

La compatibilità della tonnage tax italiana con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato

di Maria Debora Cioffi

Sommario: 1. Premessa; 2. La tonnage tax tra imposta sostitutiva e determinazione forfetaria del reddito imponibile; 3.1 La ton tax e la libertà di stabilimento; 3.2 Le novità introdotte dalla legge finanziaria 2008 relative ai requisiti soggetti previsti per l'accesso al regime agevolativo della ton tax .4. La disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato: nozione di aiuto e nozione di impresa nel diritto comunitario alla concorrenza; 5. La tonnage tax: motivazioni giuridiche ed economiche alla base della sua compatibilità con la normativa comunitaria

1. Premessa

Da lungo tempo il settore dei trasporti via mare attendeva l'introduzione di una normativa fiscale di favore per i redditi prodotti dalle imprese armatoriali.

La Commissione europea da circa un decennio, al fine di arginare l'esodo delle flotte europee verso bandiere di convenienza, auspicava l'adozione di una misura fiscale di favore per i redditi delle imprese marittime, ponendo tuttavia come condizione fondamentale per il suo riconoscimento la circostanza che la flotta contribuisse in maniera significativa all'attività economica e all'occupazione all'interno del paese membro.

Sulla scia di molti paesi europei che, nell'ambito di complesse politiche di incentivazione avevano provveduto all'introduzione nei propri ordinamenti di sistemi di tassazione forfetaria del reddito delle imprese operanti nel settore marittimo, anche l'Italia, in occasione della riforma fiscale avvenuta con d. lgs. 344/2003, in attuazione della legge delega n. 80/2003, ha provveduto all'introduzione nel TUIR dell'imposta sul tonnellaggio.

La normativa in tema di tonnage tax si inserisce in un contesto europeo di favore che guarda ad esso come strumento fondamentale di sostegno dell'industria armatoriale, accanto ad altre misure fiscali agevolative che pur permangono, ma che da sole non sono idonee a garantire il superamento della crisi che ha colpito il settore dei trasporti marittimi.

La Commissione europea ha autorizzato la misura fiscale in rassegna nell'ottobre del 2004, dunque, anche le imprese italiane potranno beneficiare, a partire dal periodo di imposta 2005, di tale forma agevolativa.

La normativa introdotta offre interessanti spunti di riflessione sull'eventuale compatibilità con la disciplina comunitaria in tema di libertà di stabilimento ed aiuti di stato.

2. Il regime fiscale agevolativo della tonnage tax: imposta sostitutiva o determinazione forfetaria del reddito?

I modelli agevolativi per la tassazione dei redditi prodotti dalle imprese operanti nel settore dei trasporti via mare, sono essenzialmente due: la *tonnage tax in senso stretto*, che si sostanzia in una determinazione forfetaria dell'imposta, secondo il modello greco e la *tonnage based corporation tax*, che fa riferimento al tonnellaggio della singola nave per la determinazione forfetaria della imponibile, secondo il modello olandese.

E' a quest'ultimo modello, considerato più innovativo, ove il reddito determinato in via presuntiva concorre alla formazione dell'imponibile complessivo con i redditi che rimangono determinati in via analitica, che si è ispirato il legislatore italiano.

Nella versione italiana, la tonnage tax si presenta come un regime fiscale forfetario parametrato al tonnellaggio(1), alternativo al regime fiscale ordinario, con lo scopo di consentire la riduzione delle asimmetrie fiscali esistenti tra la flotta italiana e quelle europee.

A questo punto è utile delineare le differenze tra le due forme di agevolazione fiscali citate: trattasi in entrambi i casi di sistemi agevolativi, ma mentre il modello greco rappresenta una vera e propria imposta sostitutiva, quello adottato dal nostro paese e dalla maggior parte dei Paesi europei si sostanzia in una determinazione forfetaria del reddito imponibile.

Il legislatore, com'è noto, può sottrarre una certa categoria di ipotesi al

genere di quelle che costituiscono il presupposto dell'imposta disponendo che, in via derogatoria(2), quella categoria sia sottoposta ad altra imposta.

La fattispecie delineata è detta imposta *sostitutiva o surrogatoria*, o regime fiscale sostitutivo, come sostenuto da una parte della dottrina(3).

La dottrina, teorizzando intorno al *genus* dell'agevolazione tributaria, ritiene che esso sia comprensivo di una molteplicità di figure eterogenee (esenzioni, deduzioni, detrazioni d'imposta, regimi tributari sostitutivi, etc..) le quali in definitiva si sostanziano in pure e semplici *minori tassazioni* rispetto ai regimi ordinari, donde l'esigenza che esse non siano lesive del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.(4). La dottrina pone l'accento sul carattere innovativo dell'imposta sostitutiva laddove esso comporta o l'unificazione di fattispecie precedentemente soggette ciascuna ad imposte differenti o l'isolamento di una fattispecie imponibile che invece confluirebbe nel presupposto di altra imposta(5).

