

Il nuovo sistema di determinazione del reddito imponibile per le imprese marittime

di Maria Debora Cioffi(1)

Sommario: Premessa; 1. Perché la tonnage tax; 2.1 La tonnage tax: i modelli possibili; 2.2 La tonnage tax: presupposti soggettivi, oggettivi, determinazione del reddito imponibile ed esercizio dell'opzione; 3. Conclusioni.

Premessa

Facendo seguito alle raccomandazioni della Commissione europea, anche il nostro Paese con decreto legislativo n. 344/2003, nel recepire la legge delega n. 80/2003, ha finalmente introdotto il nuovo regime di tassazione forfetaria del reddito per le imprese di navigazione, allineandosi così agli altri Stati europei che avevano già adottato misure analoghe anche se con meccanismi differenti.

Auspicata da Bruxelles sin dal giugno del 1997, la *tonnage tax* italiana è stata autorizzata dalla Commissione europea il 20 ottobre del 2004(2): dal 2005, le imprese marittime potranno optare per la determinazione forfetaria del reddito.

La disciplina applicativa della nuova agevolazione è prevista dal recente decreto ministeriale 23 giugno 2005 che, al riguardo, fornisce importanti chiarimenti; infine il D.P.C. del 05/07/2005 dispone il differimento del termine per la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione per avvalersi della disciplina in tema di tonnage tax.

1. Perché la tonnage tax

Tra le maggiori novità introdotte dalla riforma fiscale che ha trascritto il Testo Unico delle imposte sui redditi si colloca senz'altro la c.d. *tonnage tax*.

Con L. 80/2003 il Governo è stato delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la riforma del sistema fiscale, ed in particolare, l'art. 4, comma 1, lettera n), concernente l'introduzione di un prelievo equivalente a quello dell'imposta sul tonnellaggio delle navi.

Il settore dei trasporti via mare ha conosciuto, a partire dagli anni settanta, dei grossi cambiamenti che hanno interessato la natura, la struttura e la localizzazione dell'industria marittima.

Lo *shipping* ha perso via via il suo carattere nazionale: le imprese marittime occidentali hanno preferito delocalizzare le proprie attività marittime (dalla nave, alle attività di gestione, alle sedi direzionali) in Paesi, come quelli dell'Est asiatico, ove ambienti politici di favore avevano permesso condizioni di operatività altamente concorrenziali.

A rendere il mercato marittimo asiatico più attraente era non solo il livello di imposizione fiscale quasi inesistente, ma anche altri rilevanti aspetti quali il basso costo dei fattori produttivi e non da ultimo le condizioni ed i requisiti di operatività delle navi meno vincolanti rispetto alla normativa europea: si pensi, ad esempio, alla composizione e nazionalità degli equipaggi, agli standard di sicurezza e di manutenzione, alle condizioni di navigabilità, ecc..

Il *flagging out* (3) delle flotte nazionali occidentali, favorito dalla facilità di rilocalizzazione dei capitali e delle unità produttive nell'area asiatica, ha costituito per i Paesi dell'est un'ottima occasione per acquisire la tecnologia, il *know how* l'esperienza occidentale ma soprattutto una grandiosa opportunità per formare in loco il personale amministrativo e marittimo, che via via ha assunto una professionalità superiore a quella dei colleghi occidentali.

Quest'ultima circostanza insieme ai più allettanti regimi fiscali dei redditi delle imprese marittime praticati all'estero costituivano, secondo il parere di Confindustria, una delle principali cause della situazione di crisi del settore dei trasporti marittimi cui si andavano ad aggiungere la crisi dei noli, la limitazione dei vantaggi del Registro Internazionale alle sole imprese che operavano nel traffico internazionale e la situazione cronica del comparto del cabotaggio, che reclamava contributi.

Naturali conseguenze di quanto detto sono state, da un lato, lo sviluppo e l'incremento produttivo delle attività marittime asiatiche a scapito dei Paesi tradizionalmente marittimi che sono stati espropriati delle attività di terra le quali da sole genererebbero il 70% del valore aggiunto(4) totale del settore(5), dall'altro, l'inevitabile perdita di concorrenzialità

della flotta italiana ed europea in genere.

Il processo di migrazione verso Paesi con un mercato dei trasporti marittimi più liberalizzato, è perdurato sino ai giorni nostri: nel dicembre del 2001, in seguito alla perdurante incertezza circa l'adozione in Finanziaria e nel collegato fiscale delle misure promesse, il 40-45% delle compagnie italiane stava predisponendo la documentazione per lo spostamento delle proprie attività(6). Tutto ciò tradotto in termini numerici avrebbe significato una perdita di posti di lavoro stimata intorno alle 2-3 mila unità per il personale amministrativo impiegato dalle società di navigazione e 7-8-mila per quello marittimo, oltre ad un effetto volano catastrofico per l'indotto creato dalle società di navigazione(7).

Non più sufficienti le misure, pur adottate da diversi Governi europei nel corso degli ultimi decenni, a sostegno del comparto di cui si discute, quali i minori vincoli nella composizione e nazionalità degli equipaggi, l'azzeramento dei contributi previdenziali a carico degli armatori, la riduzione dell'imposte sul reddito dei marittimi, l'introduzione del Registro Internazionale, gli ammortamenti accelerati, emergeva con preponderanza ed urgenza la necessità di una politica industriale e fiscale che favorisse il rilancio della flotte europee, la liberalizzazione ed il potenziamento del settore marittimo.

