante approfondire una fattispecie singolare, per le sue caratteristiche e per gli eventi storici che ne hanno disegnato le qualità, rendendola un modello unico nell'ordinamento giuridico italiano ed europeo. La sua origine si fonda su intrecci storici e geografici del diritto nazionale, europeo ed internazionale. Il caso particolare che si intende in questo capitolo approfondire è quello del Porto Franco di Trieste, che costituisce un esempio di successo e di prestigio nel panorama mondiale del commercio⁵⁹.

L'origine storica del Porto Franco di Trieste è lontana nel tempo e si colloca nel contesto dell'Impero Austro-Ungarico. Più precisamente risale all'emanazione dell'atto normativo il 18 marzo del 1719 per volontà di Carlo VI Imperatore d'Asburgo, che volle attribuire lo status di Porto Franco all'area portuale della Città di Trieste. La condizione di Porto Franco ha comportato il riconoscimento dell'extradoganalità dell'area e il trattamento fiscale di vantaggio per le merci introdotte nell'area franca. La zona inizialmente si estendeva su una piccola superficie della Città, poi con la crescente urbanizzazione e crescita del volume d'affari, ha aumentato i propri confini. Un contributo all'espansione della superficie interessata dal Porto Franco è rappresentato dallo sviluppo delle infrastrutture, in particolare della linea ferroviaria. La collocazione geografica e l'affaccio sul Mar Adriatico contribuiscono alla crescita e ne fanno un punto di forza per attrarre i commerci.

Successivamente vi fu un secondo provvedimento, voluto da Francesco Giuseppe Imperatore d'Austria, l'Ordinanza del 23 giugno del 1891 dei Ministeri delle finanze e del commercio, rubricata: “[...] *le ulteriori misure per l'incorporazione del territorio del Porto Franco di Trieste nel territorio doganale austro-ungarico*⁶⁰”; alla finalità di cristallizzare la natura di Porto Franco, significativo l'articolo 4 della presente Ordinanza che afferma: “*Il punto franco assieme ai magazzini generali ivi esistenti (eccettuati i magazzini destinati eventualmente per depositi del territorio doganale) sarà riguardato*

⁵⁹ <https://www.porto.trieste.it/>

⁶⁰ Cit. frammento della Rubrica dell'Ordinanza del 23 giugno 1891 (Bollettino leggi dell'impero per i Regni e Paesi rappresentati nel Consiglio dell'Impero n. 78).

come territorio estradoganale. [...] Le merci indigene (eccettuato il caso dell'articolo 5) perdono col solo entrare nel punto franco, siano desse depositate o nò nei magazzini generali, la loro nazionalità, e non potranno quindi ricondursi nel territorio doganale senza essere sottoposte al trattamento daziario di entrata e senza pagare il dazio⁶¹”.

L'articolo formalizza la natura extradoganale del territorio dei Punti Franchi nel Porto di Trieste, e con essa definisce il regime giuridico delle merci introdotte all'interno dell'area. La natura extradoganale è l'elemento fondamentale del regime giuridico del Punto franco nel Porto di Trieste, poiché permette di considerare al di fuori del territorio doganale una zona che altrimenti sarebbe ricompresa.

L'inizio del nuovo secolo, il Novecento, è segnato dagli eventi bellici, e con la conclusione della Prima Guerra Mondiale nel 1918, Trieste passa dal controllo dell'Austria, a essere parte del territorio dell'Italia. Nonostante l'evento bellico e il cambio di governo, il Porto di Trieste conserva inalterato il proprio regime giuridico e quindi la natura extra doganale dell'area. Lo Stato italiano, infatti, riconosce e riafferma lo stato giuridico dei Punti Franchi del Porto di Trieste attraverso: prima il Regio Decreto n. 1356 del 1922, e in seguito il Regio Decreto n. 225 del 1924. Un anno dopo, venne emanato il Testo Unico Doganale, con Decreto Ministeriale n. 1693 del 20 dicembre del 1925, e al primo articolo afferma: *“I Punti franchi di Trieste (Porto Vittorio Emanuele III e Porto Emanuele Filiberto Duca d'Aosta) e il Punto Franco di Fiume sono considerati fuori dalla linea doganale. Le merci estere che vi sono introdotte si considerano definitivamente uscite dallo Stato e rimangono a libera disposizione del commercio, salvo le limitazioni di cui agli articoli seguenti. Le merci nazionali o nazionalizzate si considerano definitivamente esportate e sono assimilate a tutti gli effetti alle merci estere, salvo che non siasi provveduto a mantenere la nazionalità nei casi e nei modi indicati all'art. 10⁶²”.* Il Testo Unico Doganale conferma lo stato giuridico dei Punti franchi nel Porto di Trieste, la cui extradoganalità è formalizzata in tale normativa.

Passano alcuni anni, e lo scenario mondiale è nuovamente travolto dai conflitti, la Seconda Guerra Mondiale, che si concluse nel 1945; al termine, fu redatto il Trattato di Pace di Parigi del 1947, che venne in seguito ratificato dallo Stato italiano con la Legge n. 811 del 2 agosto del 1947, in G.U. n. 200 del 2 settembre 1947. Unitamente al Trattato

⁶¹ Cit. articolo 4, dell'Ordinanza del 23 giugno del 1891.

