

Spopolamento, sviluppo sostenibile e incentivi fiscali per le zone montane ^(*)(*)

Depopulation, sustainable development and fiscal incentives for mountain areas

di Giuseppe Scanu - 9 settembre 2025

Abstract

Gli incentivi fiscali e contributivi possono contribuire a riequilibrare, in termini di ripristino dell'equità distributiva alla partecipazione alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*, la posizione di coloro che risiedono nei piccoli comuni montani che assolvono i tributi sulla base dei medesimi parametri previsti per coloro che risiedono nelle città, ma non ricevono alcun tipo di servizio o sono costretti a sopportare costi aggiuntivi per potersi approvvigionare dei medesimi servizi primari. In questa visione, le Zone Franche Montane (ZFM), le Zone a fiscalità di vantaggio (ZFV) e la previsione di uno specifico statuto dedicato alla "fiscalità della montagna" possono rappresentare utili strumenti per rivitalizzare il tessuto produttivo e sociale delle zone montane e contrastare l'emorragia demografica in atto.

Parole chiave: spopolamento, zone montane, sostenibilità, fiscalità di vantaggio

Abstract

Tax and social incentives can contribute to rebalancing – in terms of restoring distributive equity to the participation in public expenditure (art. 53 Cost.) – the position of citizens of small mountain towns who pay the same taxes as those who live in cities, but do not receive any type of service or are forced to bear additional costs in order to be able to supply the same primary needs.

According to this vision, the Free Mountain Zones (ZFM), the Advantageous Tax Zones (ZFV) and the provision of a specific statute dedicated to "mountain taxation" can represent useful tools for revitalizing the productive activity and repopulation of these mountain marginal areas.

Keywords: *depopulation, mountain areas, sustainability, advantageous taxation*

SOMMARIO: **1.** Decrescita demografica, iniquità e "discriminazione positiva". - **2.** "fiscalità di vantaggio" e contro limiti comunitari. - **3.** Misure di agevolazione fiscale e contributiva per il ripopolamento delle PMI nelle zone montane. - **3.1.** (*Segue*). ... e per ripristinare la densità abitativa. - **4.** Considerazioni conclusive.

1. La spirale di decrescita demografica attraversata dal nostro Paese appare ormai un fenomeno inarrestabile e il prossimo futuro offre prospettive tutt'altro che rassicuranti per alcune aree, in specie quelle interne e marginali, che andranno incontro a una progressiva desertificazione demografica (BRESCHI M. - FERRARI M., *Montagne*

^(*)(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

vuote. “*Homo appenninicus*” cercasi, Udine, 2023, 9 ss.). Secondo i dati ISTAT la popolazione italiana, già calata da 60,3 milioni (rilevazione 1° gennaio 2014) ai 59,2 (1° gennaio 2022), subirà un ulteriore calo al 1° gennaio 2070 fino ad arrivare a 47,6 milioni, con una perdita netta di 11,6 milioni. L'emorragia sarà avvertita soprattutto nel Meridione, che perderà circa un terzo degli abitanti, a fronte di un calo del 18% nel Mezzogiorno e del 12% nel Nord. Il declino demografico sta tutto nella scarsa propensione a fare figli, con una media di 1,35 figli per donna a fronte della soglia di 2,1 figli necessaria per garantire la continuità della sostituzione generazionale.

Tale situazione pone una questione, ormai pressante, circa la sostenibilità del ricambio tra generazioni, visto il *gap* tra decessi e nuove nascite con ripercussioni che investono la tenuta del tessuto economico-sociale e la sostenibilità del sistema pensionistico.

A questo scenario non sfuggono le zone montane e i piccoli Comuni che in quei luoghi si trovano e che soffrono una situazione di spopolamento, fatto di poche nascite e tante “fughe”, tale da mettere a rischio la loro stessa sopravvivenza. E così, con la scomparsa di quegli agglomerati e delle attività (tipicamente connotanti) artigianali, agricole e di cura della montagna, vien meno pure quel presidio che la presenza dell'uomo ha garantito nel salvaguardare l'integrità di quei territori.

Nei circa 3.500 “piccoli” Comuni – quelli cioè ove risiede una popolazione inferiore ai 2.000 abitanti – vive appena il 5,6% dell'intera popolazione, distribuita su un territorio pari al 30% della superficie nazionale, allocata a un'altitudine media di 482 metri sul livello del mare.