Tale esigenza è stata fortemente avvertita dalla Commissione Europea che ripetutamente nel corso degli ultimi anni è intervenuta a sostegno del comparto: dapprima nel 1989 con un documento nel quale Bruxelles definiva le "regole di compatibilità" con il mercato comune delle misure di sostegno all'industria amatoriale; di poi fondamentale è stato l'orientamento espresso nel documento del 1997 relativo alle linee guida "Nuovi orientamenti sugli aiuti di stato al trasporto marittimo - EU Commission (96) - 81, ove tale misura fiscale è vista come una leva competitiva per rilanciare il trasporto marittimo, per garantire la prevenzione dell'inquinamento marino e per favorire una politica di semplificazione fiscale; da ultimo il *Libro Bianco* del 2002 nel quale si sottolinea l'importanza della *tonnage tax* quale misura fiscale per il settore in oggetto.

Si adeguano agli orientamenti comunitari ben dieci Paesi in Europa che provvederanno ed introdurre nel proprio ordinamento il regime forfetario o l'imposta sostitutiva; si segnala che di recente anche l'India ha proceduto ad introdurre la misura.

Nel nostro paese, la medesima Associazione degli Armatori aveva più volte ammesso che negli ultimi anni un processo riformatore era stato pur intrapreso, inaugurato anni addietro con la norma del c.d. *bare boat charter*, ovvero l'immatricolazione temporanea di navi italiane sotto bandiera estera attraverso un registro a scafo nudo; formula questa che aveva consentito una parziale liberalizzazione nella composizione e nella nazionalità degli equipaggi e diminuzione degli oneri a carico delle imprese marittime. Il processo era proseguito poi con la costituzione del c.d. Registro Internazionale marittimo che per la prima volta inseriva fra i suoi vantaggi un abbattimento del 20% della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi oltre ad una parziale liberalizzazione in materia di composizione degli equipaggi(8).

Donde la necessità dell' introduzione anche in Italia dell'imposta sul tonnellaggio che, in questo processo di riforma, avrebbe rappresentato il tassello finale, sostanziandosi in un regime fiscale agevolativo portatore di nuova linfa al comparto dei trasporti via mare; nel medesimo contesto, gli operatori del settore auspicavano l'adozione di misure che favorissero la formazione del personale di bordo ed estendessero i relativi benefici fiscali anche al cabotaggio, settore escluso dal registro internazionale.

In tal modo si sarebbe realizzata un' equiparazione delle condizioni operative di tutti i soggetti e di tutte le bandiere europee evitando una competizione tra Stati europei nel trattamento fiscale sui redditi delle imprese armatoriali.

Nei principali Paesi europei ove la *tonnage tax* era già divenuta una realtà, si registravano ritorni positivi in termini di aumento delle flotte marine iscritte al registro internazionale: nel 2001, in Olanda si stimava un aumento del 50%, in Gran Bretagna del 42% ed in Germania addirittura del 140%; parallelamente aumentava l'occupazione: addirittura, nei Paesi Bassi l'incremento stimato era del 205%, in quanto dovuto alla circostanza che ivi l'adesione alla *ton tax* era stata subordinata allo svolgimento nel paese di una parte significativa delle attività di gestione e direzione.

Quando nell'aprile del 2003, l'Italia farà il primo passo in questa

direzione, armonizzandosi alle normative fiscali europee, con il varo della legge delega n. 80 per la riforma del sistema fiscale, cui seguirà, al fine anno, il decreto legislativo n. 344 recante disposizioni modificative al Testo Unico delle imposte sui redditi, i tempi erano ormai maturi.

Il via libera definitivo all'introduzione anche in Italia del regime impositivo forfetario si avrà solo il 20 ottobre 2004 quando la Commissione europea lo riterrà conforme agli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di stato ai trasporti marini(9).

L'Italia sarà l' undicesimo paese ad applicare la ton tax dopo Grecia (che già lo aveva adottato prima di aderire all' UE), Olanda, Danimarca, Regno Unito, Germania, Spagna, Finlandia, Irlanda, Belgio e Francia.

2.1 La tonnage tax: i modelli possibili..

In conformità a quanto indicato dalla Commissione Europea nelle linee guida per la futura normativa fiscale del settore marittimo, e sulla base delle esperienze degli altri Paesi europei che avevano già proceduto all'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio, i modelli adottabili sono essenzialmente i seguenti:

1. la *tonnage tax* in senso stretto, trattasi di una vera e propria imposta sostitutiva rapportata direttamente al tonnellaggio della nave, modello questo adottato dalla Grecia;

2. la *tonnage based corporation tax*, che fa riferimento al tonnellaggio della singola nave per la determinazione forfetaria del reddito imponibile, sistema questo preferito dall'Olanda.

Siamo di fronte a due sistemi agevolativi: mentre, nel primo caso, si tratta di una vera e propria imposta sostitutiva, nel secondo caso, il regime agevolativo si sostanzia nella determinazione forfetaria del reddito imponibile(10).

2.2. La tonnage tax: presupposti soggettivi, oggettivi, determinazione del reddito imponibile ed esercizio dell'opzione.

Il nuovo Tuir, come innovato dal decreto legislativo n. 344/2003, dedica, al capo VI del titolo II, una serie di norme specifiche, precipuamente gli artt. da 155 a 161, rivolte alla disciplina della determinazione forfetaria della base imponibile del reddito delle imprese marittime.

La *tonnage tax*, o più semplicemente *ton tax*, è determinata in via forfetaria sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave, calcolato in relazione ad importi determinati per scaglioni di tonnellaggio.

Più specificamente, l'art. 156, comma 1, del Tuir distingue quattro fasce di tonnellaggio netto della nave, ovvero il tonnellaggio è distinto in quattro scaglioni cui corrisponde un coefficiente moltiplicativo che trasforma il tonnellaggio di stazza in reddito giornaliero.