⁶² Cit. articolo 1, del Decreto ministeriale n. 1693 del 1925, Norme doganali per l'esercizio dei Punti franchi di Fiume e di Trieste.

di Pace di Parigi del 1947, fu emanato l'Allegato VIII che svolge un ruolo importante nella disciplina del Porto Franco di Trieste. Durante i negoziati che hanno poi condotto all'emanazione del Trattato di Pace di Parigi un tema delicato fu la questione del confine tra l'Italia e la Jugoslavia. Il 1° articolo dell'Allegato VIII al Trattato di Parigi, stabilisce che: *“1. Per assicurare che il porto e i mezzi di transito di Trieste possano essere utilizzati in condizioni di eguaglianza da tutto il commercio internazionale e dalla Jugoslavia, l'Italia e gli Stati dell'Europa Centrale, secondo le consuetudini vigenti negli altri porti franchi nel mondo: a) sarà creato nel Territorio Libero di Trieste un porto franco doganale, entro i limiti fissati o previsti dall'Articolo 3 del presente Strumento: b) le merci in transito per il Porto Franco di Trieste godranno libertà di transito, ai sensi dell'Articolo 16 del presente Strumento. 2. Il regime internazionale del Porto Franco sarà regolato dalle disposizioni del presente Strumento”*⁶³.

L'articolo interviene per regolare i rapporti commerciali al confine tra Italia e Jugoslavia, disciplinando la situazione giuridica del Porto di Trieste, in una prospettiva di condizioni uguali tra i due Stati volta a non danneggiare entrambi; a tale finalità fu prevista l'istituzione del Territorio Libero di Trieste: quale riconferma della condizione giuridica extradoganale del Porto Franco di Trieste. Il punto segna la svolta, poiché il Trattato istituisce, con forza legislativa internazionale il Porto Franco di Trieste.

La novità normativa è contenuta al secondo comma dell'articolo 1, poiché è stabilito che il Porto Franco di Trieste, da quel momento, sarà regolato dal diritto internazionale, e più precisamente è disciplinato dall'Allegato VIII al Trattato di Pace di Parigi del 1947. La portata di questa decisione legislativa sarà decisiva nel corso del tempo, e si rivelerà una scelta vincente per l'elevata predisposizione ad attirare investimenti e traffici da tutto il mondo, offrendo agli operatori economici un regime agevolativo particolare.

La portata normativa dell'Allegato VIII, al Trattato di Pace di Parigi, risulta rilevante per comprendere la natura e disciplinare i Porto Franco di Trieste poiché è tutt'ora diritto vigente.

Qualche anno dopo, la disciplina del Trattato di Pace di Parigi è stata tema del Memorandum di Londra: Memorandum d'intesa del 5 ottobre del 1954 tra i Governi d'Italia, del Regno Unito, degli Stati Uniti e di Jugoslavia, per il tema del Territorio Libero di Trieste; la ragione di tale intervento è dichiarata nell'articolo 1 del

⁶³ Cit. articolo 1, Allegato VIII, al Trattato di Pace, firmato a Parigi il 10 febbraio del 1947.

Memorandum: *“In vista del fatto che è stata constatata l'impossibilità di tradurre in atto le clausole del Trattato di Pace con l'Italia relativo al Territorio Libero di Trieste, i Governi del Regno Unito, degli Stati Uniti e di Jugoslavia hanno mantenuto dalla fine della guerra occupazione il governo militare nelle Zone A e B del Territorio. [...]”*⁶⁴. La difficoltà di porre in atto quanto previsto, appena qualche anno prima, dal Trattato di Pace di Parigi ha condotto all'emanazione del Memorandum; nel territorio considerato, erano rimaste ancora presenti le forze militari degli Stati Alleati, ma la situazione di non gestione non poteva proseguire oltre. La lettera dell'Allegato VIII era rimasta, fino al 1954, solo sulla carta, per cui si ritenne necessario ribadire il contenuto normativo. A tale esigenza risponde l'articolo 5 del Memorandum che annuncia: *“Il Governo italiano si impegna a mantenere il porto franco a Trieste in armonia con le disposizioni degli artt. Da 1 a 20 dell'Allegato VIII del Trattato di Pace con l'Italia”*⁶⁵. Il Memorandum ricorda e richiama l'attenzione degli Stati Parti in causa sulla necessità di applicare puntualmente il Trattato di Pace e l'annesso Allegato VIII.

In attuazione della volontà del Memorandum, lo Stato italiano ha emanato il Decreto Commissariale, in data 19 gennaio 1955, n. 29, sul riconoscimento del Porto Franco di Trieste. L'articolo 2 del Decreto afferma che: *“Il “Porto franco” è aperto alle navi mercantili ed alle merci di tutti i paesi, che vi godranno delle franchigie e libertà conformi alle relative norme e consuetudini ed alle disposizioni del presente decreto”*⁶⁶. In questo articolo, viene riconosciuta l'importanza, a livello mondiale, della condizione del Porto Franco di Trieste nei traffici delle merci, e la sua natura giuridica di diritto internazionale, proveniente dal Trattato di Pace di Parigi del 1947. Il 1° comma dell'articolo 4 del Decreto ribadisce il concetto di extraterritorialità del territorio parte del Porto Franco di Trieste. Il 3° comma dell'articolo 4 del Decreto il legislatore italiano ha così definito il regime giuridico delle merci introdotte nel Porto Franco di Trieste: *“Le merci nazionali e nazionalizzate introdotte nel “Porto franco” sono considerate, agli effetti doganali, definitivamente esportate e sono assimilate alle merci estere, salvo che, a richiesta degli interessati non siano assoggettate a vigilanza doganale per mantenerne la nazionalità”*⁶⁷.

⁶⁴ Cit. Articolo 1, del Memorandum d'Intesa del 5 ottobre del 1954.

⁶⁵ Cit. Articolo 5, del Memorandum d'Intesa del 5 ottobre del 1954.