Al calo della popolazione, sempre più vecchia e priva di giovani e alla conseguente rarefazione delle relazioni sociali, si accompagna l'evaporazione di quei servizi, anche essenziali, offerti a chi è rimasto ad abitare quei luoghi il cui tessuto produttivo va sempre più impoverendosi. Basti pensare alla chiusura dei piccoli ospedali o dei presidi sanitari delle guardie mediche dettata dalla politica di *spending review* che ha riguardato in primo luogo le aree spopolate e marginali del Paese.

Di fronte a uno spaccato così già tanto compromesso, ben si comprende l'urgenza di politiche di sostegno territoriale volte a riequilibrare la situazione di iniquità e disuguaglianza che gli abitanti dei piccoli Comuni delle zone montane soffrono rispetto ai cittadini delle aree urbane più sviluppate, ciò a causa della scarsità dei servizi e delle infrastrutture a fronte dell'identico “costo” sopportato in termini di imposte pagate.

In questo contesto, la leva fiscale può svolgere un decisivo ruolo di volano per avviare un non più procrastinabile “capovolgimento di verso” attraverso l'adozione di politiche fiscali che – in un'ottica di “discriminazione positiva” – da un lato, possano contribuire a rivitalizzare il tessuto produttivo delle zone marginali e, dall'altro, fornire un sostegno alla famiglia e alla natalità in modo da rallentare l'emorragia demografica in atto (BASSI V., *Dialogo su imposizione e demografia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 35 ss.).

2. Il declino demografico di vaste aree costituisce una questione strategica che molti Stati membri dell'UE hanno messo in agenda nella prospettiva di perseguimento di politiche di sviluppo nelle aree demograficamente svantaggiate.

La previsione di un regime fiscale differenziato (o di c.d. "fiscalità di vantaggio") rivolto a favorire il rilancio dell'occupazione, l'insediamento di piccole e medie imprese e il riaddensamento abitativo deve fare i conti con la "pregiudiziale" comunitaria, e cioè con i vincoli posti dal principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali di circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali, nonché del divieto degli aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE al fine di scongiurare possibili distorsioni della concorrenza e assicurare la crescita economica, la coesione sociale e lo sviluppo del mercato interno. È questo l'obiettivo che l'art. 174 TFUE indica là dove afferma che «*per promuovere uno sviluppo armonioso dell'insieme dell'Unione, questa sviluppa e prosegue la propria azione intesa a realizzare il rafforzamento della sua coesione economica, sociale e territoriale*».

Inoltre, tra le regioni meno favorite rispetto alle quali l'UE mira a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo, al par. 3 l'art. 174, cit. «*un'attenzione particolare è rivolta alle zone rurali, alle zone interessate da transizione industriale e alle regioni che presentano gravi e permanenti svantaggi naturali o demografici, quali le regioni più settentrionali con bassissima densità demografica e le regioni insulari, transfrontaliere e di montagna*». In tema di divieto di aiuti di Stato (al riguardo, FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, 3, 19 ss.; FICHERA F., *Aiuti di Stato e Paesi Baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, 18, 425 ss.; FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012; GALLO F., *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 6-bis, 2262; INGROSSO M. - TESAURO G., a cura di, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; SALVINI L., a cura di, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; MICELI R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, in BORIA P., a cura di, *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, 173 ss.), l'art. 107, comma 1, rubricato "Regole di concorrenza applicabili alle imprese" dispone che «*salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*». Inoltre, tali misure non possono porsi in contrasto con la libertà di circolazione delle merci e il corretto funzionamento del mercato interno (art. 26 TFUE) e col divieto di imposte discriminatorie (art. 110 TFUE).

L'esigenza di integrazione tra i singoli ordinamenti e di armonizzazione fiscale va a coniugarsi col principio di sussidiarietà in base al quale ogni decisione deve essere adottata dal livello di governo più vicino (ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, 146 ss.).

In ragione di particolari finalità settoriali, regionali o orizzontali, il TFUE consente che gli incentivi fiscali, lontani da comportare un “vantaggio” competitivo, possano dirsi coerenti con l’esigenza di coesione sociale e crescita economica in ambito unionale. Al riguardo, il comma 3 dell’art. 107 stabilisce che *«possono altresì considerarsi compatibili con il mercato interno: b) gli aiuti 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; 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»*. La procedura attraverso la quale tali misure (c.d. aiuti compatibili discrezionalmente col mercato) possono trovare riconoscimento è descritta dall’art. 108 TFUE, ove previsto un obbligo di comunicazione preventiva e il condizionamento dell’efficacia dell’incentivo ad una decisione in senso favorevole da parte della Commissione (MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014, 135 ss.).

