

CAPITOLO I

LE CARATTERISTICHE DELLE ZONE FRANCHE: UNO STUDIO COMPARATO DELLE DISCIPLINE DELLE ZONE FRANCHE URBANE E DOGANALI, MODELLI RICORRENTI IN EUROPA

SOMMARIO:

1. Le tipologie di tributi interessati nelle zone franche urbane e doganali: A) i tributi erariali, Irpef e addizionali, Ires e Irap. B) I tributi locali, Iuc (Imu, Tasi, Tari). C) I tributi “di confine”: dazi all’importazione, Iva, accise e diritti di monopolio. – 2. Il presupposto soggettivo delle zone franche: il soggetto che introduce la merce nella zona franca doganale. – 3. *Segue*. Le micro e piccole imprese localizzate nelle zone franche urbane. – 4. Il presupposto territoriale delle zone franche: l’ambito di applicazione delle norme e la “finzione giuridica” del territorio intercluso scelto quale zona franca doganale. – 5. *Segue*. I parametri socio-economici per individuare le zone franche urbane. – 6. Il presupposto oggettivo delle zone franche: lo svolgimento dell’attività d’impresa all’interno della zona franca urbana; le merci introdotte nella zona franca doganale.

1. *Le tipologie di tributi interessati nelle zone franche urbane e doganali: A) i tributi erariali, Irpef e addizionali, Ires e Irap. B) I tributi locali, Iuc (Imu, Tasi, Tari). C) I tributi “di confine”: dazi all’importazione, Iva, accise e diritti di monopolio*

Per fini di chiarezza espositiva, si puntualizza sin da subito che in ambito nazionale ed europeo¹ sono presenti fondamentalmente due tipologie di zone franche, le zone franche urbane (ZFU) e le zone franche doganali (ZFD).

¹ Per l’ambito internazionale si rinvia al capitolo 5. Per un recente contributo monografico sulla geografia e sull’economia delle zone franche in rapporto ai traffici commerciali, anche marittimi, vedasi B. BRUNDU, *Zone franche: sviluppi e orientamenti geoeconomici*, Milano, 2017.

Le prime (le ZFU) sono rivolte essenzialmente al rilancio di quartieri urbani degradati dal punto di vista sociale ed economico attraverso l'uso della leva fiscale azionata su tributi principalmente diretti. Le seconde (le ZFD), invece, mirano a incentivare gli scambi internazionali di merci prevedendo un regime speciale in tema di tributi doganali.

Il metodo di studio che si intende rispettare nel presente lavoro, già esposto nell'introduzione, vuole verificare in buona sostanza l'esistenza o meno di modelli fiscali di zone franche attraverso un'analisi comparata delle discipline delle ZFU e delle ZFD, sia a livello nazionale che europeo, al fine di valutare la coerenza istitutiva e applicativa di tali "strumenti economici-fiscali", senza rinunciare a elaborare idee propositive.

In linea generale, nelle zone franche urbane (ZFU)² il legislatore nazionale ha previsto una "agevolazione" sotto forma di "esenzione" dai tributi Ires, Irpef, addizionali, Irap, Imu e dal versamento dei contributi previdenziali relativi alle retribuzioni da lavoro dipendente³; invece la ZFD, rappre-

²In Italia la disciplina "quadro" di riferimento istitutiva delle zone franche urbane è rappresentata dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 340 ss. Tale normativa costituisce il modello di ZFU in Italia, su imitazione di quello francese (v. capitolo 4), oggetto di specifica autorizzazione della Commissione europea per dichiarare "compatibile" l'aiuto di Stato. Ottenuta l'ammissibilità degli aiuti, tuttavia, le misure rimasero inattuata in assenza delle modalità operative e delle risorse finanziarie. Su tale periodo di "stallo" cfr. M.V. SERRANÒ, *L'incerto destino delle zone franche urbane: porvi rimedio*, in *Boll. trib.*, n. 7/2011, p. 485 ss.; L. DEL FEDERICO, *Grandi attese per le "zone franche urbane"*, in *Corr. trib.*, n. 13/2009, p. 1043 ss.; P. COPPOLA, *Dopo il lungo cammino delle zone franche urbane a Bruxelles renderle inutili non appare una scelta saggia*, in *Innovazione e diritto*, 2009, p. 1 ss.; ID., *Nuove forme agevolative: la sperimentazione delle zone franche urbane*, in AA. VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO, G. TE-SAURO, p. 573 ss.

³Tali termini sono quelli che la norma esplicitamente individua per delimitare la fattispecie. Cfr. art. 1, comma 341, Legge n. 296/2006 il quale recita: "Le piccole e micro imprese, come individuate dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, che iniziano, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2012, una nuova attività economica nelle zone franche urbane individuate secondo le modalità di cui al comma 342, possono fruire delle seguenti agevolazioni, nei limiti delle risorse del Fondo di cui al comma 340 a tal fine vincolate: a) esenzione dalle imposte sui redditi per i primi cinque periodi di imposta. Per i periodi di imposta successivi, l'esenzione è limitata, per i primi cinque al 60 per cento, per il sesto e settimo al 40 per cento e per l'ottavo e nono al 20 per cento. L'esenzione di cui alla presente lettera spetta fino a concorrenza dell'importo di euro 100.000 del reddito derivante dall'attività svolta nella zona franca urbana, maggiorato, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2009 e per ciascun periodo di imposta, di un importo pari a euro 5.000, ragguagliato ad anno, per ogni nuovo assunto a tempo indeterminato, residente all'interno del sistema locale di lavoro in cui ricade la zona franca urbana; b) esenzione dall'im-

senta uno spazio che pur essendo sempre appartenente al territorio doganale⁴ dello Stato consente, a determinate condizioni, l'esenzione dalle "imposte doganali" del transito delle merci in entrata e in uscita⁵.

Nelle ZFU la disciplina viene applicata su una estensione temporale differente per ciascun tributo. Le imposte sui redditi e i contributi previdenziali godono di un periodo agevolato pari a quattordici anni, di intensità decrescente nel tempo, mentre l'Irap prevede un intervallo costante per (i primi) cinque periodi d'imposta e, similmente, l'Imu per (i primi) quattro anni⁶.

