

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Dicembre 2021

2

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Alberto Marcheselli, Franco Paparella.

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani; Massimo Basilavecchia; Gianluigi Bizioli; Pietro Boria; Clelia Buccico; Andrea Carinci; Oreste Cagnasso; Andrea Colli Vignarelli; Federico Consulich, Daria Coppa; Paola Coppola; Giuseppe Corasaniti; Roberto Cordeiro Guerra; Francesco D'Ayala Valva; Lorenzo Del Federico; Eugenio Della Valle; Mario Esposito; Andrea Fedele; Valeri Ficari; Piera Filippi; Stefano Fiorentino; Andrea Giovanardi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingrao; Salvatore La Rosa; Maurizio Logozzo; Raffaello Lupi; Giuseppe Marini; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Enrico Marellò; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Mario Nussi; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Livia Salvini; Roberto Schiavolin; Mauro Trivellin; Dario Stevanato; Loris Tosi; Antonio Felice Uricchio; Marco Versiglioni; Antonio Viotto; Tiziana Vitarelli.

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri (coordinatore); Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Adriana Salvati; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione del Comitato di Direzione e alla revisione anonima del Comitato Scientifico dei Referee, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito: <https://www.pacinieditore.it/prodotto/rivista-telematica-di-diritto-tributario/>).

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia, Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppola, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Piera Filippi, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Maurizio Logozzo, Guglielmo Maisto, Enrico Marellò, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Guido Salanitro, Marco Versiglioni, Antonio Viotto.

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli
ggiacomelli@pacinieditore.it
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Amministrazione:
Pacini Editore Srl, via Gherardesca 1, 56121 Pisa
Tel. 050 313011 • Fax 050 3130300
www.pacinieditore.it • abbonamenti_giuridica@pacinieditore.it

I contributi pubblicati su questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

In corso di registrazione presso il Tribunale di Pisa
Direttore responsabile: Patrizia Alma Pacini

INDICE ANNATA 2021

FASCICOLO N. 2

LUGLIO - DICEMBRE

I – LE FONTI, I PRINCIPI E L’ABUSO DEL DIRITTO

Principi generali

- TOMMASO CALCULLI, *Dalla buona fede nel rapporto tributario alla leale collaborazione interistituzionale: il caso della finanza agevolata* 671
- ALESSIA TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame* 677

Riforma fiscale

- EUGENIO DELLA VALLE, *Le coordinate della delega sulla “riforma” del sistema tributario* 691
- GIANLUCA SELICATO - SALVATORE ANTONELLO PARENTE, *La “riforma del catasto fabbricati” nella recente proposta di delega per la revisione del sistema fiscale: linee di sviluppo e criticità* 708

II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

- ALESSANDRO ZUCCARELLO, *Sulla eccepibilità della compensazione nei giudizi di rimborso* 723

III – L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

- EDOARDO CAMINALE, *Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione* 731

IV – L’ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L’atto impositivo

- CHRISTIAN CALIFANO, *La Suprema Corte apre alla possibilità di formazione frazionata della motivazione dell’atto nel corso del processo* 741

I metodi di accertamento

- GIUSEPPE VANZ, *Accertamenti sul transfer pricing e onere della prova* 746

V – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Riscossione

ANTONIO MARINELLO, <i>Obbligazione tributaria, relazione con i bisogni della famiglia ed esecuzione sui beni del fondo patrimoniale</i>	755
---	-----

Rimborsi

FRANCESCO MATTARELLI, <i>Il diritto agli interessi sui rimborsi IVA sospesi come presupposto fondamentale per il rispetto del principio di neutralità del tributo</i>	762
---	-----

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

GIULIA RUGOLO, <i>Discutibili dubbi interpretativi della Cassazione sull'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari e previdenziali in base all'avviso di accertamento esecutivo ed all'avviso di addebito non notificato</i>	768
---	-----