Donde scaturisce il carattere derogatorio della fattispecie di cui si discute: qualora venisse meno l'imposta sostituita, perderebbe di efficacia anche la norma sostitutiva; mentre qualora fosse quest'ultima a perdere di efficacia, l'imposta sostituita espanderebbe la sua efficacia ritornando a disciplinare le fattispecie prima ad essa sottratte.

L'imposta sostitutiva, benché autonoma, non è dotata di indipendenza piena dalla imposta sostituita, né è riprova la circostanza che per l'accertamento, la riscossione, la liquidazione, le sanzioni, il contenzioso, si fa rinvio alla disciplina prevista per quest'ultima; in altri casi, inoltre, detta autonomia, seppur incompleta, viene meno totalmente: è il caso delle ritenute secche, che la maggior parte della dottrina è solita ricomprendere tra le imposte sostitutive(6).

La dottrina citata inoltre distingue i regimi fiscali sostitutivi propri da quelli impropri. Mentre con i primi il legislatore impone l'esclusione *ab origine* di una fattispecie fiscalmente rilevante dalla sfera impositiva ordinaria per assoggettarla ad un regime alternativo o surrogatorio, con i secondi resta ferma l'inclusione della fattispecie nell'ambito della disciplina ordinaria condizionando solo l'individuazione dell'aliquota marginale del contribuente a causa dell'ingresso di un prelievo sostitutivo autonomo che assume la natura di ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero quella di vera e propria imposta sostitutiva(7).

Poiché i regimi sostitutivi comportano sia un'agevolazione in termini di carico fiscale sia in termini di semplificazione degli adempimenti formali, l'adozione della fattispecie sostitutiva da parte del legislatore si giustifica essenzialmente nella promozione di determinati settori economici, di determinati soggetti passivi, o determinati atti, dettata semplicemente da motivi di tecnica impositiva (è il caso delle ritenute alla fonte sui dividendi spettanti ai non residenti nel territorio dello Stato). Diversi sono i casi riscontrabili nella letteratura tributaristica:

1. le tasse sui contratti di borsa, ex R.D. 3278/1923 e d.lgs. 435/97, che sostituiscono le imposte di bollo e registro;
2. le imposte sulle assicurazioni, in sostituzione delle imposte di bollo e di registro;
3. l'imposta per le plusvalenze da cessione e conferimento d'aziende o partecipazioni qualificate (art. 2, d.lgs. n. 358/97), in surroga delle ordinarie imposte sui redditi;
4. l'imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti, ai sensi dell'art. 16 *bis* del T.U.I.R. *ante riforma*, introdotto dal comma 1 dell'art. 1 della l. 449/97, in luogo delle imposte sui redditi;
5. l'imposta sostitutiva sui proventi dei fondi comuni d'investimento, prevista dall'art. 9 della l. 77/461, che surroga le imposte sui redditi.

Il sistema della determinazione forfetaria del reddito imponibile, che anche se annoverabile tra i regimi agevolativi si differenzia dalla fattispecie ora analizzata in quanto l'agevolazione non consiste nell'applicazione di un'imposta diversa rispetto a quella ordinaria, ma esso comporta una determinazione del reddito adottando modalità difformi da quelle previste dal legislatore per la categoria di redditi cui lo stesso applicherebbe, mentre invariata rimarrebbe l'applicazione dell'imposta ordinaria.

Detto sistema nel nostro ordinamento è adottato per la determinazione del reddito delle imprese di allevamento ai sensi degli artt. 32 e 56,

comma 5 del Tuir, e delle imprese minori: in detti casi i criteri ordinari che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa subiscono alcune deroghe.

Per quanto concerne le imprese di allevamento, il reddito derivante dall'allevamento di animali su terreni agricoli, ai sensi degli art. 32 e 56, comma 5 del Tuir, si configura come reddito d'impresa, e non come reddito agrario, quando il numero dei capi allevati supera il limite di quelli allevabili con mangimi ottenibili per almeno $\frac{1}{4}$ dai terreni agricoli. In detti casi l'impresa di allevamento può optare, in luogo del regime ordinario per la determinazione del reddito di impresa, per un regime di determinazione forfetaria del reddito in base al quale, si determinano automaticamente e forfetariamente:

1. le unità foraggere producibili per ciascun terreno e quelle occorrenti per ciascun capo animale;
2. un reddito fisso per ciascun capo allevato oltre il limite prima descritto del reddito agrario(8).

Le imprese minori sono quelle esercitate da persone fisiche o da società di persone, che conseguono ricavi al di sotto dei limiti dei volumi d'affari fissati dalla legge. Al pari della previgente normativa, anche il Tuir *post* riforma, all'art. 66, prevede regimi di determinazione forfetaria del reddito per quelle imprese ammesse alla contabilità semplificata sempre che non avessero optato per quella ordinaria(9).