Si osserva, dunque, che l'esenzione generata dal regime fiscale delle ZFU esplica i suoi effetti sui tributi erariali e su un tributo proprio derivato il cui presupposto viene realizzato con l'esercizio dell'attività imprenditoriale⁷.

posta regionale sulle attività produttive, per i primi cinque periodi di imposta, fino a concorrenza di euro 300.000, per ciascun periodo di imposta, del valore della produzione netta; c) esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, a decorrere dall'anno 2008 e fino all'anno 2012, per i soli immobili siti nelle zone franche urbane dalle stesse imprese posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche; d) esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, per i primi cinque anni di attività, nei limiti di un massimale di retribuzione definito con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, solo in caso di contratti a tempo indeterminato, o a tempo determinato di durata non inferiore a dodici mesi, e a condizione che almeno il 30 per cento degli occupati risieda nel sistema locale di lavoro in cui ricade la zona franca urbana. Per gli anni successivi l'esonero è limitato per i primi cinque al 60 per cento, per il sesto e settimo al 40 per cento e per l'ottavo e nono al 20 per cento. L'esonero di cui alla presente lettera spetta, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della zona franca urbana".

⁴ Il territorio doganale dell'Unione europea è individuato dall'art. 4 del Regolamento doganale dell'Unione n. 952/2013 ed è costituito dal territorio doganale dei Paesi membri comprese le acque territoriali, quelle interne e lo spazio aereo. Così come già definito dall'art. 3 del Codice Doganale Comunitario aggiornato. Cfr. Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 aprile 2008, n. 450/2008/CE. Per una inquadatura storica del passaggio dal CDC al CDU cfr. M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano Fiori Assago, Ipsosa, 2014, p. 30; v. anche R. PORTALE, *Iva estero e dogane*, Milano, 2014, p. 1.

⁵ Cfr. M. UDINA, G. CONETTI, "Zone franche", in *Enc. giur. Treccani*, Roma, ove si cita, a titolo esemplificativo, le passate esperienze italiane costituite dai porti franchi di Livorno, Genova, Civitavecchia, Messina, Ancona, Venezia, Trieste. L'esclusione territoriale delle zone franche rappresenta una "finzione giuridica" ed è l'elemento che le distingue dalle zone franche extradoganali, le quali risultano essere realmente fuori escluse dal territorio di un determinato Stato. In tal senso e per una sintesi dell'istituto, L. PISCITELLI, *Punti franchi* (XXXVII, 1988), in *Enc. dir.*, Milano.

⁶ Cfr. art. 1, comma 341, Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

⁷ Tale inquadramento sarà fondamentale per risolvere le questioni relative alla autonomia istitutiva delle ZFU da parte degli enti territoriali. Si rinvia al capitolo 3.

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

Nelle ZFD, invece, sia la disciplina europea che quella nazionale non incidono sul generale schema delle imposte in oggetto: nei tributi erariali suddetti il presupposto si manifesta come nel territorio esterno alle zone franche in quanto quelle doganali coinvolgono esclusivamente i tributi c.d. di confine e l'extraterritorialità costituisce una semplice "finzione giuridica", in ragione della quale l'attuazione degli altri tributi avviene secondo gli ordinari criteri.

B) I tributi locali, Iuc (Imu, Tasi, Tari)

Le ZFU prevedono una "esenzione" dalla imposta comunale sugli immobili (Ici, oggi Imu), per una durata pari a un quinquennio, relativamente agli immobili collocati all'interno del territorio franco e utilizzati per l'esercizio delle nuove attività produttive⁸.

Pertanto, relativamente ai tributi locali, la disciplina delle ZFU ha effetti esclusivamente su un tributo proprio derivato, qual è l'imposta sugli immobili, il cui presupposto viene realizzato in ragione dell'esercizio dell'attività imprenditoriale; si osserva, invece, che la misura non è stata estesa ad altri prelievi locali (ad esempio, alla tassa sui rifiuti).

Nelle ZFD come per i tributi diretti erariali illustrati nel paragrafo precedente si riscontra una indifferenza del regime doganale rispetto ai tributi locali i quali, pertanto, conseguono l'ordinaria attuazione.

C) I tributi "di confine": dazi all'importazione, Iva, accise e diritti di monopolio

La disciplina tributaria delle zone franche doganali deriva da una duplice fonte normativa, quella europea costituita dal Regolamento UE 952/2013 che istituisce il Codice Doganale dell'Unione (CDU) e quella nazionale rappresentata dal D.P.R. n. 43/1973 contenente il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia Doganale (TUD).

A livello UE le disposizioni comuni del deposito contenute nel Capo III, Sezione I del CDU stabiliscono al par. 1 dell'art. 237 che le merci "non unionali" sottoposte al regime di deposito possono essere immagazzinate senza essere soggette ai dazi all'importazione, ad altri oneri e alle misure di politica commerciale.

⁸ Così stabilisce il comma 341, Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Invece, le merci “unionali” in base all’art. 237, par. 2, se vincolate al regime possono godere o del rimborso o dello sgravio dei dazi all’importazione⁹.

Pertanto, nella zona franca non saranno applicati i dazi doganali dovuti nel momento d’importazione delle merci, che normalmente si applicano in base alla Tariffa doganale comune¹⁰ esclusivamente alle merci di origine extracomunitaria e rappresentano la fonte principale di finanziamento del bilancio dell’Unione europea¹¹.

L’introduzione della merce nella ZFD consente di non far emergere il presupposto dell’obbligazione tributaria individuato anche dalla normativa nazionale in ragione del mancato “consumo” delle stesse: infatti, il presupposto¹² dell’obbligazione tributaria relativamente ai dazi doganali – che intende gravare le merci in ingresso nel territorio doganale dell’onere fiscale almeno pari a quello già sopportato dalle merci unionali per garantire il medesimo livello concorrenziale – da luogo all’assoggettamento ai dazi, alle accise, all’Iva e ai diritti di monopolio¹³.

⁹ Testualmente l’art. 237 CDU, rubricato “ambito di applicazione” prevede: “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. 3. Quando risponda a un’esigenza economica e sempre che la vigilanza doganale non venga compromessa, le autorità doganali possono consentire il magazzinaggio di merci unionali in una struttura di deposito a fini di deposito doganale. Tali merci non sono considerate vincolate al regime di deposito doganale”.

¹⁰ In base all’art. 56 CDU, i dazi all’importazione e all’esportazione (questi ultimi attualmente sono privi di applicazione) sono dovuti sulla base della tariffa doganale comune.