Invero, l’espressione è di per sé fuorviante poiché invece che procurare un qualche “vantaggio”, i benefici fiscali in questione sono più propriamente rivolti a ripristinare pari opportunità in quei territori, proprio perché marginali o periferici, che soffrono un’anormale condizione di sottosviluppo. In questo senso, può allora parlarsi di “discriminazione positiva”.

Proprio i maggiori “costi” sopportati in ragione di fattori di svantaggio geografico, scarsa densità demografica e piccole dimensioni degli agglomerati situati nelle zone montane, stimabili sia in termini svantaggio economico-sociale che di minori opportunità e di servizi negati, possono risultare apprezzabili per giustificare misure compensative destinate – nella previsione del test di compatibilità con gli aiuti di Stato declinato dalle lett. a) e c) del comma 3 del citato art. 107 TFUE – a *«promuovere lo sviluppo economico delle regioni in cui il tenore di vita è anormalmente basso o in cui sussiste una grave situazione di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all’articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale»* (lett. a) e *«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»* (lett. c).

Nel giudizio di valutazione della compatibilità della misura agevolativa, la Commissione ha valorizzato, da un lato, il criterio del PIL *pro capite* rispetto alla media UE e, dall’altro, la bassa densità abitativa. Così, gli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale contenuti nella Comunicazione n. 2021/C-153/01 del 29 aprile 2021 della Commissione UE per il periodo 2022-2027, fanno riferimento al PIL pro capite inferiore o pari al 75% della media dell’UE-27 per giustificare la deroga ex lett. a) dell’art. 107, comma 3 (orientamenti 158-159), mentre per determinare le Regioni di cui alla lett. c), sono considerate zone scarsamente popolate le aree con meno di 8 abitanti per km² (per le Regioni NUTS 2) o con meno di 12,5 abitanti per

km (per le Regioni NUTS 3). Il NUTS è una nomenclatura statistica comune delle unità territoriali, istituita dall'Unione Europea, per permettere la rilevazione, la compilazione e la diffusione di statistiche regionali armonizzate nell'UE, anche al fine di condurre analisi socioeconomiche nelle Regioni ed elaborare gli interventi nel contesto della politica di coesione europea.

E tali parametri sono stati apprezzati positivamente nell'istituzione delle Zone Franche urbane (ZFU), misure di esenzione fiscale e contributiva in favore delle PMI alle quali si rifanno le proposte di legge di recente avanzate – come meglio si vedrà in appresso – per contrastare i fenomeni di rarefazione e di desertificazione del tessuto economico-sociale delle zone montane marginali al fine di favorirne lo sviluppo occupazionale e il ripopolamento, e al contempo sostenere la crescita delle attività artigianali e agricole che là si trovino (Aut. n. 246/2009 del 28 ottobre 2009 della Commissione UE alla creazione in Italia di 22 ZFU). Risultano altresì compatibili con la disciplina degli aiuti di Stato i contributi c.d. “*de minimis*” erogati entro la soglia di 200.000 euro atteso che, per il modesto ammontare, non sono in grado di incidere significativamente sugli scambi intracomunitari.

Anche gli enti infrastatali che, nei limiti della propria autonomia tributaria, volessero promuovere misure di “fiscalità di vantaggio” devono superare il test di compatibilità con i vincoli comunitari che la Corte di Giustizia ha positivamente declinato là dove la misura fiscale (potenzialmente) selettiva adottata sia espressione dell'autonomia finanziaria propria dell'ente infrastatale che ne assume la responsabilità sia in chiave politica che economica (CARINCI A., *Autonomia impositiva degli Enti sub statali e divieto di aiuti di Stato [nota a Corte di Giustizia causa C-88/03]*, in *Rass. trib.*, 2006, 5, 1783; PETRILLO G., *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2009, 3, 879 ss.). Così, la decisione di adottare una data misura deve essere presa, nell'ambito dell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi e da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale (*i.e.*, autonomia istituzionale). Inoltre, la decisione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del Governo centrale in merito al suo contenuto (*i.e.*, autonomia procedurale).

3. Venendo ora ai possibili strumenti di sostegno del territorio montano, nelle passate legislature sono state diverse le proposte di defiscalizzazione e di alleggerimento del costo del lavoro, finalizzate a contrastare il rischio di desertificazione del tessuto economico e sociale.