⁶⁶ Cit. Articolo 2, Del Decreto Commissariale, n. 29 del 1955.

⁶⁷ Cit. Articolo 4, del Decreto Commissariale, n. 29 del 1955.

In seguito, il legislatore italiano ha introdotto nell'ordinamento giuridico il D.P.R. n. 43 del 1973, rappresentante il Testo Unico delle Disposizioni Legislative in materia doganale, ancora adesso vigente, in via residuale rispetto all'attuale Codice Doganale dell'Unione Europea. La condizione giuridica del Porto Franco di Trieste è stata mantenuta ed espressamente dichiarata nell'articolo 169 del Decreto: *“Per i punti franchi compresi nella zona del porto franco di Trieste di cui all'allegato VIII al trattato di pace fra l'Italia e le potenze alleate ed associate, firmato a Parigi il 10 febbraio 1947 e reso esecutivo con decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 28 novembre 1947, n. 1430, restano ferme, in deroga a quanto stabilito nei precedenti articoli, le vigenti disposizioni più favorevoli”*⁶⁸.

Dopo poco tempo, nel 1975 l'Italia e la Jugoslavia stipularono il Trattato di Osimo, che venne ratificato ed eseguito in Italia con la Legge n. 73 del 1977, sotto la rubrica: *“[...] Trattato tra la Repubblica italiana e la Repubblica socialista federativa di Jugoslavia [...], firmati ad Osimo (Ancona) [...]”*⁶⁹. Il Trattato di Osimo, accoglie l'invito del Memorandum di Londra del 1954, e costituisce lo strumento normativo che regola, in materia, i rapporti che intercorrono l'Italia e la Jugoslavia. Impregiudicata resta la normativa contenuta nel Trattato di Pace di Parigi, e più precisamente l'Allegato VIII che resta in vigore e disciplina il Porto Franco di Trieste.

Puntualizzato tale quadro normativo che costituisce il fondamento giuridico del Porto Franco di Trieste, si introduce a questo punto una questione di compatibilità tra la normativa di fonte internazionale, quali i Trattati e l'Allegato VIII, e l'allora nascente normativa di fonte comunitaria europea. In materia di Zone Franche, il primo intervento legislativo della Comunità Economica Europea è il Regolamento (CEE) n. 2504 del 1988; seguito in un secondo momento dal Regolamento (CEE) n. 2913 del 1992, che istituisce il primo Codice Doganale Comunitario, nel quale è mantenuta la normativa sulle Zone Franche articoli 166 e seguenti; e per finire l'ultimo, in ordine di tempo, è il Regolamento (UE) n. 952 del 2013, che costituisce l'attuale Codice Doganale dell'Unione Europea vigente. Tuttavia, tale normativa di fonte europea, non può prevalere ed applicarsi al caso particolare del Porto Franco di Trieste, il quale è regolato dalla fonte internazionale del diritto. Per dirimere il contrasto, occorre rinviare al Trattato che ha istituito la Comunità

⁶⁸ Cit. Articolo 169, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43, del 23 gennaio 1973.

⁶⁹ Cit. Rubrica della Legge n. 73 del 1977, di Ratifica ed esecuzione del Trattato firmato ad Osimo il 10 novembre 1975.

Economica Europea (CEE), stipulato nel 1957 a Roma, il cui articolo 234 al 1° comma dichiara: “*Le disposizioni del presente Trattato non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse, anteriormente all’entrata in vigore del Trattato stesso, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall’altra*”⁷⁰. Norma che è stata, in seguito, confermata e ribadita dall’articolo 351 dell’attuale Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE) che afferma al 1° comma: “*Le disposizioni dei trattati non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse anteriormente al 1° gennaio del 1958, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall’altra*”⁷¹. In conformità al dettato di fonte europea, è possibile esaminare la Convenzione di Vienna, la quale al 2° comma dell’articolo 30 prevede: “*Quando un trattato precisa di essere subordinato ad un trattato anteriore o posteriore o non debba essere considerato come incompatibile con quest’altro trattato, prevalgono le disposizioni contenute in quest’ultimo*”⁷². La Convenzione di Vienna ammette la clausola contenuta nel Trattato di Roma prima, e nel TFUE più recente, si tratta di una tecnica legislativa compatibile con il diritto internazionale e pertanto efficace. La conseguenza, della clausola così prevista, è che il Porto Franco di Trieste continuerà ad essere vincolato al rispetto del diritto internazionale, senza contrastare per tale motivo con il diritto europeo. La disciplina di fonte internazionale prevale su quella di fonte nazionale ed europea, salvo i casi in cui offrano condizioni più favorevoli. Il legislatore europeo può disciplinare attraverso la fonte legislativa nazionale il Porto di Trieste, ma in conformità con la fonte internazionale. Una conferma di ciò arriva dalla giurisprudenza del T.A.R del Friuli Venezia Giulia che più volte si è espresso in materia riconoscendo che la disciplina, considerata speciale, del Porto di Trieste deriva si compone del diritto internazionale, del diritto nazionale ed europeo nel caso di previsioni più favorevoli, (una dimostrazione è data dalla sentenza T.A.R. Friuli Venezia Giulia n. 400 del 2013).

Recentemente il legislatore italiano è intervenuto in materia con il Decreto Attuativo n. 368 del 13 luglio 2017, emesso dal Ministero delle industrie e dei trasporti, alla finalità

⁷⁰ Cit. 1° comma, articolo 234, Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea, firmato a Roma, nel 1957.

⁷¹ Cit. 1° comma, articolo 351, del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE).