¹¹ Cfr. F. CERIONI, *Gli elementi caratteristici dell’obbligazione doganale*, in M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013, p. 185, l’A. sottolinea che i dazi doganali rappresentano risorse proprie dell’UE a partire dalla Decisione CECA/CEE/Euratom del Consiglio del 21 aprile 1970, n. 243.

¹² L’art. 36 TUD prevede al primo comma che “Per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell’obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso”.

¹³ F. CERIONI, *op. cit.*, p. 189, evidenzia che in ambito Iva l’art. 1, D.P.R. n. 633/1972 rende rilevanti le importazioni, mentre tra le altre imposte di confine vengono annoverate la sovrainposta di confine sulla birra (art. 34, D.Lgs. n. 504/1995), sugli spiriti (art. 32,

La normativa nazionale, che disciplina eventuali lacune di quella europea¹⁴, prevede che le merci introdotte nelle ZFD (“depositi e punti franchi”¹⁵) e non destinate al consumo non vengono assunte a presupposto dell’obbligazione tributaria¹⁶. Più nello specifico, le merci non unionali introdotte in una ZFD non verranno assoggettate ai “diritti doganali” e ai “diritti di confine”¹⁷, ovverosia ai dazi doganali, all’Iva¹⁸, alle accise¹⁹ e ai diritti di monopolio²⁰.

D.Lgs. n. 504/1995), sul gas metano (art. 26, D.Lgs. n. 504/1995), sugli oli minerali (art. 21, D.Lgs. n. 504/1995), sui gas di prodotti petroliferi (art. 21, comma 2, lett. f), D.Lgs. n. 504/1995), sui fiammiferi (art. 62, D.Lgs. n. 504/1995). La normativa di riferimento dei monopoli sul tabacco è contenuta nella Legge n. 47/1942.

¹⁴ Il TUD deve invece essere disapplicato in quelle norme che si pongono in contrasto con il CDU in ragione del riparto delle competenze UE/Stati membri.

¹⁵ Il TUD regolamenta in realtà i depositi franchi e i punti franchi, rispettivamente agli artt. 164 e 166, adottando una terminologia che non prevede l’espressione zona franca, presente invece nella disciplina europea. Tuttavia, è pacifica l’assimilazione dei depositi e dei punti franchi (indicati dal legislatore nazionale) alle zone franche, regime speciale del deposito (previsto in ambito europeo).

¹⁶ L’art. 36 TUD, “presupposto dell’obbligazione tributaria”, stabilisce al primo comma che “Per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell’obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso”.

¹⁷ L’art. 34 TUD, rubricato per l’appunto “diritti doganali e diritti di confine”, annovera tra i primi i diritti che la dogana deve riscuotere relativamente alle operazioni doganali e tra di essi specifica i diritti di confine quali i dazi all’importazione e all’esportazione, i prelievi all’importazione e all’esportazione, i diritti di monopolio e le imposte di consumo. Inoltre, la Dogana deve riscuotere le sovrapposte di confine istituite al fine di equiparare la tassazione delle merci estere rispetto a quelle nazionali: la sovrapposta di confine sulla birra, sugli spiriti, sul gas metano, sugli oli minerali, sui gas di prodotti petroliferi, sui fiammiferi, tutte disciplinate nel testo unico accise, D.Lgs. n. 504/1995. Così riassume F. CERIONI, *op. cit.*, p. 191 s.

¹⁸ Com’è noto, l’art. 1, D.P.R. n. 633/1972 include tra le operazioni imponibili le importazioni da chiunque effettuate: “L’imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”. Inoltre, l’art. 70 del medesimo D.P.R. rinvia espressamente alle disposizioni doganali relative ai diritti di confine per quanto riguarda l’irrogazione delle sanzioni relativamente alle operazioni d’importazione.

¹⁹ Il primo comma dell’art. 2 del Testo Unico accise, D.Lgs. n. 504/1995, stabilisce che il fatto generatore è costituito dalla fabbricazione o dalla importazione dei prodotti sottoposti ad accisa.

²⁰ Le imposte sui tabacchi assumono la veste di diritto di monopolio in Italia in base alla Legge n. 47/1942 sulla fabbricazione, l’introduzione e la vendita di tabacchi lavorati e sigarette.

L'esclusione delle merci dal presupposto dei suddetti tributi avviene fin tanto che esse non siano immesse al consumo, mentre qualora venissero definitivamente importate farebbero sorgere l'obbligazione tributaria.

Sul versante delle imposte indirette, le ZFU non prevedono alcuna disposizione capace di coinvolgere l'imposta sul valore aggiunto (Iva), a differenza di quanto accade in altre forme di franchigia territoriale²¹, nel senso che la cessione di beni e la prestazione di servizi all'interno della ZFU configura secondo le regole generali il presupposto oggettivo del tributo.

Anzi, la disciplina delle ZFU prevede una incompatibilità tra il regime agevolato e quello di vantaggio a favore dell'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità: il godimento dei benefici delle ZFU è condizionato dall'opzione al regime ordinario sia con riferimento alle imposte dirette che all'Iva²².

La "indifferenza" delle ZFU all'imposta sul valore aggiunto è presumibilmente attribuibile a due ordini di fattori: il primo, alla natura dell'imprenditore, soggetto passivo Iva, il quale occupa una posizione tendenzialmente neutrale nella logica dell'imposta tale per cui una agevolazione comporterebbe effetti di scarsa rilevanza dato che la *ratio* dell'insieme delle agevolazioni è rivolta al soggetto imprenditore e non al consumatore; il secondo, attiene alla differente finalità delle agevolazioni contenute nelle ZFU rispetto a quelle che si verificherebbero in ambito Iva, ovvero sia la coesione economica e sociale *versus* lo stimolo dei consumi²³.

²¹ A titolo esemplificativo, si cita l'esperienza delle zone franche speciali in Lettonia, in particolare del porto franco della capitale Riga, ove era stata istituita un'aliquota pari allo 0% per la prestazione di servizi relativi all'importazione ed esportazione di beni. Si rimanda a L. DEL FEDERICO, *Costituzione di una zona franca fiscale e doganale come logica di sviluppo del territorio*, in *Fiscalità internazionale*, n. 3/2006, p. 263 ss.