Così già il Disegno di legge n. 1161/2019 (*Agevolazioni fiscali per lo sviluppo delle zone montane marginali, nonché interventi in favore del trasporto pubblico nelle medesime aree*) e il D.D.L. n. 1112/2019 (*Istituzione e disciplina delle zone franche montane per la salvaguardia e lo sviluppo delle aree di montagna*), nonché la proposta di legge n. 886/2018 (*Agevolazioni fiscali per promuovere l'insediamento di esercizi commerciali nelle zone montane marginali, nonché interventi in favore del trasporto pubblico nelle medesime aree*) e la P.D.L. n. 1548/2019 (*Istituzione e disciplina delle*

zone franche montane per la salvaguardia e lo sviluppo delle aree di montagna), iniziative tutte proposte durante la XVIII Legislatura, consultabili sul sito del Senato e della Camera dei deputati.

Al fine di favorire lo sviluppo delle attività artigianali, agricole e turistiche, il rilancio occupazionale e il ripopolamento di quelle aree, le principali misure proposte in passato fanno riferimento all'istituzione di "zone a fiscalità di vantaggio" (ZFV) e alla previsione delle "zone franche montane (ZFM)" (su questi temi, FICARI V., *Le modifiche costituzionali e l'ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una "fiscalità" ambientale, Zone Economiche Speciali (Zes) e possibili Zone Economiche Ambientali (Zea)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 855 ss.; BARABINO P., *Le zone franche verdi: una proposta normativa "green oriented" contro il fenomeno dello spopolamento*, in *Tax news*, 19 giugno 2020; GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imposte*, 2021, 1 ss.).

In primo luogo, il tratto di "marginalità" che giustifica tali interventi agevolativi in favore delle zone montane è, in generale, riconducibile a una situazione di scarsità del tessuto produttivo e sociale, non equiparabile rispetto al contesto territoriale maggiormente urbanizzato, derivante da intrinseche peculiarità morfologiche e da carenze infrastrutturali nelle reti di trasporto e di comunicazione.

Si demanda alle Regioni l'individuazione delle ZFM e delle ZFV sulla base di parametri indicati dal CIPE che tengano conto dell'altitudine, del rischio di desertificazione economica e commerciale, e del calo demografico nell'ultimo quinquennio.

Per quanto riguarda le ZFM, la leva fiscale è spinta al suo limite prevedendosi l'esenzione totale dalle imposte sui redditi a favore delle imprese che hanno la sede principale o una sede operativa in un Comune classificato come montano, avente cioè una popolazione inferiore a 3.000 abitanti; a ciò si accompagna l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali sulle retribuzioni da lavoro dipendente a carico dei datori di lavoro (art. 3 [*Zona franca montana*], D.D.L. n. 1161/2019; art. 2 [*Istituzione delle zone franche montane*], D.D.L. n. 1112/2019 e art. 3 *Zona franca montana*, P.D.L. n. 866/2018).

Proprio al fine di combinare la spinta alla rinascita socioeconomica con il ripopolamento abitativo di quelle aree, il riconoscimento di tali agevolazioni può essere condizionato al fatto che almeno la metà del personale dipendente risieda in un Comune compreso nella ZFM o in altro Comune distante non oltre 40 km dalla ZFM (art. 2 D.D.L. n. 1112/2019 e art. 6 P.D.L. n. 866/2018).

Nelle ZFV il carico fiscale è invece declinato secondo una crescente riduzione del peso delle imposte sui redditi e dei contributi direttamente proporzionale al maggior grado di marginalità dell'area ove si trovi l'impresa (art. 2 D.D.L. n. 1161/2019, secondo cui la riduzione oscilla tra il 50%, 30% e 10% in ragione del grado di marginalità alta, medio o bassa).

Per accentuare l'attrattività di nuovi insediamenti imprenditoriali nelle zone montane, l'esenzione dalle imposte sui redditi e l'esonero dai contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente si estende anche alle PMI che avviino un'attività economica nelle ZFV (art. 5 [Riduzioni fiscali per le nuove imprese montane] P.D.L. n. 866/2018 e l'art. 5 [Riduzioni fiscali per le nuove imprese montane in zone montane marginali] D.D.L. n. 1161/2019 che escludono dall'ambito di applicazione le aree ad alto reddito da impresa turistica).

Lo sgravio è totale per i primi cinque periodi di imposta, mentre nei successivi l'agevolazione è solo parziale e decresce progressivamente nel tempo.