L'importo unitario per tonnellata diminuisce all'aumentare del tonnellaggio della nave: siamo di fronte ad un sistema regressivo all'aumentare del peso del naviglio. Il sistema regressivo all'aumentare del tonnellaggio, premia gli armatori che effettueranno cospicui investimenti.

Si segnala che nella versione precedente il D. Lgs. 18.11.2005, n. 247 il legislatore aveva previsto un secondo coefficiente di differenziazione del reddito imponibile, anch'esso diviso in quattro scaglioni, che teneva conto dell'età dell'imbarcazione. Detto coefficiente, a sua volta, andava a moltiplicare il reddito come precedentemente ottenuto finendo col premiare le navi più giovani; sintomo questo che il legislatore intendeva incoraggiare il rinnovo della flotta e conseguentemente il raggiungimento di livelli di sicurezza e di standard tecnologici più elevati, con ritorni positivi anche sulla prevenzione dell'inquinamento marino.

Per quanto concerne il calcolo dei giorni di operatività, il comma 2 dell'art. 156 del Tuir precisa che l'armatore non dovrà tener conto del reddito giornaliero per quei giorni in cui la nave è stata in manutenzione, riparazione ordinaria e straordinaria, ammodernamento e trasformazione, perché non utilizzata e dunque non produttiva di reddito; parimenti, non rilevanti ai fini del calcolo del reddito suddetto, sono i giorni in cui l'imbarcazione si è trovata in disarmo temporaneo.

Ai sensi dell'art. 155 del Tuir, i soggetti ammessi a beneficiare del nuovo regime sono rappresentati dalle società per azioni, società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata e società cooperative in possesso dei seguenti requisiti;

residenza nel territorio dello Stato;

iscrizione al registro internazionale,

produzione di reddito derivare dall' utilizzo in traffico internazionale delle navi di cui all' art. 8 *bis*, comma 1, lettera a), del d.p.r. 633/72 e

succ.mod..

Il decreto intervenuto il 23 giugno 2005, contenente le disposizioni applicative per la determinazione del reddito imponibile delle imprese marittime, all'art. 2, estende l'ambito soggettivo stabilendo che potranno accedere al regime agevolato non solo le società di capitali residenti ex art. 73, I co, lett. a) del D.p.r. 633/72, così come previsto all'art. 155, comma 1, del TUIR, ma anche le società non residenti ma con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ai sensi dell' art. 73, comma 1, lett. d))(11).

Sul punto si osserva che la portata restrittiva della norma contenuta nell'art. 155, comma 1, del Tuir sembrava in contraddizione con la finalità dichiarata dal legislatore di voler incentivare l'insediamento nel nostro paese di armatori tramite la previsione di incentivi che incoraggiassero alla registrazione delle navi sotto bandiera italiana.

Il disposto di cui al D.M. 23.06.05, invece, eliminando tale contraddizione, previene anche il pericolo di possibili censure comunitarie in ordine alla discriminazione dei soggetti non residenti e alla violazione della libertà di stabilimento, sancita dall'art. 43 (ex art. 52) del Trattato UE. Detta libertà, che si sostanzia nella libertà di scegliere la forma giuridica - società o stabile organizzazione - con cui esercitare il diritto di stabilimento, risulterebbe limitata se vi fosse disparità di trattamento da un punto di vista fiscale tra succursali, aventi peraltro la forma di società residenti, e filiali, vale a dire stabili organizzazioni di società non residenti(12).

La limitazione dell'applicazione del nuovo regime di determinazione forfetaria del reddito per il settore della navigazione marittima alle sole società di capitali residenti nel territorio dello stato, con esclusione dell'opzione per i soggetti non residenti esercenti attività di *shipping* con stabile organizzazione in Italia, avrebbe rappresentato, infatti, una differenza significativa per quanto attiene all'ambito soggettivo, rispetto alle analoghe discipline vigenti nel resto dell'Europa ove è consentito l'accesso al regime anche alle società non residenti che abbiano una presenza sostanziale sul territorio dal punto di vista strategico e commerciale.

Sin dalla stesura del disegno di legge delega, l'ambito oggettivo di operatività della legge è stato alquanto esteso: il legislatore fa riferimento alle attività derivanti dall'utilizzazione delle navi di cui all' art. 8, lett. a) del D.p.r. 633/72, quindi trattasi di attività commerciali, e tra le quali rientrano, ad es., galleggianti antincendio, gru galleggianti, pontoni di sollevamento, chiatte, sommergibili destinati alle attività di ricerca e di sfruttamento del suolo marino,

attività di salvataggio o assistenza in mare,
attività di demolizione, pesca e noleggio(13)

ovvero secondo la prescrizione ex art. 155, comma 2, le navi con un tonnellaggio superiore a 100 stazze nette(14) destinate alle:

attività di trasporto merci,
trasporto passeggeri,

soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare.

Infine il comma 3 precisa che sono incluse nell'imponibile le attività direttamente connesse, strumentali e complementari a quelle da ultimo indicate.

Ci si è chiesti se ai fini della fattispecie agevolativa in rassegna siano ricomprese tutte le attività connesse, sia se svolte a terra che in mare.

L'analisi letterale del testo della disposizione da ultimo richiamata sembra riferirsi alle sole attività di mare e non anche a tutte le attività complementari ed accessorie svolte a terra, seppure la possibilità di una loro inclusione sia stata contemplata dalla legge delega.

La versione limitativa del decreto 344 alle sole attività di mare si spiegherebbe con la volontà del legislatore di sostenere le attività di puro trasporto, considerate le più esposte alla concorrenza internazionale.