L e associazioni sportive dilettantistiche, con ricavi da attività commerciali non superiori a € 250.000,00, possono determinare il reddito applicando il coefficiente di redditività del 3% ai ricavi commerciali e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Parimenti le imprese agrituristiche, il cui reddito è determinato, ex art. 5 della l. 413/91, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di detta attività, al netto dell' IVA, il coefficiente di redditività del 25%; in altre parole, il 75% dei ricavi è rappresentato da costi forfetariamente riconosciuti(10).

In tal senso anche le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo per le attività di assistenza fiscale agli associati che, ai sensi dell'art. 78, comma 8, L. 413/91, determinano il reddito applicando ai ricavi il coefficiente di redditività del 9% ai ricavi.

A questo punto è interessante verificare se il sistema fiscale agevolativo previsto dal nuovo Tuir, e prima ancora dal disegno di legge delega, per i redditi delle imprese marittime si configuri come imposta sostitutiva o determinazione forfetaria del reddito.

La dottrina(11) sostiene che la stesura iniziale dell' art. 4, comma 1, *lett. n)*, del disegno di legge delega farebbe propendere per il primo modello, in quanto opera espresso riferimento alla "determinazione forfetaria dell'imposta" e più avanti al concetto di "tassa commisurata in cifra fissa", anche se contraddice questa impostazione l'ultimo periodo laddove si afferma "i cui reddito si determina in modo forfetario", locuzione che evoca il contrapposto modello olandese.

Secondo chi scrive, una lettura più organica dell'intera *lettera n)*, che non brilla certo per chiarezza espositiva, a prescindere dall'estrapolazione di singole terminologie, dà l'impressione che il legislatore delegante già pensasse ad un modello di determinazione forfetaria del reddito sull'esempio di quello olandese.

Innanzitutto perché il nostro paese ha avuto tutto il tempo per valutare gli effetti positivi e dunque la maggiore portata innovatrice del modello olandese rispetto al modello greco, introdotto nel lontano 1938: ne costituiscono un riscontro i dati in termini di incremento del tonnellaggio controllato da armatori nazionali, del numero di navi iscritte al registro nazionale, di aumento dell'occupazione diretta ed indiretta, di ordinativi di nuove navi, di numero di cadetti iscritti alle scuole di formazione marittima(12).

Non è un caso che tutti i Paesi europei che prima del nostro hanno introdotto l'imposta sul tonnellaggio hanno optato per la determinazione forfetaria degli imponibili (così Danimarca, Regno Unito, Germania, Spagna, Finlandia, Irlanda, Belgio e Francia).

In secondo luogo, è dato osservare che raramente si ricorre per i redditi d'impresa ad un imposta che sostituisca l'ordinario regime fiscale: come sopra evidenziato tale forma è prevista per alcuni redditi di capitale o in sostituzione di imposte indirette, mentre per agevolare taluni settori si è generalmente optato per la determinazione forfetaria dei redditi d'impresa.

Quest'ultima, soprattutto se parametrata come l'attuale tonnage tax, consente un duplice beneficio: al pari dell'imposta sostitutiva, un gettito certo per lo Stato ma, a differenza di quest'ultima, non prescinde dalla valutazione dell'investimento effettuato, differenziando il carico fiscale in base al peso del naviglio(13).

Come si vedrà nel prosieguo della trattazione, essa attua un modello regressivo in quanto premia gli investimenti più cospicui al fine di incentivare lo sviluppo economico del settore. Obiettivo questo che un sistema modulato su un'imposta sostitutiva non potrebbe perseguire. Questo il motivo per il quale ai redditi d'impresa si addicono modelli agevolativi come la determinazione forfetaria del reddito anziché dell'imposta.

Inoltre, poiché le imposte dirette sui redditi si adattano maggiormente a perseguire obiettivi ulteriori rispetto a quelli strettamente fiscali, l'eventuale previsione di imposte sostitutive per i redditi di impresa vanificherebbe tale possibilità sostanziosamente in mero regime agevolativo in termini di carico fiscale tralasciando di discriminare tra soggetti passivi.

Uno studio effettuato ponendo a confronto i due sistemi di imposizione – la determinazione forfetaria dell'imposta e quella dell'imponibile – ha dimostrato come l'onere impositivo risulta molto più elevato nei paesi che adottano il primo modello. L'ipotesi da cui parte lo studio è la seguente: il gruppo di Paesi A, costituito da Olanda, Germania, Regno Unito e Spagna, determina forfetariamente l'imponibile; l'imposta è calcolata applicando all'imponibile le aliquote dell'imposta sulle società in vigore nel 2001; ne emerge che tra i paesi di questo primo gruppo non si registrano forti scostamenti né nei livelli di imponibile determinati forfetariamente né tra l'imposta definitivamente dovuta.

Il gruppo di Paesi B, costituito da Grecia e Norvegia, applica il primo dei due modelli delineati: i dati numerici in termini di imposta definitivamente dovuta mostrano che l'onere impositivo risulta molto più elevato nei paesi di tale secondo gruppo.