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

FRANCESCO ALBERTINI, <i>La Cassazione precisa il fondamento della piena legittimità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario</i>	779
SAMANTHA BUTTUS, <i>L'opponibilità del beneficium excussionis e la "facoltatività" della giurisdizione tributaria</i>	786
DAVIDE EMONE, <i>Il processo tributario telematico tra libertà delle forme, effettività della tutela e neo-formalismo informatico</i>	795
MATTEO FANNI, <i>Poteri istruttori delle Commissioni e condizioni d'utilizzo: la Cassazione prende le distanze dalla Consulta?</i>	803
LUCIA LEONCINI, <i>Connessione delle cause e sospensione necessaria nel processo tributario</i>	811

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

FEDERICA CAMPANELLA, <i>Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE per l'IRAP tra irragionevolezza del blocco del ravvedimento operoso e inapplicabilità dell'esimente per obiettiva incertezza della norma</i>	823
FRANCESCO GARGANESE, <i>Crisi pandemica ed omesso versamento dei tributi: è invocabile la causa di non punibilità della forza maggiore?</i>	832
LAURA LETIZIA, <i>Crediti d'imposta "inesistenti" o "non spettanti": la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie</i>	839

Sanzioni penali

LUCA COSTANZO, <i>Il principio del ne bis in idem tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale</i>	846
LORENZO IMPERATO - ENRICO MARELLO, <i>Profili penal-tributari dell'assoggettamento a PEX di una cessione di partecipazioni</i>	853

VIII – L'IRPEF

SILVIA GIORGI, <i>Superbonus: riqualificazione energetica, “rivoluzione verde” e dubbi sul regime di responsabilità di fornitori e cessionari</i>	863
PIETRO MASTELLONE, <i>Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti</i>	870
FRANCESCO NICOLOSI, <i>Distribuzioni da trust opachi non residenti: questioni problematiche e problemi irrisolti</i>	870
FRANCESCO ODOARDI, <i>Nuovi limiti in materia di welfare aziendale secondo l'opinabile tesi dell'Agenzia delle Entrate</i>	887
SILVIO RIVETTI, <i>Il General Contractor e il superbonus 110%: alla ricerca del nuovo Eldorado. Riflessioni sui profili fiscali di contratti atipici, includenti mandato senza rappresentanza e appalto in edilizia, in tema di spese fiscalmente detraibili</i>	894
DAVID ROSSETTI - ALBERTO GATTO, <i>Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid-19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto</i>	902
GIANLUCA STANCATI, <i>Il trattamento tributario dei “bonus anti-Covid” per gli autonomi: note critiche a margine delle Risposte dell'Agenzia delle Entrate nn. 84 e 273 del 2021</i>	908

IX – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

PAOLA COPPOLA, <i>La “confusione” delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti</i>	917
PAOLA COPPOLA, <i>La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria</i>	924

Elementi negativi del reddito d'impresa

VALENTINA BUZZI, <i>La qualificazione fiscale delle somme corrisposte a titolo di fee nel contesto delle operazioni internazionali di finanziamento per la realizzazione di operazione di LBO</i>	933
MELO MARTELLA, <i>La deducibilità della svalutazione delle rimanenze di beni a seguito della emergenza pandemica tra alleggerimento degli oneri probatori e rivisitazione del regime dei beni valutati a costo specifico</i>	941
FRANCESCA PROSPERI, <i>Sulla natura dell'art. 110, comma 7, D.P.R. n. 917/1986: orientamenti della giurisprudenza di legittimità</i>	948

Agevolazioni e incentivi

GIUSEPPE RIVETTI, <i>Le zone economiche speciali tra ipertrofia normativa e aspettative di sviluppo economico. Agevolazioni tributarie e semplificazioni amministrative</i>	952
---	-----

Operazioni straordinarie

ELENA FIORINA - CAROLA PASSI, <i>Operazioni straordinarie tra società semplici: alla ricerca di un principio di neutralità fiscale ovvero di un presupposto impositivo de iure condito</i>	956
--	-----