Per valutare la portata della norma è d'uopo operare un riferimento alla *ratio* perseguita dalla Commissione UE nel documento pubblicato nel luglio del 1997 con il quale si auspicavano interventi a sostegno del settore, in ottemperanza alla quale il legislatore nazionale si è prefisso l'obiettivo di agevolare l'insieme delle attività dirette al trasporto merci e passeggeri ovvero le attività a quest'ultime strettamente connesse. Non è un caso che in tutti gli altri Paesi europei che applicano il regime di determinazione forfetaria, siano state esplicitamente escluse dalla

tonnage tax sia le navi di misura inferiore alle 100 tonnellate di stazza lorda sia quelle non adibite ad attività di trasporto merci e passeggeri ovvero ad esse strettamente connesse(15).

Al fine di fugare ogni dubbio, il decreto 23.06.05, all'art. 6, comma 2, elenca tassativamente le singole tipologie delle attività accessorie, direttamente connesse, strumentali e complementari alla attività ammissibili.

Tra esse rientrano, tra l'altro, la gestione di cinema, bar e ristoranti, a bordo di navi ammissibili al regime di imposizione forfetaria ed in generale la vendita di prodotti o servizi con esclusione dei proventi derivanti dalla vendita di prodotti di lusso, di prodotti esercizi che non sono consumati a bordo, di giochi d'azzardo, scommesse e casinò; tali proventi infatti ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 6 del decreto, sono in ogni caso esclusi dall'agevolazione.

In aderenza alla medesima finalità di voler agevolare le attività di trasporto, risiede il diverso trattamento riservato alle plusvalenze conseguenti da cessione di navi rispetto a quelle derivanti da beni strumentali, per le quali la norma nulla prevede.

L'art. 158 del Tuir prescrive l'inclusione nel reddito forfetario di plusvalenze e minusvalenze realizzate su navi qualora queste siano state acquistate successivamente all'esercizio dell'opzione. Se invece la plusvalenza derivi da cessione di nave posseduta precedentemente all'opzione per il regime di cui si discute, il reddito determinato forfetariamente si aggungerà la differenza tra il prezzo di cessione e il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione del regime agevolato.

Qualora le navi cedute facessero parte di un complesso aziendale, per poter beneficiare del beneficio predetto, è necessario che tali navi costituiscano l'80% del valore dell'azienda al lordo dei debiti finanziari. Inoltre, ai fini del calcolo del reddito imponibile, al reddito determinato forfetariamente va sempre aggiunta la differenza tra il corrispettivo conseguito (plusvalenza) e il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione del regime agevolato, ma con l'aggravio che, nel computo della differenza di cui sopra, alla plusvalenza vanno aggiunti i debiti finanziari.

In definitiva, si è visto che viene introdotto un regime agevolativo, alternativo all'attuale sistema di imposizione, su scelta del contribuente il quale deve formulare apposita opzione all'Agenzia delle entrate, entro tre mesi dall'inizio del periodo di imposta a partire dal quale si vuole fruire del regime agevolato, e la stessa diviene irrevocabile per 10 esercizi sociali.

Per il primo periodo d'imposta di entrata in vigore della disciplina, la comunicazione potrà essere effettuata entro il mese di dicembre; il differimento è stato stabilito con D.P.C.M. del 5 luglio 2005, in Gazzetta ufficiale n. 158 del 9 luglio.

Il legislatore fiscale del 2003, all'art. 155 del Tuir, precisa che l'opzione per il regime sostitutivo deve essere formulata per ciascuna nave gestita dal medesimo gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c..

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, D.M. 23.06.05, la stessa si considera perfezionata quando viene trasmessa all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità adottate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima.

Nel caso di gruppo d'imprese, la comunicazione all'Agenzia dovrà essere effettuata unicamente dalla controllante, mentre le controllate la dovranno comunicare alla controllante mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.

Il decreto ministeriale di cui sopra, con riguardo ai gruppi di imprese, prevede che le ipotesi, in cui nuove imprese entrino a far parte di un gruppo che abbia già optato per la *ton tax* o, in cui si costituisca ex novo un gruppo tra le diverse società di cui taluna di esse abbia esercitato l'opzione, devono essere in ogni caso valutate alla luce del principio secondo cui, "nell'ambito di uno stesso gruppo con i requisiti necessari per accedere all'agevolazione, non è possibile che vi siano contemporaneamente soggetti che hanno aderito al regime e soggetti che non vi hanno aderito" al fine di evitare facili manovre elusive con l'intento di collocare, a seconda della convenienza, le "navi in perdita" sui soggetti che non hanno optato per il regime e che determinano il reddito secondo le regole ordinarie.

Onde scongiurare il verificarsi di tale prospettiva, l'articolo 5, comma 1, del decreto prevede che *"gli effetti dell'opzione esercitata non mutano*

se un'impresa assume la veste di controllante ovvero di controllata da altra impresa" stabilendo, in sostanza, che eventuali operazioni acquisto/cessione di partecipazioni, per effetto delle quali un'impresa assume la veste di controllante ovvero di controllata da altra impresa, non comportano la decadenza dell'agevolazione e non incidono sulla continuità del regime.

In tal caso, l'opzione esercitata si estende anche al soggetto di cui si assume il controllo ovvero che viene a controllare l'impresa in *tonnage tax* che, per conto suo, non abbia già esercitato l'opzione. Tale soggetto, in presenza dei requisiti soggettivi sarà, quindi, attratto automaticamente al regime, fermo restando la comunicazione di cui ai citati art. 5, comma 1, del decreto ministeriale.