⁷² Cit. 2° comma, articolo 30, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 1969.

di dare attuazione anche nel settore amministrativo e gestionale dell'area che interessa il Porto Franco di Trieste; un intervento atteso da tempo.

2. La personalità giuridica e le particolarità del regime fiscale che caratterizzano il Porto Franco di Trieste

L'istituto giuridico del Porto Franco, si può definire come un'area portuale determinata che si sviluppa ai confini o all'interno di una Città, e che si contraddistingue per l'attivazione al suo interno di un regime fiscale agevolato; i soggetti che svolgono attività imprenditoriali, come il traffico di merci, usufruiscono di misure più vantaggiose rispetto alle misure ordinariamente applicate sul resto del territorio, in particolare rispetto alle altre aree portuali. L'evoluzione e lo sviluppo delle infrastrutture e della tecnologia hanno permesso ai Porti Franchi di crescere notevolmente, ricoprendo superfici maggiori, e incrementando il traffico delle merci e delle lavorazioni permesse all'interno. Un esempio sono le aree retroportuali. Le misure di favore più importanti riguardano la defiscalizzazione e la semplificazione nel traffico delle merci.

A causa dell'evoluzione storica e legislativa esaminata nel precedente paragrafo, il Porto Franco di Trieste si distingue dalle altre aree franche portuali italiane ed europee per la personalità giuridica di fonte internazionale. In Italia, oltre al caso particolare in esame, è stato attuato anche il Porto Franco di Venezia: tuttavia, il caso di Venezia si differenzia poiché è stato istituito dal legislatore italiano, sulla base del diritto nazionale, attraverso il Decreto Legislativo n. 268 del 5 gennaio 1948, e successivamente abrogato e sostituito dal Decreto Legge n. 41 del 1955 che è stato trasformato in Legge n. 561 del 1956. Il Porto Franco di Venezia e il Porto Franco di Trieste sono differenti a causa della differente fonte legislativa da cui promanano. Tanto è vero, che anche gli altri eventuali Punti franchi che potrebbero essere istituiti sul territorio dello Stato dal legislatore, si troverebbero nella condizione di essere attuati per mezzo del diritto nazionale, in conformità con il diritto dell'Unione Europea.

Alla finalità di illustrare quali sono le misure fiscali di vantaggio, proprie del regime applicato nel Porto Franco di Trieste, conviene esaminare l'articolo 5 dell'Allegato VIII al Trattato di Pace di Parigi del 1947, che dichiara: *“1. Le navi mercantili e le merci di tutti i paesi godranno senza restrizione del diritto di accesso al Porto Franco per il carico e la scarica sia di merci in transito, che di merci destinate al Territorio Libero o da*

*esso provenienti. 2. Le autorità del Territorio Libero non percepiranno sulle merci in importazione, in esportazione od in transito attraverso il Porto Franco né dazi doganali, né altri gravami, che non siano in corrispettivo di servizi prestati. 3. Per quanto si riferisce tuttavia alle merci importate attraverso il Porto Franco, per essere consumate entro il Territorio Libero od alle merci esportate dal Territorio Libero attraverso il Porto Franco, saranno applicate le relative leggi e regolamenti in vigore nel Territorio Libero*⁷³. Dall'esame si comprende che un elemento importante del regime è costituito dal diritto di libero accesso all'area del Porto Franco per agevolare finalità legate al commercio, il traffico di merci in entrata dovrà essere privo di limitazioni; pertanto, non potrà in alcun modo essere limitato, dallo Stato, il diritto di entrata nell'area portuale. Le merci, che attraversano il confine ed entrano nel Porto Franco, saranno assoggettate a un regime fiscale agevolato e differenziato; per cui i soggetti che hanno immesso le merci non dovranno corrispondere tributi doganali, che sarebbero, invece, dovuti in caso di regime ordinario doganale. Perciò le merci introdotte nel Porto Franco di Trieste sono esentate dal pagamento dei dazi doganali e dell'Imposta sul valore aggiunto per tutta la durata in cui rimarranno in tale area; sorgerà l'obbligazione al pagamento nel caso in cui le merci verranno immesse in libera pratica, destinate cioè al consumo nel territorio doganale dell'Unione Europea. Le merci inserite in libera pratica verranno considerate merci importate in via definitiva nel territorio doganale dell'Unione Europea, con la conseguenza del sorgere delle obbligazioni fiscali, tra cui i tributi doganali e l'Imposta sul valore aggiunto. Il Porto Franco di Trieste è considerato territorio extradoganale per effetto della finzione giuridica, e pertanto si distingue dal regime giuridico dei territorio extraterritoriali.

Un elemento che caratterizza il regime fiscale Porto Franco di Trieste è la previsione di agevolazioni anche sui tributi marittimi; un esempio è contenuto nell'articolo 3, 2° comma, del D.P.R. n. 107 del 2009: che esclude il Porto Franco di Trieste dal campo di applicazione della modifica legislativa, con la finalità di mantenere invariato il regime fiscale agevolato in tale area. L'esclusione comporta che al Porto Franco di Trieste non saranno applicate le modifiche e sarà conservato il regime più vantaggioso concesso dalla Legge n. 153 del 1988 in materia di tributi marittimi, ad oggi vigente.

⁷³ Cit. Articolo 5, Allegato VIII, al Trattato di Pace, firmato a Parigi il 10 febbraio del 1947.