²² Così stabilisce il comma 3, art. 3, decreto 10 aprile 2013 emanato dal Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, "Condizioni, limiti, modalità e termini di decorrenza delle agevolazioni fiscali e contributive in favore di micro e piccole imprese localizzate nelle Zone Franche Urbane delle regioni dell'Obiettivo 'Convergenza'".

²³ Tuttavia, non bisognerebbe sottovalutare le conseguenze che un regime di vantaggio, un'esenzione sull'Iva sarebbe in grado di generare anche sul soggetto imprenditore, sul soggetto passivo Iva: dai benefici di ordine finanziario in capo al soggetto imprenditore (pagamento del tributo in occasione dell'acquisto di materie prime e successivo "recupero" in occasione della cessione dei beni prodotti, ad esempio), ai vantaggi a favore dei consumatori finali dei beni prodotti nella ZFU se ceduti, e quindi acquisti, senza applicazione dell'Iva (ipotesi nella quale il soggetto consumatore non verrebbe inciso economicamente dal tributo).

2. Il presupposto soggettivo delle zone franche: il soggetto che introduce la merce nella zona franca doganale

Il regime delle ZFD “ruota” attorno alla nascita dell’obbligazione doganale e, pertanto, esplica i suoi effetti a favore delle “persone”²⁴ che introducono le merci nell’area interclusa.

Occorre preliminarmente richiamare gli schemi generali dell’obbligazione doganale in particolar modo i profili soggettivi della stessa che individuano il soggetto passivo in colui il quale presenta la merce all’autorità doganale avendone la disponibilità fattuale²⁵.

Tuttavia, nelle ZFD il titolare del regime doganale non coincide necessariamente con l’adempimento della dichiarazione doganale²⁶ dato che quest’ultima non grava sempre sul soggetto che sceglie di destinare la merce all’interno di una zona franca²⁷.

²⁴ L’art. 243 CDU adotta proprio il termine “persona” per individuare, in base all’art. 5 del medesimo Codice, “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”.

²⁵ Come si ricorda nello studio Assonime a cura di F. MANCUSO, *Le regole doganali e il commercio internazionale*, marzo 2016, p. 48 il debitore è il dichiarante in base al par. 3 dell’art. 77 CDU e la dichiarazione doganale deve essere presentata ex art. 170 CDU: in tal modo, la norma europea carica dell’adempimento dichiarativo il soggetto che dispone della merce prescindendo dai concetti di proprietà. Anche la normativa italiana si è adeguata a tale principio stabilendo al primo comma dell’art. 38 TULD che “Al pagamento dell’imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce, a norma dell’art. 56, e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata”.

²⁶ Si ritiene che la dichiarazione doganale abbia natura negoziale in virtù della scelta che con essa viene espressa circa la destinazione della merce ad uno dei regimi possibili. In tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2007, p. 254; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2004, p. 390 ss.

²⁷ Infatti, come regola generale, le merci introdotte in una zona franca non devono essere dichiarate in dogana (l’art. 158 CUD recita al par. 1 “Tutte le merci destinate a essere vincolate a un regime doganale, a eccezione del regime di zona franca, sono oggetto di una dichiarazione in dogana appropriata al regime in questione”) salvo alcuni casi tipizzati dalla norma UE riconducibili alle merci non unionali o a quelle unionali per le quali venga domandato il rimborso dei dazi all’importazione già assolti (l’art. 245 CDU afferma al par. 1: “1. Le merci introdotte in una zona franca sono presentate in dogana e sono soggette alle previste formalità doganali in uno dei casi seguenti: a) se sono introdotte nella zona franca direttamente dall’esterno del territorio doganale dell’Unione; b) se sono state vincolate a un regime doganale che si conclude o viene appurato quando esse vengono vincolate al regime di zona franca; c) se sono vincolate al regime di zona franca al fine di beneficiare di una decisione di rim-

Pertanto, il titolare del regime delle ZFD sarà la “persona” che ha la disponibilità della merce da introdurre all’interno della zona interclusa ricordando che, in ragione dell’art. 5 del CDU, per persona si intende quella fisica o giuridica o qualsiasi associazione avente “capacità di agire”²⁸ (comprendendo anche il caso del rappresentante doganale)²⁹.

Nel caso in cui chi dispone della merce da introdurre nella ZFD abbia l’obbligo di dichiarare la stessa in dogana allora occorre che nel territorio doganale dell’Unione venga fissata la residenza abituale o la sede statutaria o l’amministrazione centrale o la stabile organizzazione³⁰.

Si osserva, pertanto, una differenziazione soggettiva creata dal legislatore volta ad individuare “le persone” che introducono delle merci in una zona franca rispetto a quelle che ne hanno la disponibilità fuori da tale territorio, ricollegando degli effetti giuridici diversificati su base territoriale piuttosto che soggettiva in considerazione del fatto che all’interno di tali categorie possono rientrare tutti coloro i quali abbiano la disponibilità del bene.

3. Segue. *Le micro e piccole imprese localizzate nelle zone franche urbane*

Con la disciplina delle ZFU il legislatore ha voluto effettuare una selezione maggiormente stringente rispetto a quella operata nelle ZFD, individuando all’interno dell’universalità dei contribuenti solo una parte circoscritta a cui dedicare le norme “agevolative”³¹.

Il profilo soggettivo della disciplina delle ZFU è individuato innanzi tut-

borso o di sgravio dei dazi all’importazione; d) se una normativa diversa dalla normativa doganale prevede tali formalità”. Su tale ricostruzione concorda F. CERIONI, *I regimi doganali nel codice dell’Unione europea*, in *Corr. trib.*, n. 26/2014, p. 2040 ss.

²⁸ Il punto n. 4 dell’art. 5 CDU prevede quale “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”.

²⁹ Il criterio della veste del dichiarante dimostra una particolare forza nel diritto doganale anche in occasione della rappresentanza diretta e indiretta: infatti, solo nel caso di quest’ultima si verifica la solidarietà tra dichiarante e rappresentante proprio in ragione della mancata spendita del nome. Sulla definizione di dichiarante cfr. art. 5, n. 15, CDU. Pertanto, la dichiarazione doganale può essere presentata anche dal rappresentante e gli effetti saranno imputati esclusivamente al rappresentato in caso di mandato diretto o in maniera solidale se indiretto.