Inoltre, per favorire l'occupazione stabile nelle zone montane marginali è previsto l'esonero dal versamento del 60% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro che assumono lavoratori che non abbiano compiuto 35 anni di età, con contratto di lavoro a tempo indeterminato (art. 7 D.D.L. n. 1161/2019 e art. 7 [Misure per favorire l'occupazione] P.D.L. n. 866/2018).

Infine, nell'ottica di "accorciare" le distanze dai centri urbani nevralgici e ridurre i costi di fruizione di servizi strategici (si pensi ai presidi medici di base o ai plessi scolastici, spesso assenti nei piccoli Comuni montani), è prevista la destinazione di parte del Fondo nazionale per la montagna di cui all'art. 2 L. 31 gennaio 1994, n. 97 all'abbattimento dei costi per il trasporto pubblico locale a vantaggio dei Comuni montani ricadenti nelle ZFM e nelle ZFV (art. 8 D.D.L. n. 1161/2019 [Interventi a favore del trasporto pubblico nelle zone montane] e art. 8 P.D.L. n. 866/2018).

3.1. Al fine di favorire il ripopolamento degli agglomerati montani e l'insediamento di nuovi nuclei familiari, l'incentivo proposto è il rimborso del 65% delle spese sostenute per il trasferimento della propria residenza, dimora abituale o attività economica in uno dei Comuni compresi nella ZFM, oltre all'attribuzione di un contributo a fondo perduto pari al 20% della spesa per l'acquisto o la ristrutturazione dell'immobile da destinarsi a prima abitazione (art. 4 D.D.L. n. 1112/2019 Incentivi per l'insediamento nelle ZFM). A ciò si aggiunga che la Legge di Bilancio 2023, nell'apprezzare le condizioni di disagio che caratterizzano l'esercizio dell'attività agricola nelle zone montane, ha riconosciuto agevolazioni fiscali per l'acquisto dei fondi agricoli siti in queste aree, nel tentativo di limitarne lo spopolamento. Così, l'esenzione dall'imposta catastale e dall'imposta di bollo, con assoggettamento alle sole imposte di registro e catastali nella misura fissa di 200 euro spetta a tutti i soggetti che, pur non essendo iscritti alla previdenza agricola, si impegnano, con apposita dichiarazione resa nell'atto d'acquisto, a coltivare (art. 1, comma 111, L. 29 dicembre 2022, n. 197).

4. Gli incentivi fiscali e contributivi possono senz'altro contribuire a riequilibrare – in termini di ripristino dell'equità distributiva nel riparto della partecipazione alle spese pubbliche ex art. 53 Cost. – la posizione dei cittadini dei piccoli Comuni montani che pagano le stesse tasse di coloro che vivono nelle città, ma non ricevono alcun tipo di servizio o sono costretti a sopportare costi aggiuntivi per potersi approvvigionare delle medesime primarie necessità.

In particolare, le ZFM appaiono strumenti utili in una visione compensativa delle esternalità negative che chi abitata le zone montane deve quotidianamente affrontare per (sopra)vivere e alimentare quelle comunità con la propria ostinata presenza. Così, tali misure mirano a porre rimedio a situazioni di esclusione di natura territoriale, economica e sociale; e il fatto che esse sono estremamente mirate a livello geografico, fa sì che possano ritenersi proporzionate al raggiungimento dell'obiettivo della rivitalizzazione di quelle aree marginali senza timori per una distorsione della concorrenza nell'ambito dell'UE. Si vuol dire che, a bene vedere, le ZFM rappresentano qualcosa di diverso rispetto alla categoria generale degli aiuti di Stato a finalità regionale in ragione di alcuni precisi elementi quali, l'estensione territoriale, la natura e la forma degli investimenti, la dimensione del soggetto destinatario. In questo senso si è espressa anche la Commissione UE nell'autorizzare l'istituzione di 22 ZFU le quali hanno riguardato 12 delle 20 Regioni italiane ed una popolazione complessiva di 332.855 abitanti, pari al 0,58% della popolazione.

Altrettanto può dirsi per le agevolazioni proprie delle ZFV alle quali si aggiunge la loro temporaneità e un'intensità decrescente nel corso del tempo.