Ai fini della durata decennale del regime in esame, rileva la data dell'opzione esercitata dal gruppo; ciò anche qualora la società subentrante abbia già aderito individualmente al regime agevolato in data successiva o precedente.

Nel caso invece di più opzioni esercitate da singole imprese che costituiscono un gruppo ovvero di distinti gruppi che vengono ad essere controllati dalla medesima impresa rileva l'opzione esercitata in data meno recente.

3. Conclusioni

La perdita di competitività della flotta italiana ed europea in genere registrata in questi ultimi anni è stata il risultato di una politica industriale caratterizzata da un sistema di contributi alle imprese marittime che non ha mai consentito a quest' ultime di affrancarsi dai vincoli di una legislazione che pian piano le ha allontanate dalle partners estere.

Era dunque necessario un cambio di rotta che desse respiro al mercato dei trasporti via mare e che, alleggerendo il carico fiscale alle imprese, senza per questo pesare sul bilancio statale, al contempo garantisse una certa stabilità alle entrate fiscali statali.

In quest'ottica, facendo seguito alle esperienze della maggior parte dei Paesi europei, anche l'Italia ha provveduto all'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio.

La lettura del d.lgs. n. 344/03 evidenzia che, mentre per certi aspetti, qualche passo in avanti rispetto alla delega è stato pur registrato, per altri, permangono dubbi e perplessità.

In primo luogo si osserva che l'agevolazione costituisce un aiuto di stato tuttavia, in considerazione dell'importanza delle attività marittime all'interno della comunità, l'incentivo è stato ritenuto ammissibile; dopo l'approvazione della Commissione europea del 20 ottobre 2004, che ha dichiarato la compatibilità del regime della *Tonnage tax* ai sensi del Trattato UE, l'istituto in rassegna è applicabile, per la prima volta nell'ordinamento italiano, a partire dal periodo d'imposta 2005(16).

Brevemente si espongono in questa sede, facendo rinvio ad altra trattazione(17), le motivazioni della compatibilità, all'interno dell'ordinamento comunitario, del trattamento fiscale agevolativo del reddito prodotto dalle imprese marittime.

Il divieto posto dal diritto comunitario non è assoluto, ammette deroghe; in primo luogo, sono fatte salve dalla norma citata "le deroghe contemplate dal presente Trattato" vale a dire le discipline speciali previste dal trattato in particolari settori tra cui, per quel che qui interessa, quello dei *trasporti*.

Inoltre, come osserva la citata dottrina, per essere incompatibile con il mercato comune occorre che la misura favorisca talune specifiche imprese o produzioni a danno di altre. Essa infatti non costituisce aiuto se è giustificata da una logica di sviluppo economico generale. Nel caso in rassegna, la misura è stata ritenuta compatibile prima perché il settore agevolato è quello esplicitamente previsto dalle deroghe del Trattato; in secondo luogo, incentivare il suddetto comparto vuol dire incoraggiare anche lo sviluppo di tutto l'indotto generato dalle società di navigazione, inoltre tale misura non danneggia altri settori ma mira a sollevare quello dei trasporti via mare, colpito da una perdurante crisi sopravvissuta anche ad altre misure agevolative, seppur meno incisive, che hanno interessato il settore (vedi *supra* § 1); infine, la agevolazione fiscale in oggetto, era già conosciuta a livello comunitario in quanto adottata dagli ordinamenti di altri paesi, incontrando il placet di Bruxelles.

Ritornando all'analisi dei singoli presupposti costitutivi dell'istituto *de quo*, si è detto che i soggetti beneficiari sono le società residenti e non, ma con stabile organizzazione, nel territorio dello Stato (ovvero i soggetti

di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e d) del d.p.r. 633/72), le quali potranno accedere al regime sostitutivo tramite un'opzione, i cui termini e le cui modalità sono state disciplinate dal legislatore delegato.

In verità, si osserva che, già in sede di legge delega, e dunque prima del decreto ministeriale, detto requisito risultava chiaro: dato che il sistema è alternativo alle imposte sul reddito ordinario e tenuto anche conto che la sede in cui la disposizione (art. 4 del disegno di legge delega) è stata collocata (nell'ambito dell'imposta sul reddito delle società), andava da sé che sia le società residenti che quelle non residenti ma con stabile organizzazione in Italia avrebbero potuto accedere ai benefici(18).

Segnali nuovi e positivi rispetto alla legge delega si registravano, prima della stesura attualmente in vigore, relativamente all'inserimento del secondo coefficiente di differenziazione del reddito, rappresentato dall'età dell'imbarcazione, sull'esempio del modello greco: trattasi di un primo passo a favore della prevenzione dell'inquinamento marino, in quanto il sistema premia i nuovi investimenti; anche se per dare maggiore incisività alla finalità ambientale, per ottenere riflessi diretti sull'inquinamento marino, sarebbe stato utile graduare i coefficienti in funzione del livello di "compatibilità ambientale", sulla falsa riga del sistema norvegese che ha introdotto l' *environmentally graded tonnage tax system*. Infatti l'attuale disposizione contenuta nell'art. 156 T.U.I.R. ha eliminato la previsione del secondo coefficiente di cui sopra.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, sia il disegno di legge delega che il decreto attuativo sono piuttosto specifici: essi comportano un'ampia indicazione delle tipologie di navi ammesse a beneficio, peraltro tassativamente indicate nel recente decreto.

Trattasi non solo delle imprese commerciali ma anche dei soggetti che esercitano attività di pesca, assistenza e salvataggio in mare, nonché le attività alle precedenti strettamente connesse. La connessione è senza dubbio da riferirsi alle attività in mare, escludendo dunque tutte le attività di terra.