Dunque, il modello greco sebbene innovativo al momento della sua introduzione, quando in Europa nessuno ancora aveva dotato il settore in oggetto di una normativa fiscale incentivante, attualmente mostra i suoi limiti non essendo più adatto ad una realtà come quella europea ove metodologie di calcolo differenti rendono meno oneroso il carico fiscale e dunque più competitivi gli investimenti.

Non a caso negli ultimi anni sia Grecia che Norvegia stanno assistendo ad un significativo calo in termini di tonnellaggio iscritto al registro nazionale, tanto da indurre il Ministro della Marina mercantile greco ad annunciare una riduzione del 40% dei coefficienti di calcolo per la *tonnage tax*; parimenti in Norvegia si procede con gli abbattimenti dei coefficienti in relazione ai gradoni di inquinamento ambientale.

Un ultimo dato ci preme segnalare: il modello olandese consente, a differenza del modello greco, al reddito determinato forfetariamente di concorrere nell'imponibile complessivo permettendo eventuali compensazioni.

Nel 2003 anche l'Italia, al pari tutti gli Stati europei che l'hanno preceduta, ha optato per il secondo dei due modelli sopra delineati, ovvero per la *tonnage based corporation tax*, anche se nel prosieguo della trattazione si farà impropriamente riferimento, alla *tonnage tax* o ancora più semplicemente *ton tax*, essendo quest'ultime espressioni oramai entrate nel comune gergo degli addetti ai lavori.

3.1 La ton tax e la libertà di stabilimento.

Il D.M. del 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 Tuir 917/86(14), così come previsto Dall'art. 155, comma 1, del TUIR, ma anche le società non residenti con stabile organizzazione(15) nel territorio dello Stato, ai sensi dell' art. 73, comma 1, *lett. d)*(16), ovvero *le società e gli enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.*

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 (già art. 52), comma 2, 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(17).

Il principio suddetto comporta il diritto di poter esercitare un'attività in uno stato diverso da quello di origine - libertà di stabilimento a titolo primario - ma anche quello di estendere la propria attività, tramite l'apertura di filiali e succursali in altro stato diverso da quello di origine - libertà di stabilimento a titolo secondario.

Inoltre, il medesimo principio contempla anche la libertà di poter scegliere la forma giuridica mediante la quale esercitare la propria attività (società o stabile organizzazione)(18) di guisa che assoggettando alla stessa imposizione due diversi soggetti passivi il legislatore ammette implicitamente che non esiste alcuna obiettiva differenza di situazione che possa giustificare un diverso trattamento tra essi(19).

La dottrina osserva inoltre che, in assenza di un'armonizzazione fiscale tra ordinamenti comunitari in materia di imposte dirette, la potestà tributaria è esercitata unicamente dai singoli Stati: spetta dunque a costoro il dovere di esercitarla senza alcuna forma di discriminazione basata sulla cittadinanza o residenza; ovvero è fatto divieto agli Stati membri di esercitare la potestà legislativa tributaria con arbitrio e senza giustificazione(20) ed in violazione della disciplina comunitaria.

La Corte di Giustizia ha stabilito che un diverso trattamento tra imprese in materia di imposte sul reddito, basato sul luogo in cui esse hanno la sede principale, contrasterebbe con i principi del Trattato; in particolare gli Stati membri devono esercitare la potestà tributaria nel rispetto del diritto comunitario e dunque in ottemperanza al principio della libertà di stabilimento che vieta qualunque forma di discriminazione basata sulla cittadinanza(21).

Per quanto detto, la dottrina, già dalla prima ora, riteneva scontata la modifica (poi sopravvenuta con il decreto di cui si è detto) riguardante l'inclusione delle società non residenti ma con stabile organizzazione fra i soggetti beneficiari della *tonnage tax*(22).

Inoltre, 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.

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(23).

In definitiva, i soggetti beneficiari del nuovo regime di imposizione fiscale sono le società residenti e non, ma con stabile organizzazione(24), nel territorio dello Stato (ovvero i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e d) del Tuir, le quali potranno accedere al regime sostitutivo tramite un'opzione, i cui termini e le cui modalità sono state disciplinate dal legislatore delegato.

3.2. Le novità introdotte dalla legge finanziaria 2008 relative ai requisiti soggetti previsti per l'accesso al regime agevolativo della ton tax

Occorre formulare alcune precisazioni inerenti i requisiti soggettivi previsti dal legislatore per poter beneficiare del regime della determinazione forfetaria del reddito imponibile da parte delle imprese operanti nel settore dei trasporti via mare.

La legge finanziaria 2008 (l. 1.244 del 24.12.2007, art. 2, comma 216) ha

ristretto il novero dei requisiti richiesti per accedere al regime agevolato: da una parte fa venire meno il requisito relativo all'ambito territoriale di esercizio dell'attività - ovvero l'esercizio dell'attività di trasporto marittimo *in traffico internazionale* - dall'altra estende anche alle società di persone e alle imprese individuali l'accesso all'imposta sul tonnellaggio.