Di particolare interesse è la previsione di uno specifico statuto fiscale dedicato alla "fiscalità di montagna" contenuto nel recente Disegno di legge n. 1054-B (*"Disposizioni per il riconoscimento e la promozione delle zone montane"*) approvato dalla Camera l'8 luglio 2025, consultabile all'indirizzo <https://www.senato.it/leggi-e-documenti/disegni-di-legge/scheda-ddl?tab=datiGenerali&did=58661>. In particolare, il Capo V prevede un ventaglio di misure di sostegno volte a realizzare, sul piano fiscale, lo sviluppo economico e sociale delle zone montane, l'occupazione e il ripopolamento delle stesse, secondo un approccio sistematico che assume come obiettivo di interesse nazionale lo sviluppo sostenibile delle comunità insistenti in quelle zone marginali¹.

In questo senso, senz'altro apprezzabili sono le misure fiscali in favore delle imprese montane "giovani" e di sostegno al ripopolamento dei Comuni montani, anche attraverso agevolazioni per i lavoratori del comparto della scuola e della sanità.

Alle prime è riconosciuto un credito di imposta, pari alla differenza tra l'imposta calcolata applicando le aliquote ordinarie al reddito derivante dallo svolgimento dell'attività nei Comuni montani, determinato nei modi ordinari e fino a concorrenza dell'importo di 100.000 euro, e l'imposta calcolata sul medesimo reddito applicando l'aliquota del 15%².

¹ Le disposizioni in questione sono dettate in attuazione degli artt. 2, 3, comma 2, e 119, comma 5, Cost., al fine di favorire lo sviluppo economico e sociale, il turismo, l'occupazione e il ripopolamento delle zone montane (art. 19).

² L'art. 25 D.D.L. n. 1054-B cit., riserva tali misure alle «piccole imprese e alle microimprese come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione (UE), del 6 maggio 2003, le quali, a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, abbiano intrapreso una nuova attività nei comuni di cui all'articolo 2, comma 2, il cui titolare, alla data di avvio dell'attività stessa, non abbia compiuto il quarantunesimo anno di età, nonché alle società e alle cooperative che abbiano intrapreso nel medesimo periodo una nuova attività nei comuni di cui all'articolo 2, comma 2, e i cui soci siano per più del 50 per cento persone fisiche che alla data di avvio dell'attività non abbiano compiuto il

L'obiettivo di incrementare la popolazione residente e il rafforzamento dei servizi essenziali della scuola e della sanità "di montagna" passa attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta pari agli interessi passivi per mutui contratti nell'acquisto di immobili da adibire ad abitazione principale, per coloro che, specie se operatori sanitari e della scuola, trasferiscano la propria residenza o sede lavorativa in un comune montano³⁻⁴. Inoltre, per gli imprenditori agricoli e forestali che esercitano la propria attività nei Comuni montani e che investono nel miglioramento delle pratiche di coltivazione e gestione benefiche per l'ambiente e il clima, è riconosciuto un contributo, sotto forma di credito di imposta, in misura pari al 10% del valore degli investimenti effettuati negli anni dal 1° gennaio 2025 al 2027 (art. 19 D.D.L. n. 1054-B). Infine, per promuovere l'adozione del lavoro agile quale modalità ordinaria di esecuzione della prestazione lavorativa, è riconosciuto l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro su base annua, per ciascun lavoratore con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, che non abbia compiuto il quarantunesimo anno di età, che svolga stabilmente la prestazione lavorativa in modalità di lavoro agile in un comune montano

con popolazione inferiore a 5.000 abitanti (art. 26 D.D.L. n. 1054-B).

In attesa che tali interventi vedano finalmente la luce, a livello regionale, sono state diverse le iniziative rivolte a contrastare lo spopolamento abitativo e incentivare la

quarantunesimo anno di età ovvero il cui capitale sociale sia detenuto per più del 50 per cento da persone fisiche che alla stessa data non abbiano compiuto il quarantunesimo anno di età, per il periodo d'imposta nel corso del quale la nuova attività è intrapresa e per i due periodi d'imposta successivi, è concesso, a condizione che l'attività di impresa sia svolta per un periodo minimo di otto mesi, anche non continuativi, nel corso dell'anno solare di riferimento, un contributo, sotto forma di credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in misura pari alla differenza tra l'imposta calcolata applicando le aliquote ordinarie al reddito derivante dallo svolgimento della predetta attività nei citati comuni, determinato nei modi ordinari e fino a concorrenza dell'importo di 100.000 euro, e l'imposta calcolata applicando al medesimo reddito l'aliquota del 15 per cento. Il credito d'imposta di cui al primo periodo è concesso nel limite complessivo di 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2025».