Questa esclusione ha destato una qualche perplessità in quanto comporterà, in primo luogo, che gli armatori dovranno tenere una doppia contabilità, e dunque inevitabili maggiori oneri; in secondo luogo, significherà l'esclusione dal reddito forfetario delle attività generatrici del maggior valore aggiunto e dei maggiori effetti moltiplicativi sul sistema economico.

In tal modo il regime italiano si allontana di fatto dalle esperienze europee di grande successo, quali Gran Bretagna ed Olanda(19).

Positivamente ci si esprime anche con riguardo all'obbligo di formazione dei cadetti introdotto dal d.lgs. 344/03, il riferimento è al sistema britannico, ove alle imprese marittime si richiedono investimenti in capitale umano come condizione per essere ammesse al regime della tonnage tax(20). Il *training agreement*, prescritto dal comma 3 dell'art. 157 del Tuir, costituisce un incentivo per migliorare la professionalità del personale marittimo, requisito che, in seguito alla della delocalizzazione dell'industria marittima che ha caratterizzato gli ultimi decenni e di cui si è detto ampiamente, è andato progressivamente scemando.

Tale obbligo, ai sensi dell'art. 7, comma 3, del decreto del giugno 2005, si ritiene assolto laddove il soggetto interessato provveda ad imbarcare un allievo ufficiale per ciascuna delle navi in relazione alle quali sia stata esercitata l'opzione o, alternativamente, a versare al Fondo Nazionale Marittimi, ovvero ad altre istituzioni aventi analoghe finalità, un importo annuo che verrà stabilito con decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti.

Al contrario, qualche dubbio si solleva in merito al requisito dell'iscrizione al Registro Internazionale, non previsto dalla legge delega; requisito che permane pur dopo il decreto attuativo sebbene da più parti se ne auspicava l'abolizione(21) in quanto avrebbe permesso anche alle navi che effettuano cabotaggio l'accesso al regime della ton tax.

La situazione preesistente alla misura di cui si discorre era la seguente: dal 1 gennaio 1998 è previsto che il reddito derivante dall'utilizzazione delle navi iscritte al Registro Internazionale concorre alla determinazione del reddito complessivo assoggettabile ad Irpef ed Irpeg in misura pari al 20%; dunque tutti i soggetti non iscritti al suddetto registro non hanno beneficiato di tale misura agevolativa.

L'introduzione della ton tax, fino alla vigilia del decreto 344, era vista proprio come l'occasione per estendere anche a costoro un regime fiscale agevolativo a prescindere dall'iscrizione al Registro Internazionale; così non è stato, in quanto le disposizioni di favore

previste dal nuovo regime fiscale sono anch'esse subordinate all'iscrizione nel registro di cui sopra.

Dunque è dato osservare che mentre il possesso dell'iscrizione al R.I. darebbe accesso ad un doppio regime agevolativo ai fini dell'imposizione diretta, e cioè sia quello prescritto dal Registro Internazionale sia quello prescritto *dalla tonnage tax*, l'eventuale assenza della stessa comporterebbe la preclusione ad entrambi i tipi di benefici.

Oltre all'iscrizione suddetta, il legislatore del decreto 344 ha ritenuto subordinare l'accesso alla determinazione forfetaria del reddito all'ulteriore requisito della residenza nel territorio dello Stato.

Volgendo uno sguardo oltralpe, le normative degli altri Paesi europei hanno mostrato orientamenti differenti: la Grecia ha prescritto il requisito dell'iscrizione alla bandiera, la Germania al registro, i Paesi Bassi alla localizzazione di "un livello significativo" di attività di gestione e amministrazione nel territorio ed infine la *tonnage tax* inglese prevede che il posizionamento della nave e della sede sociale siano nel Paese e che almeno il 25 % della flotta gestita debba essere di proprietà(22).

L'adozione del modello olandese o britannico avrebbe non solo permesso l'accesso ai soggetti non iscritti al Registro Internazionale, che invece ancora una volta rimangono esclusi dalle fattispecie agevolative, ma di realizzare anche un ulteriore obiettivo di non poco conto quale il mantenimento all'interno del paese delle attività di gestione e di amministrazione e delle attività collegate.

Come si è visto, tale limitazione rappresentata dalla residenza è stata superata del decreto previsto dall'art. 161 del Tuir.

Per quanto attiene infine ai maggiori obblighi contabili, l'art. 159 del Tuir esclude dall'imponibile forfetario il reddito derivante dallo svolgimento di attività imprenditoriali diverse da quelle che possono beneficiare della *tonnage tax*; quest'ultimo deve essere determinato analiticamente. In ottemperanza al principio di inerenza, le spese e gli altri componenti negativi, se e nella misura in cui si riferiscono ad altre attività o beni da cui derivino ricavi ed altri proventi diversi da quelli compresi nella determinazione dell'imponibile forfetario, devono risultare ai sensi dell'art. 12 del decreto, dalla tenuta di una contabilità separata.

La norma dunque non prescrive particolari modalità di annotazione separata lasciando agli operatori la possibilità di adempiere a tale obbligo con le modalità contabili che saranno ritenute più opportune. Relativamente poi alla suddivisione delle componenti negative che indistintamente si riferiscono a componenti positive di reddito comprese e non comprese nell'imponibile forfetario, l'art. 156 del Tuir introduce un pro rata di deducibilità delle stesse per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare complessivo dei ricavi ed altri componenti non compresi nel forfait e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Fin a questo punto si è detto degli aspetti disciplinati dal legislatore.

Nelle more dell'attuazione del decreto di giugno si lamentava la lacunosità della disciplina dettata dal legislatore delegato: ad es., nulla si diceva in merito al trattamento di un bene ammortizzabile una volta uscito dal regime forfetario.