X – L’IVA

ANNA RITA CIARCIA, <i>Sul regime IVA delle prestazioni di servizi rese dai Consorzi nei centri per l’immigrazione</i>	967
BARBARA ROSSI - MAURIZIO BANCALARI - MARZIA MANICA, <i>Rilevanza ai fini IVA dell’intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni</i>	973

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposta di registro

ADRIANA SALVATI, <i>I termini di decadenza senza norma: agevolazioni “prima casa” e vendita infra quinquennale</i>	981
--	-----

XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

SANDRA BORTOLINI, <i>I recenti approdi interpretativi dell’applicazione dei c.d. “automatismi fiscali” alle regioni per la copertura del disavanzo di gestione nel settore sanitario</i>	991
ANDREA PURPURA, <i>Debenza IMU e occupazione abusiva dell’immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito</i>	998

XIII – TRIBUTI EUROPEI

Accise

ANDREA BUCCISANO, <i>La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell’esonazione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20</i>	1007
--	------

XIV – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

FEDERICO BERTOCCHI, <i>Il regime fiscale delle “provviste di bordo”: condizioni tecnico-giuridiche per definire una nave come “in partenza” da un porto nazionale</i>	1021
GIOVANNI CONSOLO, <i>La disapplicazione degli “aiuti di Stato” da parte dell’Amministrazione finanziaria</i>	1029
ANGELO CONTRINO - GUGLIELMO MAISTO - PASQUALE PISTONE - GAETANO RAGUCCI - MAURO TRIVELLIN, <i>Risoluzione delle controversie fiscali nell’Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)</i>	1035
GIUSEPPE GUARENTE, <i>Request for a preliminary ruling on the validity of Article 9a of Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011</i>	1054
GIOVANNA PETRILLO, <i>Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo?</i>	1062
MANUELE TINÉ - ELIA FAUSTI - CAROLA PASSI, <i>L’esonazione da ritenuta estesa agli OICR UE e aderenti al SEE</i>	1069
ANTONIO VIOTTO, <i>Brexit, libertà fondamentali e tassazione dei redditi transnazionali</i>	1080

Diritto tributario internazionale

MASSIMO BELLINI - DANIELA DE LUCIA, <i>Normativa DAC6 e transazioni di cui all'Hallmark C.1 nell'ambito di gruppi multinazionali: luci, ombre e risvolti operativi</i>	1089
FILIPPO ALESSANDRO CIMINO, <i>Riflessi sanzionatori delle rettifiche del reddito derivanti da accertamenti in materia di transfer pricing</i>	1098
RICCARDO MICHELUTTI - EUPLIO IASONE, <i>Implicazioni fiscali del trasferimento di residenza (estero su estero) di CFC. Considerazioni a margine della Risposta ad interpello 694 del 2021</i>	1107
ROBERTO SUCCIO, <i>Note minime di sintesi su alcuni aspetti tributari dell'American Jobs Plan</i>	1114
PAOLA TARIGO, <i>Elementi innovativi dell'obbligo di accreditamento nella più recente tax treaty policy italiana</i>	1119
MAURO TRIVELLIN, <i>La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della Direttiva UE 2017/1852</i>	1128

XV – RUBRICHE

Editoriali

ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>Proposte di riforma fiscale</i>	1137
FRANCESCO FARRI, <i>Natale a Betlemme: la giustizia fiscale alla base storica della "pienezza dei tempi"</i>	1145
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Il "Caso Maradona" e ciò che i sismografi non rilevano (ancora): verso un allargamento dell'oggetto del processo tributario?</i>	1148

Il punto su...