Per quanto concerne il primo punto, la modifica ha riguardato l'art. 155 Tuir, il cui testo precedente limitava l'applicazione della *ton tax* in favore di soggetti che realizzavano un duplice requisito(25):

1. le navi fossero iscritte nel registro internazionale e
2. le stesse fossero operanti in traffico internazionale.

La legge finanziaria sopprimendo dal testo dell'art. 155 Tuir il riferimento *all'utilizzo in traffico internazionale* altro non fa che ampliare la platea dei soggetti che potranno beneficiare della agevolazione di cui in rassegna.

La scelta operata dal legislatore del 2007 tiene conto dell'evoluzione della normativa interna del settore delle imprese amatoriali e dell'eliminazione della c.d. *riserva di cabotaggio*.

Infatti dapprima l'art. 9 della l. 522/1999 ha consentito alle navi iscritte nel registro internazionale di effettuare, per ragioni di carattere operativo, un certo numero di viaggi tra porti nazionali e, successivamente, la l. 24 novembre 2003, n. 326, ha ammesso la possibilità alle navi che forniscono servizi di cabotaggio marittimo in Italia con percorrenza superiore alle 100 miglia, di iscriversi al registro internazionale, a prescindere dal numero di viaggi effettuato durante il mese.

Conseguentemente è evidente come a seguito della liberalizzazione operata dalla l. n. 326/2003, accolta positivamente anche in sede comunitaria(26), la limitazione della *ton tax* al duplice requisito di cui sopra risultava in contrasto con l'obiettivo perseguito dal legislatore di voler ridurre le asimmetrie fiscali tra la flotta italiana e quelle europee, nonché con le possibilità offerte dagli orientamenti comunitari per il settore ed ai corrispondenti sistemi di prelievo europei recentemente introdotti nei quali in effetti tale differenziazione non trova riscontro.

Sulla questione peraltro già lo schema di decreto correttivo e integrativo dell'IREIS era intervenuto sopprimendo le parole *in traffico internazionale* con il precipuo obiettivo di garantire l'applicazione dell'agevolazione a prescindere dal mercato di utilizzo della nave. Tuttavia la modifica che, analogamente a quella ora apportata dalla Finanziaria 2008, avrebbe consentito il superamento dell'*impasse*, è stata espunta dalla formulazione finale del provvedimento d. lgs. 18.11.2005, n. 247.

Per quanto concerne il secondo aspetto, un'ulteriore innovazione (avutasi sempre ad opera della medesima legge finanziaria 2008, comma 217, che ha modificato l'art. 56 del Tuir), inerente l'ambito soggettivo ai fini della *ton tax*, ha riguardato l'estensione della disciplina suddetta, inizialmente prevista solo per società di cui all'art. 73 comma 1, *lett. a)* e *lett. d)* del Tuir, anche alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Ciò sta a significare che non solo le società ora menzionate ma anche le società semplici e le imprese individuali possono accedere al regime agevolato di determinazione del reddito imponibile in quanto esse, sebbene non citate esplicitamente dalla norma da ultima modificata (art. 56 Tuir), determinano al pari delle altre il reddito secondo le disposizioni del reddito d'impresa.

In definitiva i soggetti passivi che allo stato possono optare per l'applicazione della *tonnage tax* sono:

1. le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello stato ex art. 73, comma 1, *lett. a)*;
2. le società e gli enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato ex art. 73, comma 1, *lett. d)*, come precisato dal D.M. 23.06.2005; ed infine ed è questa la novità apportata dall'ultima finanziaria
3. le società di persone nonché le imprese individuali.

4. La disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato: cenni alla

nozione di aiuto e nozione di impresa nel diritto comunitario alla concorrenza

Nell'ordinamento comunitario il concetto di agevolazione fiscale si presenta indistinto in quanto assorbito da quello più ampio di aiuto di stato(27).

Il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare e limitare la fattispecie "aiuti di stato" stante la circostanza che gli stessi possono configurare causa di frustrazione della libera concorrenza, impedendo la collocazione più efficiente delle risorse e minacciare l'unità del mercato interno.

L'erogazione degli stessi potrebbe ridurre il benessere economico, permettendo la sopravvivenza di imprese meno competitive a scapito di quelle più efficienti.

Il sistema unico di controllo degli aiuti presente in tutta l'Unione intende ridurre tali squilibri, prefiggendosi come obiettivo il raggiungimento completo dei vantaggi derivanti dal mercato comune e dalla moneta unica in virtù di tutta una serie di principi fondamentali solidamente collegati ai trattati europei.

La disciplina degli aiuti di Stato a livello comunitario è contenuta nell'art. 87, par. 1, TUE, che così recita: *"salvo deroghe contemplate dal presente Trattato, sono 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"*.