³⁰ Così si evince dal combinato disposto dell’art. 5, par. 1, punto 31, CDU recante la definizione di “persona stabilita nel territorio doganale dell’Unione” e dell’art. 170 CDU, par. 2, sulle modalità di presentazione della dichiarazione in dogana.

³¹ Le doverose considerazioni in ordine alla natura delle zone franche, sia di quelle urbane che di quelle doganali, verranno trattate nel capitolo 2.

to dal possesso dello *status* di micro o piccola impresa sulla base della definizione di fonte sovranazionale, la quale fissa precisi parametri dimensionali in relazione al numero dei dipendenti e al livello del fatturato³².

Più nel dettaglio, la disciplina delle ZFU prevede una distinzione soggettiva delle imprese potenzialmente³³ beneficiarie del regime a seconda che esse abbiano intrapreso una nuova attività³⁴ o meno: in tale secondo caso, infatti, le agevolazioni potranno essere godute esclusivamente all'interno degli aiuti c.d. *de minimis*³⁵.

Ulteriore profilo soggettivo, ma per così dire sulla base di una correlazione indiretta, consente di apprezzare tale componente anche in ambiti che non riguardano il soggetto beneficiario in senso stretto ma che sono ugualmente utili per evidenziare la funzione delle stesse sul piano economico e sociale: infatti, ai fini dell'esenzione dai contributi previdenziali, è necessario che almeno il trenta per cento dei lavoratori dipendenti sia residente nella ZFU³⁶, inoltre,

³² Il comma 341 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 rinvia espressamente alla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003. In particolare l'art. 2 dell'allegato della citata raccomandazione, rubricato "Effettivi e soglie finanziarie che definiscono le categorie di imprese" fissa i parametri dimensionali secondo i quali: "1. La categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro. 2. Nella categoria delle PMI si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro. 3. Nella categoria delle PMI si definisce microimpresa un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro". La formulazione non è stata variata nel successivo art. 2 dell'allegato 1 del Regolamento CE 800/2008 della Commissione, del 6 agosto del 2008.

³³ Si sottolinea sin da subito che le disposizioni a favore delle imprese non rivestono i caratteri della obbligatorietà, nel senso che per accedere ai benefici il soggetto dovrà manifestare una precisa volontà di adesione. Per le riflessioni che da tale osservazioni possono scaturire si rimanda al capitolo 2.

³⁴ Così stabilisce il comma 341, art. 1, Legge 27 dicembre 2006, n. 296, indicando una "finestra temporale" utile al soddisfacimento del requisito della novità a far data dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012.

³⁵ Il comma 341 *bis*, art. 1, Legge 7 dicembre 2006, n. 296 afferma che le "agevolazioni" delle ZFU sono godibili dalle piccole e micro imprese che abbiano avviato l'attività nella zona franca antecedentemente al 1° gennaio 2008 possono fruirne in ragione degli aiuti minori previsti dal Regolamento CE 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, pubblicato nella G.U. dell'UE n. L 379 del 28 dicembre 2006.

³⁶ Siano essi assunti a tempo indeterminato ovvero a tempo determinato per una durata non inferiore a 12 mesi. Così la lett. d), comma 341, art. 1, Legge n. 296/2006;

per ogni assunzione di un ulteriore³⁷ lavoratore dipendente (a tempo pieno o parziale) residente nella ZFU viene attribuito un maggiore livello di reddito esente annuo³⁸.

Si sottolinea dunque che la disciplina delle ZFU esplica i suoi effetti direttamente nei confronti dell'impresa beneficiaria ma anche indirettamente a favore dei lavoratori dipendenti assunti, in linea con l'obiettivo principale dell'istituto costituito dal recupero socio-economico delle aree urbane degradate.

Le imprese beneficiarie delle agevolazioni in oggetto devono a tal fine essere "localizzate all'interno delle ZFU", ovvero sia avere un ufficio o un locale destinato all'attività anche (solo) amministrativa all'interno del territorio già delimitato³⁹.

4. *Il presupposto territoriale delle zone franche: l'ambito di applicazione delle norme e la "finzione giuridica" del territorio intercluso scelto quale zona franca doganale*

I profili territoriali delle zone franche doganali rappresentano il perimetro all'interno del quale il "regime speciale"⁴⁰ previsto dal CDU trova attuazione.

Si precisa che le zone franche doganali appartengono al territorio doganale dell'Unione europea ma esse sono definibili in ragione dell'art. 243 del CDU quali parti "intercluse" dello stesso così destinate dagli Stati membri che ne individuano i punti di entrata e di uscita⁴¹.

norma ripresa dall'art. 13 del Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013.

³⁷ L'incremento è calcolato al netto di eventuali diminuzioni di personale avvenuto in società controllate o collegate all'impresa beneficiaria. Così l'art. 9, comma 5 del Decreto del Ministro dello sviluppo economico del 10 aprile 2013.

³⁸ Così la lett. a), comma 341, art. 1, Legge n. 296/2006.

³⁹ Così dal combinato disposto dell'art. 2, comma 1, e dell'art. 3, comma 5, decreto 10 aprile 2013, "Condizioni, limiti, modalità e termini di decorrenza delle agevolazioni fiscali e contributive in favore di micro e piccole imprese localizzate nelle Zone franche urbane delle Regioni dell'Obiettivo convergenza", G.U. 11 luglio 2013, n. 161, serie generale.

⁴⁰ Il nuovo CDU al Titolo VII, Regimi speciali, annovera tra di essi, nella Sezione 3, le zone franche.

⁴¹ Il combinato disposto degli artt. 4 e 243 del CDU consente di riconoscere i connotati delle zone franche senza confonderle con i territori extradoganali quale, ad esempio, Livigno. L'art. 4 CDU, rubricato, Territorio doganale, recita: "Il territorio doganale dell'Unione com-

L'individuazione del territorio da riservare a zona franca assume un ruolo fondamentale dato che al suo interno sarà possibile effettuare la scelta della c.d. "destinazione doganale" delle merci introdotte, evitandone "l'immissione in libera pratica" e impedendo il sorgere dell'obbligazione doganale⁴².

L'istituzione della ZFD con l'indicazione della delimitazione territoriale deve necessariamente avvenire attraverso lo strumento legislativo nazionale⁴³, prescindendo da una specifica autorizzazione UE⁴⁴.