³ Ai sensi dell'art. 27 ("Agevolazioni per l'acquisto e la ristrutturazione di abitazioni principali in montagna") «alle persone fisiche che stipulano un finanziamento ipotecario o fondiario, comunque denominato, per l'acquisto o la ristrutturazione edilizia dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, ivi compresi i fabbricati rurali ad uso abitativo, situata in uno dei comuni di cui all'articolo 2, comma 2, spetta, per il periodo d'imposta nel corso del quale è acceso il finanziamento e per i quattro periodi d'imposta successivi, nei limiti delle risorse disponibili, un credito d'imposta commisurato all'ammontare degli interessi passivi dovuti sul finanziamento stesso. Il beneficio è disposto in favore dei contribuenti che non hanno compiuto quarantuno anni di età nell'anno in cui l'atto di acquisto dell'immobile e quello di accensione del mutuo sono rogati, e spetta soltanto in caso di acquisto di immobili diversi da quelli classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9».

⁴ Gli artt. 6 ("Sanità di montagna") e 7 ("Scuola montagna"), prevedono degli incentivi per gli operatori sanitari e della scuola che trasferiscano la propria sede lavorativa in un comune montano, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta pari al minor importo tra il 60% del canone annuo di locazione dell'immobile e l'ammontare di 2.500 euro. Il credito d'imposta spetta anche a coloro che, per i fini di servizio, acquistano in uno dei Comuni montani un immobile ad uso abitativo con accensione di finanziamento ipotecario o fondiario.

rinascita imprenditoriale⁵ e solo la Regione Sicilia ha disciplinato e perimetrato una propria ZFM⁶. È appena il caso di aggiungere che, senza una “cornice” legislativa statale, le Regioni non possono stabilire esenzioni o riduzioni a valere su tributi statali ma, se mai, solo su tributi c.d. “propri” in senso stretto – possibilità ormai del tutto ipotetica e residuale stante la primazia e pervasività statale nella scelta dei presupposti d’imposta – e godono di una certa manovrabilità sui tributi c.d. derivati, ma sempre nei limiti stabiliti dalla fonte sovraordinata. Così, ad esempio, è consentito alle Regioni anche azzerare le aliquote IRAP, tipico tributo c.d. “derivato”, cioè istituito da una fonte statale ma il cui gettito è destinato ad un ente di rango sotto ordinato, le Regioni, appunto.

Peraltro, gli incentivi fiscali, di per sé, non possono essere del tutto risolutivi senza un’innovativa politica nazionale di sviluppo e di coesione territoriale volta a colmare il

⁵ Così, ad esempio, la Regione Sardegna ha previsto incentivi a fondo perduto per 15.000 euro per l’apertura di un’attività o unità locale o per il trasferimento d’azienda nei territori dei Comuni della Sardegna (molti dei quali “montani”) aventi, alla data del 31 dicembre 2020, una popolazione inferiore ai 3 mila abitanti. L’ammontare del contributo cresce fino a 20.000 euro nel caso in cui l’avvio o il trasferimento d’azienda o dell’attività abbia determinato un incremento dell’occupazione. Inoltre, dal 2023 per le imprese, già esistenti o nuove, è previsto un credito d’imposta fino al 40% delle imposte versate, con il fine di sgravare le attività economiche dagli elevati costi dell’imposizione fiscale; cfr. <https://www.caor.camcom.it/bandi/bando-incentivi-insediamenti-nuove-attivita-nei-piccoli-comuni>.

Con L.R. 21 dicembre 2021, n. 32, la Regione Abruzzo ha previsto un assegno di natalità (art. 2) e un incentivo di 2.500,00 euro annui per i nuclei familiari (art. 3) che per un triennio trasferiscono la propria residenza in un Comune di montagna e, a pena di decadenza, la mantengono per almeno cinque anni; cfr. <https://www.regione.abruzzo.it/system/files/contributi-finanziamenti/enti-locali/166078/avviso-art-3-lr-32-2021-anno-2023.pdf>. La Regione Piemonte ha previsto contributi da 10.000 a 40.000 euro per l’acquisto o ristrutturazione di una casa sulle “terre alte” da parte di chi decide di trasferire la propria residenza in uno dei 465 Comuni montani con meno di 5.000 abitanti e la mantenga per dieci anni. Per una ricognizione più ampia si veda il dossier *Le agevolazioni finanziarie a sostegno di popolazioni e imprese nelle aree montane*, 2020, curato dalla Regione Lombardia consultabile in <https://www.polis.lombardia.it/wps/portal/site/polis/DettaglioRedazionale/pubblicazioni/studi-e-documenti/190427ist-agevolazioni-aree-montane-policypaper>.