Com'è noto, durante il periodo di opzione per il regime forfetario, gli ammortamenti non sono rilevanti, in quanto la *tonnage tax* prescinde dalla determinazione analitica di costi e ricavi effettivamente imputabili al naviglio. Qualora l'impresa, uscendo da detto regime, rientri nel regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa, sarebbe logico, in ottemperanza ai principi ispiratori del reddito d'impresa, considerare già calcolati gli ammortamenti relativi agli anni in cui il bene è ricaduto nel regime forfetario.

In tal caso ci si chiede quali siano le modalità secondo le quali saranno effettuati gli ammortamenti virtuali durante il periodo di vigenza della *tonnage tax*; parimenti ci si chiede come saranno effettuati gli ammortamenti anticipati, così pure quale sarà il costo fiscalmente riconosciuto rilevante per la determinazione delle plusvalenze.

Ai dubbi ora rappresentati ha in parte risposto il decreto ministeriale più volte citato il quale, all'art. 8, commi 1 e 2, stabilisce che, in caso di perdita di efficacia o mancato rinnovo dell'opzione esercitata, ai fini della determinazione del reddito, gli elementi dell'attivo e del passivo sono valutati in base ad un prospetto delle dichiarazioni dei redditi che dovrà essere compilato solo in caso di valori divergenti, "i valori fiscali si determinano sulla base delle disposizioni fiscali vigenti in assenza di esercizio dell'opzione".

In sostanza, al momento di fuoriuscita dal regime, gli ammortamenti e, in

generale, i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo si debbono considerare come già "consumati" nel periodo in cui il reddito è stato determinato in via forfetaria e gli operatori dovranno agire come se l'opzione non fosse mai stata esercitata.

Si ricorda inoltre che, successivamente al d.lgs. 344, è tuttora vigente l'art 4 del d.l. 457/98, il quale prevede, per i soggetti iscritti al registro internazionale, un credito d'imposta in misura corrispondente all' Irpef dovuta sui redditi di lavoro dipendente ed autonomo, corrisposti al personale di bordo, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. In assenza di precisi riferimenti sembra logico ritenere che i crediti d'imposta permangano.

In definitiva, il giudizio sulla *tonnage tax* all'italiana è tutto sommato positivo soprattutto se esso rappresenta un primo decisivo passo per dotare il settore marittimo di una disciplina chiara ed esaustiva, colmando i vuoti ed i dubbi lasciati irrisolti.

In verità ci si aspettava che, dato il ritardo nell'attuare la ton tax, il nostro legislatore avesse più attentamente valutato i risultati già conseguiti dagli altri Paesi europei, al fine di adottare meglio la norma giuridica agli obiettivi perseguiti, che potevano essere i più svariati, quali ad es., il rilancio del comparto marittimo, l' incremento di numero di navi iscritte alla bandiera, l'aumento dell' occupazione diretta ed indiretta, la maggiore formazione e professionalità dei marittimi, la prevenzione dell'inquinamento, fuggendo inoltre ogni perplessità e dubbio.

Sul versante del gettito, tutti possono dirsi soddisfatti: la *ton tax* premierà gli armatori in quanto essi pagheranno le imposte sul tonnellaggio di stazza netta complessiva delle loro navi e non sul reddito d'impresa; allo stesso tempo, allo Stato si assicura un gettito fiscale costante e certo per un determinato numero di anni, mentre il minor gettito dei primi anni(23) sarà compensato dal maggior gettito degli anni successivi dovuto al rientro sotto bandiera nazionale di compagnie che precedentemente avevano optato per registri esteri e bandiere di convenienza.

Note

(1) Dottorando di ricerca in Diritto finanziario, Facoltà di Giurisprudenza, Università Federico II

(2) La Commissione delle Comunità europee C(82004) 3937 fin del 20 ottobre 2004 ha ritenuto conforme alle disposizioni degli orientamenti comunitari il regime di determinazione forfetaria della base imponibile delle imprese marittime e compatibile con il mercato comune sulla base dell'art. 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato UE.

(3) Ci si riferisce al passaggio delle flotte dalla bandiera nazionale ad una bandiera di convenienza, ovvero alla bandiera dello Stato che gestisce un registro *open*.

(4) Il procedimento di stima è descritto in *Policy Research Corporation N.V. ISL* (2001) e Peeters C. et al. (1996).

(5) BERGANTINO A.S., *La Tonnage Tax : il progetto italiano e le esperienze europee*, in Atti del Convegno di Studi di Bari del 15-17 gennaio 2002, - *I Centogioni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto Fisco-Economia?*, in Allegato a *IL FISCO*, anno 2002, p. 215.

(6) Nel dicembre del 2001, il Lloyd Adriatico, una delle maggiori compagnie italiane di trasporto container, controllata dal Gruppo Evergreen di Taiwan, aveva congelato il piano di immatricolazione delle nuove navi sotto bandiera italiana, vedi DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

(7) DARDANI B., *cit.*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

(8) DARDANI, *In arrivo la tonnage tax*, in *Il Sole 24 ore* del 15.6.2001.

(9) FOSSATI S., *Visto europeo alla tonnage tax*, in *Il Sole 24 ore* del 21.10.04.

(10) Per una maggiore e più dettagliata analisi sui modelli fiscali agevolativi relativamente alla tonnage tax si rinvia ad altra trattazione della sottoscritta dal titolo "*La compatibilità della tonnage tax con la normativa comunitaria*" di prossima pubblicazione ove è analizzato approfonditamente l'aspetto delle agevolazioni tributarie. Ci si riserva l'indicazione della rivista di riferimento.