GIUSEPPE CORCIULO - ALESSANDRO LEARDINI, <i>Il requisito della "discontinuità" nell'ambito del regime impatriati</i>	1153
ADRIANA SALVATI, <i>Ufficio del processo anche per i giudici tributari?</i>	1156

AGEVOLAZIONI E INCENTIVI

Le zone economiche speciali tra ipertrofia normativa e aspettative di sviluppo economico. Agevolazioni tributarie e semplificazioni amministrative

The special economic zones between regulatory hypertrophy and economic development expectations. Tax breaks and administrative simplifications

GIUSEPPE RIVETTI

Abstract

L'articolo offre un inquadramento delle caratteristiche delle Zone economiche speciali (Zes) ed evidenzia come la fiscalità di vantaggio e le semplificazioni amministrative fino ad oggi adottate per esse potrebbero non essere sufficientemente "attraenti" per gli investitori stranieri. Ciò sia a motivo dell'incertezza del diritto causata dal frenetico susseguirsi di norme, sia a motivo della debolezza di una serie di elementi di natura extratributaria (accessibilità geografica dei mercati, qualità delle infrastrutture, funzionalità dei trasporti). Si conclude che il nuovo Piano nazionale di ripresa e resilienza rappresenta un'occasione da non perdere per il rafforzamento di tali zone.

Parole chiave: agevolazioni fiscali, zone franche urbane, zone economiche speciali

Abstract

The article offers an overview of the characteristics of the Special Economic Zones (SEZ) and highlights how favorable taxation and the administrative simplifications adopted for them up to now may not be sufficiently "attractive" for foreign investors. This is due both to the legal uncertainty caused by the frantic succession of rules, and to the weakness of a series of elements of a non-fiscal nature (geographic accessibility of markets, quality of infrastructures, functionality of transportations). The conclusion is that the new National Recovery and Resilience Plan represents an opportunity not to be missed for the strengthening of these zones.

Keywords: tax breaks, urban tax-free zones, special economic zones

SOMMARIO: **1.** Le Zone economiche speciali e gli interventi per la coesione territoriale previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR). - **2.** Architettura normativa di riferimento e disorientamento ermeneutico. - **3.** Fiscalità di vantaggio per gli investimenti nelle Zes. - **4.** Semplificazione e riduzione degli oneri amministrativi per le imprese. - **5.** Conclusioni.

1. Le zone economiche speciali (Zes) rappresentano innovativi modelli di accelerazione economica dei territori. Con riferimento ai profili costitutivi, si tratta di aree delimitate all'interno di uno Stato caratterizzate da una fiscalità di vantaggio e da un articolato sistema di semplificazioni amministrative. I dati registrano un trend in continua crescita su scala mondiale. Esistono più di 4.000 zone economiche speciali presenti in oltre 130 Paesi con una particolare concentrazione in Asia e nell'area del Pacifico (dove è ubicato il 43% del totale). La dimensione economica del fenomeno ha raggiunto valori di grande

rilevanza per il sistema produttivo globale; secondo recenti stime, impiegano oltre 68,4 milioni di lavoratori diretti e generano un valore aggiunto - derivante dagli scambi - superiore a 850 miliardi di dollari.

Nell'ambito degli interventi speciali per la coesione territoriale (PNRR, p. 15), il Piano nazionale di ripresa e resilienza prevede, non a caso, il rafforzamento delle zone economiche speciali, attraverso una riforma finalizzata a *“semplificare il sistema di governance, a favorire meccanismi in grado di garantire la cantierabilità degli interventi in tempi rapidi, nonché l'insediamento di nuove imprese”* (PNRR, p. 216). L'obiettivo è accrescere il potenziale dei territori target, aumentando l'attrattività per gli investimenti anche esteri, con conseguente e auspicabile impatto occupazionale.

2. In Italia l'architettura normativa di riferimento si fonda sul D.L. 20 giugno 2017, n. 91, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2017, n. 123, che ha previsto agli artt. 4 e 5, la possibilità per le regioni di costituire zone economiche speciali (regionali o interregionali). Con il D.P.C.M. 25 gennaio 2018, n. 12, è stato adottato il *“Regolamento recante istituzione di Zone economiche speciali”*.