⁶ Si veda il D.D.L. A.S. n. 1708 (*Disposizioni concernenti l’istituzione delle zone franche montane in Sicilia*) presentato dalla Giunta siciliana nel corso della XVIII legislatura, ancora in attesa di approvazione parlamentare. Con L. 17 dicembre 2019, n. 641 la Giunta ha deliberato la perimetrazione delle aree ove sono allocati comuni con meno di 15 mila abitanti, la metà dei quali situati sopra ai 500 metri. Il beneficio consiste i) nell’esenzione totale dalle imposte sui redditi, per i primi tre periodi di imposta e poi, a scalare, in diminuzione fino all’esenzione limitata al 20% al nono e decimo anno; ii) esenzione dall’imposta regionale sulle attività produttive per i primi tre periodi d’imposta pari al valore della produzione netta; iii) nell’esenzione dalle imposte municipali proprie fino all’anno 2025 per gli immobili siti in tali aree; iv) nell’esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente per i primi cinque anni di attività, per contratti a tempo indeterminato o a tempo determinato di durata non inferiore a 12 mesi, se almeno il 30% degli occupati risiede in tali aree, con riduzione analoga nel tempo a quella delle imposte sui redditi; v) l’esonero spetta anche ai titolari di reddito da lavoro autonomo che svolgano attività all’interno della zona franca montana. Rientrano tra i soggetti beneficiari anche le piccole e microimprese che abbiano avviato la loro attività nelle zone franche montane prima del 1° gennaio 2020 e in coloro che intendono trasferire in una di tali zone la sede legale e operativa della loro attività. Le risorse necessarie alla copertura sarebbero da reperire a valere sull’ammontare dell’IVA all’importazione maturato in Sicilia.

gap economico e infrastrutturale secondo una visione più ampia orientata alla promozione locale e al ripopolamento delle aree montane marginali del nostro Paese⁷.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALFANO R., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, 146 ss.
- BARABINO P., *Le zone franche verdi: una proposta normativa “green oriented” contro il fenomeno dello spopolamento*, in *Tax news*, 19 giugno 2020
- BASSI V., *Dialogo su imposizione e demografia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 1, 35 ss.
- BRESCHI M. - FERRARI M., *Montagne vuote. “Homo appenninicus” cercasi*, Udine, 2023
- CARINCI A., *Autonomia impositiva degli Enti sub statali e divieto di aiuti di Stato (nota a Corte di Giustizia causa C-88/03)*, in *Rass. trib.*, 2006, 5, 1783 ss.
- DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, 3, 19 ss.
- FICARI V., *Le modifiche costituzionali e l’ambiente come valore costituzionale: la prima pietra di una “fiscalità” ambientale, Zone Economiche Speciali (Zes) e possibili Zone Economiche Ambientali (Zea)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, 855 ss.
- FICHERA F., *Aiuti di Stato e Paesi Baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, 425 ss.
- FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell’ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1998, I, 84 ss.
- FIorentino S., *Il diritto ai regimi di vantaggio: l’agevolazione fiscale*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 351 ss.
- FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012
- FRANSONI G., *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 11, III, 249 ss.
- FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007
- GALLO F., *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell’ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 6-bis, 2262 ss.
- GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell’attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell’imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imposte*, 2021, 3, 1 ss.

⁷ Sul punto, si rinvia nel dettaglio alla Strategia Nazionale per le aree interne (SNAI) dell’Agenzia per la Coesione Territoriale in <https://www.agenziacoesione.gov.it/strategia-nazionale-aree-interne> e alle opportunità offerte per i territori montani dal PNRR consultabili in <https://uncem.it/wp-content/uploads/2021/03/PNRR-e-Montagna-mar2021-v2.pdf>. Si veda anche il Rapporto Formez 2022, “La strategia nazionale per le aree interne e i nuovi assetti istituzionali”, consultabile in <https://www.formez.it/notizie/on-line-rapporto-formez-pa-2022>.

INGROSSO M. - TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009

LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2003, 3, 1007 ss.

MICELI R., *La disciplina degli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, in BORIA P. (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, 173 ss.

MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014, 135 ss.

PETRILLO G., *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2009, 3, 879 ss.

RASI F., *I confini della nozione*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 55 ss.

SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007