Gli sforzi della dottrina e della Giurisprudenza della Corte di Giustizia in questi anni sono stati incentrati sulla delimitazione della fattispecie delineata dalla disposizione ora citata in quanto né il Trattato né il diritto comunitario derivato si sono pronunciati sulla relativa definizione.

Di certo l'orientamento prevalente dell'una e dell'altra è nel senso di dare ampia portata alla nozione di aiuto: Orlandi ritiene che rientrino in essa una gamma vastissima di differenti tipologie di finanziamento alle imprese, siano esse tipiche che atipiche(28); vi è un'autorevole dottrina che definisce aiuto di stato "ogni vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato(29)"; in tal senso anche altra dottrina(30) la quale ritiene che l'aiuto va essenzialmente identificato in un trasferimento netto di risorse e dunque nell'attribuzione a titolo gratuito di un vantaggio economicamente apprezzabile conseguito da determinate imprese in virtù di un intervento pubblico.

Entrambe le tesi da ultimo esposte mettono in risalto come l'aiuto di stato comporti, per l'impresa, un vantaggio economicamente apprezzabile e dunque un arricchimento netto di cui beneficia l'operatore economico ma non già in virtù dell'attività esercitata bensì grazie unicamente ad un intervento pubblico.

In tal senso si è espressa anche la Commissione con la XXV relazione sulla politica di concorrenza (rel. concl. 1195, punti 157,160,161 e 162).

Il Tiraboschi, che siamo di fronte ad una fattispecie a struttura complessa che si caratterizza per la presenza di quattro elementi costitutivi:

1. trasferimento di risorse pubbliche, concesse direttamente o indirettamente dallo Stato;
2. a favore di talune imprese o di talune produzioni;
3. e risultare idoneo a incidere sugli scambi tra gli stati membri;
4. falsando o minacciando di falsare la concorrenza(31).

Nello stesso senso anche altra dottrina(32) secondo la quale "la nozione di aiuto presenta una struttura complessa, articolata in una pluralità di elementi ciascuno dei quali assume un'autonoma portata sul piano giuridico"; tale impostazione osserva come l'elemento centrale, il fulcro stesso della nozione, sia costituito dalla concessione di un aiuto che può intendersi come vantaggio economicamente apprezzabile e che la misura di cui si discute risponda a quattro tassative condizioni:

1. favorire "talune imprese o talune produzioni";
2. essere "concessa dagli Stati, ovvero mediante risorse statali";
3. "falsare la concorrenza";
4. Incidere "sugli scambi tra gli Stati membri".

Il primo elemento ha riguardo al destinatario dell'aiuto: la norma vieta quelle misure che abbiano un certo grado di selettività o specificità

prediligendo appunto alcune imprese o produzione a danno di altre, operanti sia nell'intero territorio nazionale che in particolari aree geografiche. Più precisamente non sono considerate aiuti di stato quelle "misure che non abbiano né per oggetto né per effetto quello di favorire talune imprese o talune produzioni, o che si applichino a determinate persone individuate secondo criteri obiettivi, indipendentemente dal luogo, dal settore e dall'impresa dove esse lavorano"; sono invece ammesse le misure di politica economica e sociale.

Va da sé che il destinatario dell'aiuto deve svolgere attività d'impresa secondo la normativa comunitaria (sulla nozione comunitaria d'impresa vedi *infra*).

Altro elemento determinante è l'origine dell'aiuto: esso è tale e dunque non ammissibile sia se direttamente che indirettamente imputabile allo Stato.

Gli ultimi due elementi hanno riguardo entrambi all'effetto discorsivo: la misura è vietata sia se va a falsare la libera concorrenza del mercato sia se essa altera la libertà degli scambi tra gli stati, producendo effetti protezionistici.

Vedremo più avanti che la stessa definizione di impresa a livello comunitario si poggia proprio sugli effetti (per approf. Vedi orberti p. 86 e capitolo V).

E' proprio la preoccupazione avvertita dal legislatore comunitario al mantenimento di un mercato in cui la concorrenza non fosse falsata che fa propendere per un'interpretazione alquanto ampia dell'art. 87, che ricomprenda in essa ogni misura derivante da risorse pubbliche che abbia un effetto economico discorsivo.

C'è poi chi precisa che l'adozione di una definizione puntuale del fenomeno avrebbe indotto gli Stati membri a sperimentare nuove forme di incentivazione dell'attività economica privata, rendendo particolarmente problematico per le istituzioni comunitarie il compito di sanzionare pratiche che consentono di neutralizzare il divieto generale di concessione di aiuti contenuto nel trattato(33).

La funzione della normativa che qui si commenta è proprio quella di evitare che determinate misure pubbliche possano alterare la *par condicio* tra operatori economici all'interno del mercato comune.

In realtà è stata la Corte di giustizia a stemperare progressivamente il rigore della disposizione limitandosi a ritenere sufficiente, perché si possa parlare di incidenza sugli scambi comunitari, che l'impresa beneficiaria eserciti, anche parzialmente, un'attività che comporti scambi significativi tra gli Stati membri.