(11) MIELE L. - FRANZESE E., "*La tonnage tax e i soggetti non residenti*", in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6 del 2004, p. 925.

(12) In merito alla libertà di stabilimento si vede più ampiamente TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 86;

ROCCATAGLIATA F., *L'ordinamento fiscale europeo*, in *Corso di diritto tributario*, Padova, 2002, II ed., coordinato da Uckmar; per ulteriori approfondimenti sul principio della libertà di stabilimento si veda AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1989, p. 127 e ss..

(13) Per quanto concerne l'attività di noleggio il D.L. 30.09.05, n. 203, che ha apportato modifiche alla disciplina in rassegna, precisa che il tonnellaggio delle navi noleggiate non deve essere superiore al 50% di quello complessivamente utilizzato.

(14) Il decreto ministeriale 23.06.2005 all'art. 1 precisa che per *stazza netta* della nave deve intendersi " *la capacità volumetrica totale interna della nave misurata deducendo dalla stazza lorda i volumi degli spazi non suscettibili di utilizzazione per il trasporto e risultante dal certificato di stazza dell'unità*".

(15) BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.2.2002.

(16) In merito agli aiuti di stato si veda più ampiamente la seguente dottrina: AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, 382 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 92; FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario* in AA.VV., *Libertà e Convivenza, Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte* (a cura di ACQUARONE-AMATUCCI-LASCHEA-PACE-SCUDIERO, Napoli, 1999, 637).

La disciplina degli aiuti di stato è contenuta nel Trattato CE che, all'art. 87 (già art. 92,) dichiara " *incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli 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*". La dottrina sottolinea come il divieto colpisca qualsiasi forma di aiuto: dagli interventi che sollevano l'impresa agli oneri finanziari e fiscali, o ancora alle sovvenzioni fiscali quali il credito d'imposta, o comunque ogni norma che escluda o riduca i normali oneri fiscali (come nel caso del regime agevolativo d'imposizione sul reddito di cui si discute).

Non è rilevante la modalità tecnica dell'agevolazione (essa può essere relativa al presupposto, alla base imponibile, all'aliquota, alla prestazione dovuta, ecc.); né il tipo di tributo o altro gravame a cui si riferisce l'aiuto (imposte dirette ed indirette, tasse, contributi, o ancora oneri sociali).

(17) In merito all'aspetto della compatibilità della tonnage tax con l'ordinamento comunitario si veda pubblicazione specifica del medesimo autore di prossima uscita dal titolo " *La compatibilità della tonnage tax con la normativa comunitaria*" sviluppato con maggior dettaglio ed analisi. Ci si riserva l'indicazione della rivista di riferimento.

(18) BASILAVECCHIA M., *La tonnage tax*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, n.44, p.4025.

(19) BERGANTINO A. S., *Sarà collegata all'età della nave la tonnage tax del nuovo Tuir*, in *Il Sole 24 ore* del 10.9.03.

(20) BERGANTINO A.S., *La Tonnage Tax : il progetto italiano e le esperienze europee*, in Atti del Convegno di Studi di Bari del 15-17 gennaio 2002, - *I Centogiorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto Fisco-Economia?*, in Allegato a *IL FISCO*, anno 2002, p. 230.

(21) Si veda MOBILI M., *La tonnage tax, non riesce a salpare*, in *Il Sole 24 ore* del 31.03.05; CRISCIONE A., *Correttivo, effetti a due velocità*, in *Il Sole 24 ore* del 17.03.05; SETTEMBRE D., *Tonnage tax più ampia*, in *Il Sole 24 ore* del 29.04.05.

(22) BOSSO L., *Tasse forfetarie per gli amatori*, in *Il Sole 24 ore* del 6.4.2001.

(23) Si stima che il costo della *ton tax* nel primo anno di introduzione sarebbe pari a 39 milioni di euro, fonte: DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

INDICE BIBLIOGRAFICO

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova,

1989.

BASILAVECCHIA M., *La tonnage tax*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, n.44, p.4025.

BERGANTINO A.S., *La Tonnage Tax : il progetto italiano e le esperienze europee*, in *Atti del Convegno di Studi di Bari del 15 -17 gennaio 2002; I Centogiorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto Fisco-Economia?*, in *Allegato a IL FISCO*, anno 2002, p. 206.

BERGANTINO A. S., *Sarà collegata all'età della nave la tonnage tax del nuovo Tuir*, in *Il Sole 24 ore* del 10.9.03.

BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.2.2002.

BOSSO L., *Tasse forfetarie per gli amatori*, in *Il Sole 24 ore* del 6.4.2001.

CRISCIONE A., *Correttivo, effetti a due velocità*, in *Il Sole 24 ore* del 17.03.05

DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

DARDANI, *In arrivo la tonnage tax*, in *Il Sole 24 ore* del 15.6.2001.

FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario* in AA.VV., *Libertà e Convivenza, Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte* (a cura di ACQUARONE-AMATUCCHLASCHENA-PACE-SCUDIERO, Napoli, 1999, 637).

FOSSATI S., *Visto europeo alla tonnage tax*, in *Il Sole 24 ore* del 21.10.04.

MIELE L. - FRANZESE E., *"La tonnage tax e i soggetti non residenti"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6 del 2004.

MOBILI M., *La tonnage tax, non riesce a salpare*, in *Il Sole 24 ore* del 31.03.05.

ROCCATAGLIATA F., *L'ordinamento fiscale europeo*, 667.

SETTEMBRE D., *Tonnage tax più ampia*, in *Il Sole 24 ore* del 29.04.05.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003.