Importante è anche la norma contenuta nell'articolo 9 dell'Allegato VIII al Trattato di Pace di Parigi che afferma: “1. Le autorità del Territorio Libero saranno autorizzate a determinare ed a percepire i diritti portuali del Porto Franco. 2. Il Direttore del Porto Franco determinerà la tariffa per l'uso delle installazioni e dei servizi del Porto Franco. Tale tariffa dovrà essere mantenuta ad un livello ragionevole ed essere in funzione del costo di funzionamento, di amministrazione, di sviluppo del Porto Franco”⁷⁴. L'articolo intende concedere alle autorità responsabili del Porto Franco di Trieste ampi margini decisori nella determinazione del versamento a titolo di corresponsione a fronte dei servizi prestati nell'area portuale franca, nei limiti della ragionevolezza. Gli ampi poteri decisori dei tariffari possono essere messi in relazione alle attività che possono svolgersi all'interno. Infatti, sono previste maggiori possibilità in materia di lavorazioni (ex articolo 6 e 7 dell'Allegato VIII al Trattato di Pace di Parigi, 1947), ma anche di deposito poiché le merci sono ammesse a restare per una durata maggiore in termini di tempo.

3. Porto Franco di Trieste: punto strategico e gestione amministrativa finalizzata allo sviluppo logistico

Il regime fiscale agevolato, differenziato e la posizione geografica del Porto Franco di Trieste rappresentano un punto di forza nell'attrarre investimenti, capitali e il commercio di merci provenienti da tutto il Mondo. Traffici che avvengono, principalmente, per via marittima, attirati dalla defiscalizzazione e dalla collocazione. Infatti, la prospettiva di un vantaggio sul trattamento fiscale, e l'affaccio sul Mare Adriatico, situato al centro dell'Europa, consentono di considerare Trieste un punto primario di passaggio per le rotte commerciali di tutto il Mediterraneo. Importanti sono anche le vie dei traffici via terra, attraverso l'uso delle infrastrutture ferroviarie e autostradali che permettono la circolazione delle merci.

Una recente novità nell'ordinamento giuridico italiano sulla disciplina del Porto Franco di Trieste è l'introduzione del Decreto Legge n. 368 del 2017, emanato dal Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti. La lettera della rubrica mette in chiaro l'oggetto disciplinato: “*Organizzazione amministrativa per la gestione di punti franchi compresi nella zona del porto franco di Trieste*”⁷⁵. Il tema della gestione amministrativa del Porto

⁷⁴ Cit. Articolo 9, Allegato VIII, al Trattato di Pace, firmato a Parigi il 10 febbraio del 1947.

⁷⁵ Cit. Rubrica, del Decreto Legge n. 368 del 13 luglio 2017.

Franco di Trieste era, fino a quel momento, rimasto senza disciplina e pertanto da tempo si auspicava un intervento in merito. Una corretta organizzazione amministrativa è un presupposto fondamentale per il funzionamento del Porto Franco di Trieste, nell'ottica dello sviluppo commercio internazionale, e della gestione regime fiscale speciale. Il Decreto fissa i poteri di amministrazione in capo Presidente dell'Autorità Portuale, tra i quali la norma prevede, all'articolo 3: “[...] 2. *Nell'ambito del porto franco, il presidente:* a) *autorizza e limita la manipolazione delle merci, ferme restando le competenze dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli per l'applicazione della normativa doganale;* b) *autorizza e limita, d'intesa con la competente Agenzia delle dogane e dei monopoli, la produzione di beni e servizi, anche a carattere industriale; [...] m) assicura la promozione industriale e commerciale, sentite le amministrazioni interessate; [...]*”⁷⁶ In tali ambiti, il Presidente avrà il ruolo della gestione dell'area prestando attenzione alle attività svolte all'interno del Porto Franco, che dovranno essere conformi alla normativa. Prosegue il Decreto Legge, evidenziando un compito fondamentale che dovrà essere attribuito al Presidente: la pianificazione strategica del Porto Franco di Trieste; valutare i dati statistici e fare previsioni sulla crescita è importante per investire al meglio le finanze, che derivano regime fiscale agevolato del Porto Franco. L'investimento delle risorse provenienti dal gettito fiscale del Porto Franco nelle infrastrutture, nelle tecnologie presenti per potenziare e migliorare la qualità degli strumenti offerti. Il diritto e la fiscalità in questo senso operano congiuntamente per migliorare le prospettive di crescita e di potenziamento dell'area, a beneficio anche dei lavoratori presenti e della Città di Trieste.

⁷⁶ Cit. Articolo 3, del Decreto Legge n. 368 del 2017.

CAPITOLO IV

SVILUPPO DELLE ZONE FRANCHE E CONCLUSIONI

1. Un possibile nuovo sviluppo delle Zone Franche di Diritto Finanziario: la fiscalità per la tutela dell'ambiente

Dopo aver trattato l'esame delle principali tipologie di Zone Franche, è arrivato il momento di mostrare uno dei nuovi possibili settori di applicazione in futuro. Lo strumento della fiscalità differenziata, attraverso l'attivazione di Zone Franche, permette al legislatore di realizzare diversi obiettivi di politica generale. Un esempio: le Zone Economiche Ambientali (ZEA) introdotte in Italia dal Decreto Legge n. 111 del 2019 all'articolo 4 ter. La tutela dell'ambiente è una finalità molto importante, soprattutto in risposta al problema dei cambiamenti climatici in atto, e dell'inquinamento. Il legislatore prende in considerazione quale presupposto territoriale: alcune aree del territorio dello Stato, aree verdi, come i parchi, zone che si caratterizzano per essere più esposte ai cambiamenti climatici. Individuato tale presupposto territoriale, il legislatore prevede delle misure a vantaggio dei soggetti che esercitano attività economiche nell'area, affinché svolgano attività imprenditoriali volte al rispetto dell'ambiente, della biodiversità propria dell'area naturale in cui operano. Le misure agevolative consistono in contributi erogati ai soggetti imprenditori che svolgono attività d'impresa; i vantaggi fiscali sono rivolti sia ai soggetti che esercitano già delle attività nell'area oppure ai soggetti che in futuro inizieranno l'attività: a condizione che gli imprenditori mantengano l'attività nel territorio della Zona Franca per un minimo di sette anni.