Veniamo ora all'espressione utilizzata dal legislatore comunitario "*sotto qualsiasi forma*". Essa sta a significare che, nella fattispecie sono ricompresi le esenzioni fiscali, i rimborsi, le riduzioni di imposta, le garanzie dello Stato, la riduzione degli oneri sociali, le sovvenzioni a fondo perduto, i prestiti agevolati e gli abbuoni di interesse(34); sono inoltre da annoverare le forme di intervento in cui l'elemento donazione è meno evidente, come le forniture di beni e servizi a condizioni preferenziali, o anche la partecipazione delle autorità pubbliche nelle imprese.

La dottrina osserva inoltre come non assuma rilievo 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)(35).

Un utile contributo all'argomento in rassegna è venuto anche dalla giurisprudenza comunitaria.

La assai difficile delimitazione della fattispecie in rassegna permane nonostante i numerosi interventi della Corte di giustizia in tal senso che, con orientamento costante, ha chiarito che: "*l'art. 87, par. 1, riguarda il complesso degli aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, prescindendo dalla distinzione tra l'aiuto concesso direttamente dallo Stato e quello da enti pubblici o privati che esso istituisce o designa al fine della gestione*" dell'aiuto stesso, in quanto ciò che rileva sono "*gli effetti dell'aiuto nei confronti delle imprese e dei produttori beneficiari dello stesso che vanno presi in considerazione, non già la situazione degli enti che distribuiscono e gestiscono l'aiuto*(36)".

Sempre la medesima Corte sul punto ha precisato che il par. 1 dell'art. 87 TUE "non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti; di conseguenza né il carattere fiscale né il fine sociale del provvedimento sarebbero sufficienti a sottrarlo dalla disciplina di cui all'art. 92

TUE(37)".

Si ripete, l'ampiezza della norma è dovuta anche alla circostanza che le misure in rassegna comprendono non solo agli aiuti direttamente erogati dagli Stati membri ma anche gli interventi, che comportano trasferimento di risorse, posti in essere da altri organi, enti ed istituzioni a partire da risorse statali.

In definitiva la nozione comunitaria di aiuto non discrimina in base alla natura istituzionale dell'ente erogatore, sia essa pubblica o privata, bensì ciò che rileva saranno gli effetti sull'impresa beneficiaria.

Una particolare applicazione di aiuti indiretti, in perfetta aderenza all'orientamento della giurisprudenza comunitaria, appena ricordato, è rappresentata dagli aiuti erogati da organismi di diritto privato all'uopo costituiti, al fine di concorrere al sostegno economico di settori produttivi o di particolari regioni geografiche.

In merito alla delimitazione del concetto statale di aiuto da ultimo citato si segnala la sentenza 7 maggio 1998, *Viscido/Ente Poste Italiane*, con la quale la Corte ha ribadito che non tutti gli aiuti concessi dallo Stato, finanziati o meno con risorse statali, sono da considerare aiuti di stato ma l'espressione usata dal legislatore comunitario sta a significare che rientrano nella fattispecie sia gli aiuti concessi direttamente da enti pubblici sia indirettamente da privati a tal fine designati. Secondo tale interpretazione, sarebbero da considerare rientranti nella fattispecie "aiuti di stato", sia gli aiuti erogati direttamente dallo Stato che da parte di enti locali, Regioni, province, comuni, enti pubblici, singole imprese di proprietà dello Stato sia gli enti privati istituiti o designati per amministrare fondi statali(38).

Nel caso di aiuti indiretti ciò che rileva è anche un altro elemento e cioè l'imputabilità del comportamento allo Stato: in altre parole occorre verificare il nesso tra la misura erogata ed la volontà da parte dello Stato(39); in caso contrario sarebbe a disposizione delle imprese un agevole strumento per aggirare il divieto posto dall'art. 87 TUE e trasformare un utile strumento di politica economica volto alla tutela della concorrenza in un pericoloso mezzo di controllo delle politiche economiche e sociali nazionali.

Parimenti la Commissione si è pronunciata positivamente sull'inclusione degli aiuti indiretti nell'ambito della fattispecie delineata e disciplinata dall'art. 87, in linea con l'orientamento giurisprudenziale citato; segnatamente si fa riferimento all'art. 1 della "Direttiva della Commissione n. 80/723/CEE relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati e le imprese pubbliche".

Accertata l'ampia portata della fattispecie aiuti di stato come contemplata dall' art. 87 TUE, occorre definire, o qualora non sia possibile, quanto meno delimitare il concetto di impresa assunto a livello comunitario.