Nello stesso anno il D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla L. 12 febbraio 2019, n. 12, ha sostituito l'art. 5 D.L. n. 91/2017 (Semplificazioni amministrative). A seguire, la L. 27 dicembre 2019, n. 160, ha sostituito l'art. 4, comma 6, D.L. n. 91/2017 (Profili costitutivi e di governance delle Zes). Successivamente, il D.L. 16 luglio 2020, n. 76, convertito con modificazioni dalla L. 11 settembre 2020, n. 120, ha riscritto gli artt. 4 e 5 D.L. n. 91/2017 - intervenendo nuovamente su governance e prerogative del Commissario straordinario di governo. Di recente, il D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dalla L. 29 luglio 2021, n. 108, ha sostituito l'art. 5, comma 2, D.L. n. 91/2017 - rimodulando misure tributarie e innovando talune procedure amministrative.

Le continue innovazioni legislative su aspetti non marginali come la governance, i procedimenti e le agevolazioni, ci consegnano un legislatore afflitto da ipertrofia normativa. Tuttavia le criticità non riguardano in modo diretto le continue riforme, siamo tutti consapevoli che la realtà economica contemporanea costringa *“naturalmente”* il diritto a inseguire i mutamenti. Il profilo problematico, a mio avviso, coincide con una fragilità strutturale della legislazione di riferimento. All'atto di adozione dei provvedimenti istitutivi delle Zes (2017), ritengo sia mancata una visione complessiva degli obiettivi e degli strumenti sottesi a quegli obiettivi. Di qui la frenetica attività di *“recupero”* legislativo che finisce, inevitabilmente, per creare un oggettivo disorientamento ermeneutico.

3. A questo punto può essere opportuno delineare le specifiche e attuali configurazioni tributarie. Sul piano generale, le imprese operanti nell'ambito di una zona economica speciale possono beneficiare di particolari agevolazioni che vanno dalla sospensione dei dazi doganali, alla riduzione dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e al riconoscimento di un credito di imposta per gli investimenti effettuati nelle aree in esame.

Il legislatore ha espressamente previsto nelle Zes la possibilità di istituire zone franche doganali (ZFD) intercluse, dove si possono depositare merci in sospensione dal pagamento dei diritti doganali. La delimitazione viene proposta da ciascun Comitato di indirizzo ed è approvata con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (cfr. art. 5, lett. a-sexies, D.L. n. 91/2017).

Inoltre, per le aziende che intraprendono una nuova iniziativa economica, si prevede una riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle società (IRES). La misura agevolativa opera a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la nuova attività viene intrapresa e per i sei anni successivi (cfr. art. 1, comma 173, L. n. 178/2020). Ai fini del riconoscimento, le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività per almeno dieci anni, con la conseguente conservazione dei posti di lavoro creati nella Zes (sono escluse dal beneficio le imprese in stato di liquidazione o di scioglimento).

Infine, sono stati ampliati fortemente al rialzo, solo per gli investimenti all'interno delle Zes, i limiti di spesa ammissibili per accedere al credito d'imposta che resta la misura più importante per le imprese interessate a operare nelle aree in argomento. Nello specifico, il credito d'imposta viene commisurato *“alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2022 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro ed è esteso all'acquisto di immobili strumentali”*

agli investimenti” (cfr. art. 57, comma 1 lett. b, punto 4, D.L. n. 77/2021). L'agevolazione a supporto degli investimenti è, dunque, raddoppiata, evidentemente per cercare di aumentare l'interesse per gli investitori. Le imprese che operano nelle Zes mantengono, comunque, la possibilità di accedere a tutti i diversi incentivi nel rispetto della normativa europea.

In tale contesto, le regioni (ma anche i comuni) per rendere maggiormente *business friend* l'intero territorio, possono prevedere nuove agevolazioni tributarie nell'ambito di quella sterminata fiscalità regionale che non aiuta lo sviluppo economico, anzi sembra di ostacolo ai nuovi insediamenti. Al riguardo, mi riferisco alle (troppe) addizionali regionali, tributi, tariffe e imposte. In questa prospettiva gli interventi dovrebbero essere orientati verso una consistente riduzione o annullamento della quota regionale o comunale, senza oneri a carico della finanza statale.