La fonte sovranazionale non prevede, inoltre, una differenziazione circa l'ampiezza dell'area da delimitare anche se pare ragionevole assumere quale principio regolatore quello dell'esigenza di circoscrivere adeguatamente la zona franca per poter delimitare effettivamente l'area che deve essere interclusa e assoggettata a controllo nei punti di ingresso e di uscita.

Infatti, tale punto di vista è coerente con la (passata) graduale realizzazione dell'Unione doganale la quale ha richiesto che tali aree fossero rego-

prende i seguenti territori, compresi le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo: (...) il territorio della Repubblica italiana, a eccezione dei Comuni di Livigno e 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". L'art. 243 CDU, rubricato "Determinazione delle zone franche" afferma letteralmente che "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. (...) Le zone franche sono intercluse". Le zone franche non intercluse sono state soppresse con l'entrata in vigore del nuovo codice doganale unionale. Sul previgente e similare contenuto dell'art. 168 CDC, cfr. A. LO NIGRO, *Lo svolgimento del rapporto doganale*, in M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, p. 269 ss.

⁴²L'art. 77 CDU prevede che: "Un'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all'importazione a uno dei regimi doganali seguenti: a) immissione in libera pratica, compreso il regime dell'uso finale; b) ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione". Tuttavia, sulle diverse teorie che sono state formulate in relazione alla "immissione al consumo" e all'attraversamento della linea doganale, si rimanda al capitolo 2.

⁴³A livello europeo, l'art. 243 CDU mette a disposizione degli Stati membri la facoltà di istituire zone franche e al contempo, il legislatore nazionale ha subordinato la nascita delle zone franche ad un proprio atto normativo *ex art.* 166 TULD, il quale al secondo comma afferma che "Con decreto del Presidente della Repubblica, emanato su proposta del Ministro per l'industria, il commercio e l'artigianato, di concerto con i Ministri per le finanze, per il commercio con l'estero, per i trasporti e l'aviazione civile e per la marina mercantile, sono stabilite le attività commerciali ed industriali che possono essere esercitate in ciascun punto franco e le disposizioni da osservarsi ai fini della disciplina doganale".

⁴⁴L'art. 211 CDU non prevede, infatti, la necessità di rilasciare un'autorizzazione europea.

lamentate adeguatamente⁴⁵, al fine di scongiurare vie d'accesso al mercato comune prive di controllo⁴⁶.

5. Segue. I parametri socio-economici per individuare le zone franche urbane

Come già precisato in Italia la disciplina delle ZFU è contenuta nella Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 nella quale è presente in modello stabilito dal legislatore nazionale⁴⁷.

Tuttavia, tale normativa è stata successivamente modificata snaturando il modello originario (motivo per cui si è scelto nel presente studio di effettuare considerazioni separate per le successive variazioni che hanno coinvolto la disciplina "madre").

Le ZFU istituite ed attuate sul territorio italiano corrispondono a quelle

⁴⁵Le fonti del diritto doganale sono rinvenibili innanzitutto nel TFUE, laddove si afferma la libera circolazione delle merci. In particolare, l'art. 28 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea recita "1. L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi. 2. Le disposizioni dell'articolo 30 e del capo 32 del presente titolo si applicano ai prodotti originari degli Stati membri e ai prodotti provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri". L'art. 28 TFUE: "Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse". L'art. 31 TFUE: "I dazi della tariffa doganale comune sono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione". Ruolo fondamentale nel processo di armonizzazione dei differenti regimi doganali è stato ricoperto dalla Direttiva 69/1975, poi dal Regolamento 2504/1988. Di conseguenza, al fine di delineare una disciplina omogenea è stato fatto ricorso al regolamento comunitario per l'intera materia, istituendo il c.d. Codice doganale comunitario (Regolamento 450/2008), ora sostituito dal Regolamento 952/2013. Infine, ad integrazione, il T.U. 43/1973 supplisce alla normativa UE. Così, per una sintetica panoramica, osserva G. FRANSONI, *I dazi doganali*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2004, p. 1075. Per una "ricostruzione", anche storica, della normativa cfr. M. D'AMICO, *La disciplina delle Zone Franche. Parte prima: la normativa comunitaria*, in *Dir. comunitario e scambi internaz.*, n. 3/2011, p. 555 ss.

⁴⁶Per una recente analisi tra diritto doganale e ruolo interpretativo della Corte di Cassazione, si rimanda a M. SCUFFI, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Rass. trib.*, n. 3/2011, p. 627 ss.

⁴⁷È tale normativa che assume il ruolo di modello di ZFU in Italia dato che è "nata" espressamente su imitazione di quella francese (si rimanda ai Capp. 4 e 5) e per la quale è stata richiesta l'autorizzazione alla Commissione europea quale aiuto di Stato compatibile in deroga.

aree urbane individuate dal CIPE⁴⁸ sulla base delle indicazioni contenute in una serie di leggi susseguite nel tempo e tramite le quali, ad ogni intervento normativo, corrispondeva un incremento o una specificazione del presupposto territoriale⁴⁹. In tal modo sono state create le ZFU italiane su una parte del territorio della Campania, della Calabria, della Puglia, della Sicilia e della Sardegna⁵⁰.

Il primo parametro sulla base del quale individuare il territorio da destinare a ZFU consiste nel ricercare quei quartieri o quelle circoscrizioni degradate delle città, in maniera tale da ricomprendere nell'area franca un numero di abitanti non superiore a trentamila⁵¹.

Stanti così le cose, in linea di principio il legislatore ha voluto destinare a ZFU una o più porzioni delle città caratterizzate da un particolare degrado economico e sociale ponendo un limite dimensionale basato sul valore quantitativo della popolazione "abitante"/residente e non sulla estensione territoriale delle aree⁵².

Le Regioni appartenenti all'Obiettivo Convergenza⁵³ rappresentano la prima selezione del territorio nazionale sul quale applicare i parametri di disagio socio economico. Tale scelta si presume sia stata effettuata, sia, per poter canalizzare i fondi europei necessari per finanziare le agevolazioni, sia, per intraprendere il percorso di notifica e richiesta di compatibilità degli aiuti di Stato per quelle Regioni contemplate dal terzo comma dell'art. 107, punto 3, TFUE. Tuttavia, tale ultima ipotesi verrà svalutata dall'attuazione in misura limitata delle ZFU all'interno degli aiuti minori.

Le ZFU siciliane sono state individuate con legge regionale in attuazione

⁴⁸ Cfr. CIPE n. 14/2009 dell'8 maggio 2009.