La finalità della Zona Franca Ambientale (ZEA) è rivolta a ridurre le emissioni di elementi inquinanti provenienti dalle attività produttive in tali aree, incentivando gli operatori economici a intervenire attraverso opere di efficientamento energetico. Il settore ambientale risulta un importante campo di applicazione delle Zone Franche.

Tuttavia, è solo una delle possibili nuove tipologie di Zona Franca attuata, poiché molti sono i possibili sviluppi evolutivi, ad esempio per aree turistiche, aree in cui sono carenti i servizi essenziali a livello di piccole realtà locali.

2. Conclusioni

In conclusione, si può affermare che le Zone Franche siano uno strumento, nelle mani del legislatore, in grado di realizzare una molteplicità di finalità di natura

extrafiscale. Il punto di forza dello strumento giuridico delle Zone Franche è la grande capacità di adattamento alle multiformi realtà del territorio. Infatti, come è emerso nel corso della trattazione, esistono numerose tipologie di Zona Franca, una diversa dall'altra, e ciascuna con presupposti territoriali, soggettivi e oggettivi particolari. Inizialmente è stata analizzata la Zona Franca Urbana (ZFU), che si caratterizza per la concessione di misure di defiscalizzazione e tassazione per far rivivere aree degradate o abbandonate; ma non solo, perché possono anche essere attuate in aree colpite da fenomeni imprevedibili e naturali, come un sisma o una pandemia. Più tardi è stata esaminata la Zona Franca Doganale (ZFD) che si contraddistingue per la concessione di misure a carattere di agevolazione ed esenzione sui tributi doganali, i diritti marittimi; particolare è la disciplina, che proviene dalla fonte dell'Unione Europea, per la competenza esclusiva che essa possiede in materia doganale. Successivamente, le Zone Economiche Speciali (ZES) e le Zone Logistiche Semplificate (ZLS), due tipologie di recente istituzione, ma che presentano profili di successo in relazione allo sviluppo delle attività economiche e allo spostamento di capitali. Lo strumento della fiscalità, in tutte queste forme di Zone Franche, mostra la sua natura dinamica, come uno strumento a vantaggio dei cittadini, del tessuto sociale, economico e produttivo. Sono tutte aree che presentano qualità peculiari e al tempo stesso accomunate sotto la comune definizione di Zona Franca. In tal senso il legislatore può utilizzare lo strumento delle Zone Franche per finalità eterogenee, il vantaggio è evidente. La fiscalità può contribuire a realizzare finalità volta per volta differenti, e sulla base di un risparmio di tempo e di risorse.

Inoltre, come si è analizzato nel corso della trattazione le Zone Franche sono risultate essere conformi con la Costituzione italiana e con il diritto dell'Unione Europea.

Nell'ordinamento giuridico è rilevante il caso del Porto di Trieste, un esempio unico di intrecci storici, sociali, economici, e fiscali. Il tutto concorre a comporre la natura giuridica del Porto di Trieste, tenendo sempre presente l'origine internazionale.

BIBLIOGRAFIA

Testi e manuali:

- PAOLO BARABINO, *Le zone franche nel Diritto Tributario*, Torino, G. Giappichelli Editore, Diritto Tributario italiano ed europeo, Sezione Monografie e ricerche, 2020
- PAOLO BELLANTE, *Il Sistema Doganale (Evoluzione, Istituti, Adempimenti)*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2020
- ALDO BERLINGUER, e AA.VV, *Porti, Retroporti e Zone Economiche Speciali*, a cura di Aldo Berlinguer, Torino, G. Giappichelli Editore, 2018
- CLAUDIO CIPOLLINI, *Special Tax Zones and EU Law: Theory, Implementation, and Future Challenges*, Wolters Kluwer, collana Kluwer Law International, 2019
- A. CONTRINO E. DELLA VALLE A. MARCHESELLI E. MARELLO G. MARINI S.M. MESSINA M. TRIVELLIN, *Fondamenti di Diritto Tributario*, Milano, CEDAM, Wolters Kluwer, 2020
- MASSIMO FABIO, *Manuale di diritto e Pratica Doganale*, IPSOA Manuali, VII Edizione, Wolters Kluwer, 2020
- ANTTI LAUKKANEN, PASQUALE PISTONE, JAN DE GOEDE, *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, 2019
- RAFFAELLO LUPI, *Diritto delle imposte (dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella "parte speciale" del diritto tributario)*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2020
- ALBERTO MARCHESELLI e REMO DOMINICI, *Giustizia tributaria e Diritti Fondamentali (giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo)*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2016
- PASQUALE PISTONE, *Diritto tributario europeo*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2020
- ANDREA QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, CEDAM, Wolters Kluwer, 2020
- GIUSEPPE RIVETTI, *Il disordine tributario (economia contemporanea al tempo del Covid-19)*, G. Giappichelli Editore, 2022
- FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario (parte generale)*, Milano, UTET, 2016

- FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario (parte speciale)*, Milano, UTET, 2016
- VICTOR UCKMAR, *Intrecci Tra Mare e Fisco*, Genova, CEDAM, Wolters Kluwer, 2015

Saggi e Articoli della Dottrina:

- PAOLO BARABINO, *Le Zone Franche Urbane alla ricerca di una politica urbana europea*, Rivista di diritto tributario, Fascicolo 4, pp. 323-348, 2015
- PIERO BERTOLASO, ALESSANDRO PASUT, *Normativa doganale, zone franche e di libero scambio: strategie Ue e opportunità d'investimento per le imprese*, Il Fisco, 19/2010, Fascicolo 1, Wolters Kluwer, pp. 2946-2953, 2010
- CLELIA BUCCICO, *Il fondamento giuridico delle zone franche urbane e l'equivoco con le zone franche di diritto doganale*, Diritto e Pratica Tributaria, volume n. 1, Wolters Kluwer, pp. 105-142, 2008
- MASSIMO CAMPAILLA, *Il regime giuridico delle Zone Franche del Porto di Trieste*, Diritto dei trasporti, I, Diritto dei trasporti e della navigazione, pp. 47-54, 1998
- FRANCESCO CAMPODONICO, *"Robin Hood Tax": la Corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo*, Diritto e Pratica Tributaria, volume 3, pp. 436-482, 2015
- CLAUDIO CIPOLLINI, *Le zone economiche speciali: inquadramento sistematico e profili sostanziali*, Diritto e pratica tributaria internazionale, volume 1, Wolters Kluwer, pp. 81- 122, 2020
- CLAUDIO CIPOLLINI, *Special Tax Zones and State Aid Rules: New Perspectives for UE Cohesion Policy*, Intertax, Volume 48, Issue 3, pp. 286-300, 2020
- CLAUDIO CIPOLLINI, *The concept of Special Tax Zones in EU Tax Law*, EC Tax Review, 6, Kluwer Law International BV, The Netherlands, pp. 307-321, 2019
- CLAUDIO CIPOLLINI, *Special Tax Zones and Proportionality: A New Parameter for the Necessity Test*, EC Tax Review, 1, Kluwer Law International BV, The Netherlands, pp. 22- 32, 2020

- ANTONIO DE CICCO, *Zone franche e depositi franchi*, One Legale, Wolters Kluwer, pp. 1-18, 2009
- LORENZO DEL FEDERICO, *Considerazioni generali sulla finanza pubblica per le aree colpite da calamità: i profili europei e comparatistici*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXXV, 1, I, pp. 120-147, 2016
- LUCA DEL FEDERICO, *Costituzione di una zona franca fiscale e doganale come logica di sviluppo del territorio*, Diritto Tributario Internazionale, Fiscalità Internazionale, pp. 263-271, Maggio – Giugno 2006
- LUCA DEL FEDERICO, *Costituzione delle zone franche urbane ai sensi della legge Finanziaria per l'anno 2007*, Rubrica Attualità, Il Fisco, volume n. 34, fasc. n. 1, 5044, pp. 11768-11774, Wolters Kluwer, 2007
- ROBERTO GALLIA, *Le “Zone Franche Urbane” e la politica di coesione nelle aree urbane*, Rivista giuridica del Mezzogiorno, Fascicolo 3, Il Mulino – Rivisteweb, pp. 877- 895, settembre 2008
- GIOVANNI LUCHENA, ANNA RINALDI, *Le Zone Franche urbane nella legge di stabilità 2016. Annotazioni per uno studio interdisciplinare*, Rivista giuridica del Mezzogiorno, Fascicolo 1, Il Mulino – Rivisteweb, marzo 2016
- ALBERTO MARCHESELLI, *Zone Franche, autonomia differenziata, uguaglianza fiscale e benessere economico. La Liguria a un bivio*,
- MAURIZIO MARESCA, *Prime riflessioni su politiche fiscali per la crescita, competitività delle reti europee e aiuti di stato*, Diritto e Pratica tributaria, volume n. 1, pp. 49-82, One Legale Wolters Kluwer, 2022
- GIUSEPPE MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”: profili comunitari*, Rassegna Tributaria, volume n. 4, pp. 997-1020, Wolters Kluwer, 2009
- THARSIS PAZINATTO HUNZICKER, *Le zone franche tra Italia e America Latina. Sviluppo dei porti e dello scambio economico.*, Tutor: Prof. Alberto Marcheselli, Università di Genova, Fondazione Antonio e Victor Uckmar, Genova, 2019
- ANDREA QUATTROCCHI, *L'esperienza italiana delle Zone Franche e dei punti franchi tra sviluppo portuale, prospettiva regionale e nuova dimensione locale*, Intrecci tra mare e fisco, Edizione I, CEDAM, Wolters Kluwer, 2015

- ANDREA QUATTROCCHI, *Orientamenti della commissione europea in tema di aiuti di stato in favore delle zone colpite da calamità naturali*, Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, pp. 487-505, 2016
- FRANCO ROCCATAGLIATA, *Le “zone franche” e il diritto dell’Unione Europea*, pp. 146- ss, Intrecci tra mare e fisco, Edizione I, CEDAM, Wolters Kluwer, 2015
- DENISE SAITO, *Le agevolazioni per le “zone franche urbane”*, *Agevolazioni fiscali, contributive*, Ipsoa, Finanziamenti su misura News, pp. 21-24, dicembre 2013
- CLAUDIO SCIANCALEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, Diritto e pratica tributaria, n. 4, pp. 1394-1434, Wolters Kluwer, 2020
- GIUSEPPE TIRALONGO, *L’attualità degli aiuti di Stato*, Rubrica Attualità, il Fisco, volume n. 1, fasc. n.1, pp. 70-75, 2002
- ARIANNA VETTOREL, *Porto franco di Trieste: il Decreto n. 368/2017 e i vantaggi per le imprese*, Paesi e mercati, Fiscalità & Commercio Internazionale, volume n. 5, pp. 47-53, 2018