Di conseguenza, dal punto di vista tributario per rendere attrattivi i territori interessati dalle Zes, il legislatore non introduce strumenti radicalmente nuovi (di incentivazione fiscale), ma ricorre a quelli esistenti potenziando il credito d'imposta, dimezzando l'IRES o prevedendo la possibilità di interventi sulla fiscalità regionale.

4. La realizzazione degli obiettivi di sistema (supportare la ripresa, la crescita del Paese e contribuire in maniera significativa alla realizzazione della coesione sociale e territoriale) passa anche attraverso la semplificazione delle norme (PNRR, p. 68). La riduzione degli oneri amministrativi rappresenta, infatti, il secondo grande incentivo per le aziende che decidono di investire nelle Zes.

In proposito, la normativa prevede regimi procedimentali speciali e adempimenti semplificati. In particolare, viene prevista la riduzione (di un terzo) dei tempi per un numero importante di procedimenti amministrativi e la definizione di procedure semplificate (cfr. art. 5, comma 1, lett. a, D.L. n. 91/2017). Nella nuova ristrutturazione giuridica, il Commissario ha dei veri e propri poteri autorizzatori che esercita attraverso una “*autorizzazione unica*” (cfr. art. 5-bis, D.L. n. 91/2017). La previsione appare in linea con gli orientamenti del richiamato Piano nazionale di ripresa e resilienza in cui si prevedono “*interventi in tempi rapidi*”, attraverso la modifica delle norme per fare in modo che i Commissari abbiano “*la titolarità del procedimento di autorizzazione unica*” e diventino “*l'interlocutore principale per gli attori economici interessati a investire nel territorio di riferimento*” (PNRR, p. 216).

Nel dettaglio, l'autorizzazione unica costituisce una variante agli strumenti urbanistici e di pianificazione territoriale. Il suo rilascio, sostituisce “*ogni altra autorizzazione, approvazione e parere comunque denominati e consente la realizzazione di tutte le opere, prestazioni e attività previste nel progetto*”. Inoltre, al fine di assicurare la più efficace e tempestiva attuazione degli interventi di “*infrastrutturazione delle Zes*”, fino al 31 dicembre 2026 e a richiesta degli enti competenti, il Commissario straordinario assumere le funzioni di stazione appaltante e operare in deroga alle disposizioni di legge in materia di contratti pubblici (cfr. art. 4, comma 7-*quinques*, D.L. n. 91/2017).

5. Appare evidente l'intenzione di semplificare e velocizzare le attività che si svolgono nelle Zes, visto che il modello in alcune regioni stenta decollare. Le misure richiamate rappresentano, indubbiamente, un notevole stimolo per le aziende che decidono di investire all'interno di una zona economica speciale. Tuttavia, la fiscalità di vantaggio e le semplificazioni amministrative sono sicuramente fattori importanti e decisivi per la localizzazione degli investimenti, ma potrebbero non essere sufficienti. L'accessibilità geografica dei mercati, la qualità delle infrastrutture esistenti, la funzionalità dei trasporti e la politica generale di governo dei territori, costituiscono ulteriori variabili altrettanto decisive e possono fare la differenza nelle scelte gli investitori stranieri.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Il riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota IRAP*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1093 ss.

- BARABINO P., *Le zone franche nel diritto tributario*, Torino, 2020
- COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2016
- DEL FEDERICO L., *Costituzione di una zona franca fiscale e doganale come logica di sviluppo del territorio*, in *Rass. fisc. inter.*, 2006, 3, 263 ss.
- FICARI V. (A CURA DI), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, Milano, 2009, 3
- PANARO A., *Lo sviluppo delle Free Zones portuali: scenario e casi studio*, in BERLINGUER A. (a cura di), *Porti, retroporti e zone economiche speciali*, Torino, 2018, 347 ss.
- PISTONE P. - DE GOEDE J. - LAUKKANEN A. (EDS.), *Special Tax Zones in the Era of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2019
- URICCHIO A.F., *Zone economiche speciali e fiscalità portuale tra incentivi fiscali e modelli di prelievo*, in BERLINGUER A. (a cura di), *Porti, retroporti e zone economiche speciali*, Torino, 2018, 75-90