⁴⁹ Legge n. 296/2006, art. 1, comma 340 ss., hanno istituito l'agevolazione, mai applicata. La Legge n. 244/2007, art. 2, commi 561, 562, 563 ha integrato e sostituito la Legge n. 296/2006. Il D.L. n. 179/2012, art. 37 ha ripreso le agevolazioni delle ZFU finanziandole con i Fondi strutturali 2007-2013, ha circoscritto i beneficiari alle Regioni contenute nell'Obiettivo Convergenza e, in sede di conversione, ha ammesso anche i Comuni sardi appartenenti al c.d. Piano Sulcis. Il CIPE ha individuato le aree da eleggere a ZFU sulla base dei parametri legali stabiliti il Decreto interministeriale del 10 aprile 2013 ha fornito i particolari del sistema di agevolazioni sulla base delle leggi di principio suddette.

⁵⁰ Artt. 5 e 7, Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 10 aprile 2013.

⁵¹ Così espressamente prevede il comma 561, art. 2, Legge n. 244/2007.

⁵² Cfr. CIPE 2008 del 30 gennaio 2008. Il termine è stato assimilato al concetto di residenza e pertanto le aree sono state delimitate sulla base dei dati Istat della popolazione (residente).

⁵³ Campania, Calabria, Sicilia e Puglia, cfr. art. 5 Regolamento CE 1083/2006 del Consiglio 11 luglio 2006.

e sulla base dei medesimi parametri stabiliti con la normativa nazionale. Tale episodio mostra la particolare forma di autonomia tributaria e di competenza legislativa della Regione Siciliana, la quale, tuttavia, ha adottato una terminologia normativa non particolarmente adatta rispetto a quella utilizzata a livello statale⁵⁴.

L'elemento territoriale delle ZFU assume una duplice valenza che "lega" il territorio alla finalità della norma fiscale: l'individuazione dell'area urbana sulla quale applicare la specifica disciplina fiscale e il perseguimento del fine ultimo dello strumento economico fiscale pensato per contrastare il degrado sociale ed economico presente nei territori urbani⁵⁵.

L'insediamento umano e la creazione delle città, in quanto luogo di aggregazione di persone non omogeneo per livello economico-culturale, dà luogo a malessere economico e sociale ove la crescita economica, l'occupazione e l'istruzione raggiungono livelli inferiori rispetto a quelli presenti sul territorio circostante⁵⁶.

L'individuazione e la selezione territoriale delle ZFU è disciplinata dal legislatore sulla base di parametri socio-economici⁵⁷ capaci di rappresentare il degrado urbano e sociale: più nello specifico, la delimitazione è affidata al CIPE (Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica) il quale deve "materialmente" disegnare le circoscrizioni o i quartieri delle città degradate dal punto di vista urbano e sociale, stabilendo un numero massimo di abitanti⁵⁸.

⁵⁴ Cfr. art. 67, Legge regionale n. 11/2010, ove si afferma che la Regioni "istituisce" le ZFU, e provvede il "rimborso" degli oneri tributari, quando in realtà l'istituzione delle ZFU è avvenuta per iniziativa del legislatore nazionale e il rimborso si è concretizzato in una forma di esenzione/credito d'imposta.

⁵⁵ Le ZFU rappresentano un intervento del legislatore per attenuare le sperequazioni socio-economiche che non possono essere calmierate dalle regole del mercato utili a frenare la perdita di coesione e limitare l'incremento delle disuguaglianze. Cfr. G. LUCHENA, *La selettività geografica nelle leggi di incentivazione economica alle imprese: il caso delle agevolazioni fiscali nelle zone franche urbane*, in *Osservatorio costituzionale*, n. 2/2016.

⁵⁶ Cfr. C. VIDETTA, *Urbanistica e sicurezza. Dalla sicurezza "della" città alla sicurezza "nella" città*, in *Dir. proc. amm.*, n. 3/2017, p. 1243 ss.

⁵⁷ A ben vedere, si anticipa sin da ora che nel capitolo 3 si affronteranno le questioni inerenti al rispetto del principio della riserva di legge.

⁵⁸ Così in ragione del combinato disposto dei commi 340 e 342, art. 1, Legge n. 296/2006, in particolare quest'ultimo specifica che è compito del Ministro dello sviluppo economico proporre la perimetrazione delle singole zone franche urbane e concedere il finanziamento necessario. Inizialmente l'art. 1, comma 340, Legge n. 296/2006 limitava l'individuazione delle ZFU alle "città del mezzogiorno (...) con particolare riguardo al centro storico di Napoli". Successivamente, con la Legge n. 244/2007 il suddetto comma ha esteso l'ambito

6. *Il presupposto oggettivo delle zone franche: lo svolgimento dell'attività d'impresa all'interno della zona franca urbana; le merci introdotte nella zona franca doganale*

Una clausola espressa di esclusione dalla disciplina delle ZFU stabilisce che non possono godere del regime agevolativo le imprese che svolgono la propria attività nei settori della costruzione di automobili, delle costruzioni navali, della fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche, della siderurgia e del trasporto su strada⁵⁹.

Pertanto, specularmente, tutte le attività non comprese nell'elenco tipizzato dalla norma potranno essere svolte all'interno del perimetro territoriale delle ZFU⁶⁰ e godere delle agevolazioni fiscali.

Si osserva che il legislatore delle zone franche ha quindi scritto "in negativo" la norma che delimita il presupposto oggettivo individuando le attività che possono essere esercitate attraverso una norma "aperta" discostandosi dalla tradizionale e puntuale definizione di impresa presente nel diritto tributario.

La disciplina delle ZFU, come si è visto, è incentrata sui requisiti dimensionali del soggetto imprenditore, localizzato all'interno della ZFU, che in quanto tale merita di beneficiare delle agevolazioni fiscali finalizzate a compensare il disagio socio-economico del territorio individuato dal legislatore.