Articoli di giornale:

- BORIS BIVONA, *Aiuti di Stato: quando la selettività diventa criterio discriminante*, *Rubrica Dal mondo*, Fisco Oggi (Rivista online dell’Agenzia delle Entrate), 24 dicembre 2010

Siti internet:

- www.wepza.org
- www.worldbank.org
- www.ilo.org
- https://ec.europa.eu/taxation_customs/free-zones_en
- List of Free Zones which are in operation in the customs territory of the Union, as communicated by the Member States of the Commission, As of 21 April 2022, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-05/FZ%20LIST%20%2021%20April%202022_0.pdf
- <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

- <https://www.gazzettaufficiale.it/>
- <https://www.porto.trieste.it/>

Fonte norme e sentenze citate nel testo:

- A cura di GIANNI DE LUCA, Codice Tributario, Rubrica I codici Simone, Edizioni Giuridiche Simone, Gruppo Editoriale Simone, XXIII EDIZIONE, 2020
- Allegato VIII, al Trattato di Pace, firmato a Parigi il 10 febbraio del 1947, articoli: 1, 2, 5, 9. In esecuzione del Trattato: Decreto Legislativo n. 1430 del 1947
- Articolo 1, comma 2, Direttiva 69/75/CEE del Consiglio, del 4 marzo 1969
- Articolo 1, del Decreto ministeriale n. 1693 del 1925, Norme doganali per l'esercizio dei Punti franchi di Fiume e di Trieste
- Articolo 5 Regolamento UE n. 1083 del 2006
- Articolo 30, 2° comma, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 1969
- Articolo 169, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43, del 23 gennaio 1973
- Articolo 234, 1° comma, del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea, firmato a Roma, nel 1957.
- Articolo 648 bis, 1° comma, del Codice Penale italiano
- Circolare n. 172230 del 9 aprile del 2018
- Costituzione italiana: articoli 2, 3, 11, 53, 116, 117, 118, 119
- Decreto Commissariale, n. 29 del 1955, articoli 2, 4
- Decreto Interministeriale del 10 aprile del 2013
- Decreto Legge n.39 del 2009 (convertito in Legge n. 39 del 2009)
- Decreto Legge n. 179 del 2012 (convertito nella Legge n. 221 del 2012)
- Decreto Legge n. 91 del 2017, (convertito in Legge n. 123 del 2017)
- Decreto Legge n. 368 del 13 luglio 2017
- Decreto Legge, n. 109 del 2018, articolo 8, (convertito in Legge n. 130 del 2018)
- Decreto Legge n. 111 del 2019, articolo 4 ter
- Decreto Legislativo n. 268 del 5 gennaio 1948, abrogato e sostituito dal Decreto Legge n. 41 del 1955, trasformato in Legge n. 561 del 1956
- Direttiva (UE) n. 843 del 2018 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30 maggio 2018

- D.P.C.M n. 12 del 2018
- Legge n. 73 del 1977, di Ratifica ed esecuzione del Trattato firmato ad Osimo il 10 novembre 1975
- Legge francese 14 novembre 1996, numero 96-987, da <https://www.legifrance.gouv.fr>
- Legge 27 dicembre 2006, numero 296 (Legge finanziaria del 2007)
- Legge 24 dicembre 2007, numero 244 (Legge finanziaria del 2008)
- Legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016)
- Lett. a), comma 341, articolo 1, Legge n. 296 del 2006
- Memorandum d'Intesa del 5 ottobre del 1954, articoli: 1, 5.
- Ordinanza del 23 giugno 1891 (Bollettino leggi dell'impero per i Regni e Paesi rappresentati nel Consiglio dell'Impero n. 78).
- Raccomandazione n. 361 del 2003
- Regolamento (CEE) n. 2504/88 del Consiglio, del 25 luglio 1988
- Regolamento (CEE) n. 2562/90 della Commissione, del 30 luglio 1990
- Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario
- Regolamento (CEE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000
- Regolamento europeo n. 1998 del 2006
- Regolamento europeo n. 1083 del 2006
- Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013
- Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), articoli: 26, 107, 349, 351.
- Trattato sull'Unione Europea (TUE)
- Sentenza della Corte di Giustizia Europea (Grande Sezione), Causa C-88/03, Repubblica Portoghese contro Commissione delle Comunità Europee, del 6 settembre 2006
- Sentenza della Corte Costituzionale, n. 10/2015
- Sentenza della Corte di Giustizia Europea, del 9 marzo del 1978, n. 106 del 1977
- Sentenza T.A.R. Friuli Venezia Giulia n. 400 del 2013

RINGRAZIAMENTI

Desidero dedicare questo spazio al ringraziamento delle persone che mi hanno supportata e sostenuta nel mio percorso universitario.

In particolare, vorrei ringraziare, il Relatore della Tesi, Professor Alberto Marcheselli per la disponibilità e l'attenzione; per avermi seguita, con grande professionalità, in tutte le fasi del lavoro che hanno portato alla stesura della Tesi di Laurea.

Vorrei ringraziare i miei genitori, Simonetta e Michele, per avermi sostenuta e per l'opportunità di realizzare il mio percorso di studi.

Vorrei ringraziare Matteo per essere sempre al mio fianco e per la forza che mi trasmette per credere in me stessa e nelle mie capacità.

Vorrei ringraziare tutta la mia famiglia, in particolare Maria e Margherita, per il premuroso sostegno che mi hanno dedicato.