Poiché la finalità delle agevolazioni fiscali consiste nel contrastare il degrado del territorio, la presenza dei suddetti parametri collegati ad esso risultano necessari ma anche solo sufficienti per concedere le misure di favore all'imprenditore insediatosi nella ZFU.

territoriale a tutte le città italiane. Nel frattempo, la deliberazione 30 gennaio 2008, n. 5, CIPE "per perseguire con maggiore efficacia gli obiettivi stabiliti dalla norma" ha limitato l'accesso alle misure a quei Comuni che avevano su base Istat una popolazione residente superiore ai 25.000 abitanti e con un tasso di disoccupazione comunale superiore alla media nazionale. Sempre la medesima delibera ha precisato i limiti territoriali delle ZFU: numero di residenti superiore a 7.500 ma inferiore a 30.000, in ogni caso inferiori al 30% della popolazione residente del Comune di riferimento e con un tasso di disoccupazione superiore alla media comunale.

⁵⁹ L'unica indicazione fornita dalla norma sulle attività che non possono essere svolte all'interno della ZFU è quella contenuta nel comma 341 *ter*, art. 1, Legge n. 296/2006 ove si prevede che: "sono, in ogni caso, escluse dal regime agevolativo le imprese operanti nei settori della costruzione di automobili, della costruzione navale, della fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche, della siderurgia e del trasporto su strada".

⁶⁰ La condizione di "impresa attiva" si desume anche dalla circolare del Mi.S.E. n. 90178 del 24 novembre 2015, precisamente al par. 3.3.

L'individuazione del territorio della ZFD da sola non è elemento sufficiente per garantire la piena applicazione del regime speciale per la quale assume un ruolo fondamentale la destinazione delle merci e lo svolgimento di specifiche attività su di esse.

È necessaria la scelta della destinazione doganale delle merci ivi introdotte, che comporta il vincolo dei beni alla disciplina specifica⁶¹ e, in negativo, lo svolgimento delle attività di trasformazione e consumo svincola le merci unionali dal regime della zona franca pur essendo esse presenti all'interno del territorio eletto a ZFD⁶². Ugualmente accade per le merci non unionali che venissero immesse in libera pratica o vincolate al regime di perfezionamento attivo o di ammissione temporanea o di uso finale⁶³.

Le merci introdotte in una zona franca doganale sono destinate ad essere immagazzinate, pur essendo ammessa all'interno di tale area qualsiasi attività industriale, commerciale o di servizi, previa comunicazione alle autorità doganali⁶⁴.

Quale principio comune a tutti i regimi speciali disciplinati dal Titolo VII, Capo 1 del CDU, le merci vincolate ad un regime speciale possono essere assoggettate a "manipolazioni usuali"⁶⁵, svolgendo attività finalizzate esclusivamente alla loro conservazione, al migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o alla distribuzione o rivendita.

⁶¹ L'art. 245, par. 3, CDU stabilisce che "Fatto salvo l'art. 246, le merci introdotte in una zona franca si considerano vincolate al regime di zona franca:

a) al momento del loro ingresso in una zona franca, a meno che non siano già state vincolate a un altro regime doganale; oppure

b) al momento della conclusione di un regime di transito, a meno che non siano immediatamente vincolate a un regime doganale successivo".

⁶² Infatti, l'art. 246 TDU, rubricato *Merci unionali nelle zone franche*, prevede al par. 1 che "Le merci unionali possono essere introdotte, immagazzinate, spostate, utilizzate, trasformate o consumate in una zona franca. In questi casi, le merci non sono considerate vincolate al regime di zona franca".

⁶³ Infatti il par. 1. art. 247, CDU, *Merci non unionali nelle zone franche* stabilisce che "Durante la loro permanenza in una zona franca, le merci non unionali possono essere immesse in libera pratica o essere vincolate al regime di perfezionamento attivo, di ammissione temporanea o di uso finale, alle condizioni stabilite per tali regimi. In questi casi, le merci non sono considerate vincolate al regime di zona franca".

⁶⁴ L'attività dell'immagazzinamento si evince dall'art. 237 CDU che regola le disposizioni comuni del Deposito (costituito dal deposito doganale e dalle zone franche), mentre lo svolgimento delle attività nelle zone franche è regolamentato nell'art. 244 CDU.

⁶⁵ L'art. 220 CDU infatti afferma che "Le merci vincolate al regime di deposito doganale o a un regime di perfezionamento o collocate in una zona franca possono essere oggetto di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararle per la distribuzione o la rivendita".

Tuttavia, esiste un doppio ordine di limitazioni allo svolgimento delle suddette attività che le autorità doganali possono imporre: i) in ragione della natura delle merci o di specifiche esigenze di vigilanza doganale e sicurezza⁶⁶, ii) se le persone che devono svolgere l'attività all'interno della ZFD non siano affidabili⁶⁷.

In ogni caso le merci entrate all'interno di una ZFD possono essere oggetto di controllo doganale⁶⁸.

Più nello specifico, occorre effettuare una distinzione in base alla "posizione doganale"⁶⁹ delle merci: quelle unionali possono essere introdotte, immagazzinate, spostate, utilizzate, trasformate e consumate senza essere vincolate al regime speciale di zona franca⁷⁰, mentre quelle non unionali per non perdere il vincolo non devono essere immesse in libera pratica, né essere vincolate al regime di perfezionamento attivo, né all'ammissione temporanea o di uso finale.

Si ricorda e si riassume che le ZFD possiedono una disciplina europea in base alla quale le merci "non unionali" non sono "assoggettate" ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale⁷¹ e una normativa nazionale tale da escludere anche l'applicazione dell'Iva, delle accise e dei diritti di monopolio⁷²; inoltre, le merci unionali vengono trattate alla stregua delle esportazioni.

⁶⁶ In tal senso cfr. par. 3, art. 244, CDU.

⁶⁷ Cfr. par. 4, art. 243, CDU, rubricato "determinazione delle zone franche".

⁶⁸ Così in base al par. 3, art. 243, CDU, rubricato "determinazione delle zone franche".

⁶⁹ L'art. 5, par. 1, punto 22, afferma che per "posizione doganale" si debba intendere la posizione di una merce a seconda che essa venga qualificata unionale o non.

⁷⁰ Cfr. par. 1, art. 246, CDU "merci unionali nelle zone franche".

⁷¹ L'art. 237 CDU stabilisce che: "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. 3. Quando risponda a un'esigenza economica e sempre che la vigilanza doganale non venga compromessa, le autorità doganali possono consentire il magazzinaggio di merci unionali in una struttura di deposito a fini di deposito doganale. Tali merci non sono considerate vincolate al regime di deposito doganale".

⁷² Vedasi quanto detto nel par. 1 del presente capitolo sul presupposto tributario delle ZFD.