Sebbene né il Trattato, nonostante le sue disposizioni facciano riferimento frequentemente al concetto di impresa, fornisca una definizione univoca della stessa, né il diritto derivato si preoccupi di definire l'impresa rilevante ai fini del diritto comunitario della concorrenza, è possibile ricostruire il relativo concetto grazie soprattutto ai contributi di una copiosa giurisprudenza comunitaria. Infatti è stata proprio la Corte di Giustizia ad avvertire, più degli altri, l'esigenza di dare contenuto alla nozione di impresa nel diritto della concorrenza è stata proprio la Corte di Giustizia.

Già da una fugace lettura di alcune disposizioni del TUE si intuisce come la nozione di impresa implicitamente adottata dal diritto comunitario della concorrenza non coincida con quella fornita dal diritto societario o tributario(40) che concepisce l'impresa in virtù degli effetti che determinati organismi, a prescindere dalla natura - pubblica o privata -, dalla forma - individuale o associata-, dalle modalità di finanziamento, ecc., possano provocare sul mercato. Il solo fatto di operare in concorrenza con altri operatori, o di produrre determinati beni e servizi, è di per sé sufficiente affinché si parli, per il diritto comunitario, di impresa.

In tale direzione la tesi del Roberti(41) il quale sostiene che, nell'ambito del diritto comunitario della concorrenza, ed in particolare nel quadro degli artt. 92 e ss.(42), la nozione di impresa è concepita in termini funzionali, assumendo che l'impresa viene identificata in qualsiasi soggetto che eserciti un'attività di natura economica e che, in quanto tale, offra beni e servizi in concorrenza (attuale e potenziale) con altri operatori attivi sul mercato.

Lo stesso Trattato UE agli artt. 87-89, nonché al par. 1 dell'art. 86 recita

testualmente: *“gli Stati membri non emanano né mantengono nei confronti delle imprese pubbliche e delle imprese cui riconoscono diritti speciali o esclusivi, alcuna misura contraria alle norme del presente Trattato, specialmente a quelle contemplate dagli artt. 7 e da 85 a 94 inclusi”*.

Nonostante il Trattato sancisca anche in altre disposizioni la neutralità dell'ordinamento rispetto al regime di proprietà pubblica o privata, l'erogazione di aiuti di stato ad imprese pubbliche ha dato luogo ad un controverso contenzioso comunitario.

In riferimento a quest'ultimo aspetto, la Corte è intervenuta con sentenza 19 gennaio 1994, causa C-364/92, SAT Fluggesellschaft/organisation europeenne pour la scurite de la navigation aerienne (Eurocontrol)(43), in Racc. p. I, 43, punto 18, negando la qualifica di impresa all'Eurocontrol sul presupposto che l'attività dalla stessa esercitata era riconducibile *“alle prerogative tipiche dei pubblici poteri”*; confermando l'orientamento peraltro già espresso con sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, ove la medesima Corte negava la qualificazione d'impresa a organismi assicurativi che, in regime di affiliazione obbligatoria, concorrono alla gestione del servizio pubblico di previdenza sociale;

Qualche anno dopo due pronunce sembrano invertire il suddetto orientamento: la sentenza Job Centre(44) con la quale si sancisce che l'attività di collocamento è attività economica a nulla rilevando che il collocamento rappresenta esercizio di funzione pubblica e più di recente, la sentenza 21 settembre 1999, procedimento C-67/96, in cui la Corte ha affermato che : *“un fondo pensione incaricato della gestione di un regime pensionistico integrativo, istituito da un accordo collettivo stipulato tra le organizzazioni rappresentative dei datori di lavoro e dei lavoratori di un determinato settore, e l'iscrizione al quale ne è stata resa obbligatoria dalle autorità pubbliche per tutti i lavoratori del suddetto settore, costituisce un'impresa ai sensi dell'art. 85 e seguenti del Trattato”*(45).

Ad eccezione del contenzioso relativo alla imprese pubbliche nella gran parte delle pronunce(46), la Corte precisa come la nozione di impresa abbracci *“qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento”*.

In particolare si cita l'ampia definizione espressa nella sentenza 13 luglio 1962, *Klocker-Werke e Hoesch*, cause riunite 17/61 e 20/61, in Racc., 1962, 615, punti 2 e 3, ove l'impresa è descritta *“come un complesso unitario di elementi personali, materiali ed immateriali facenti capo ad un soggetto giuridico autonomo e diretto in modo durevole al perseguimento di un determinato scopo economico”*.

L'orientamento espresso nelle citate sentenze dunque non ha avuto un'inversione di rotta come potrebbe sembrare a prima lettura(47); di certo non è in linea con la dottrina privatistica e commercialistica di diritto interno che è solita soffermarsi su una definizione formalistica di impresa distinguendo gli operatori economici a seconda della forma giuridica, dello scopo perseguito delle dimensioni o dell'area geografica, della natura pubblica o privata degli stessi, ma esso è espresso in funzione degli squilibri che l'operatore economico può apportare al mercato; in altre parole, per l'Organo di Giustizia comunitaria, l'operatore economico che, a prescindere dallo *status* giuridico dello stesso o dalla natura dell'attività dallo stesso esercitata, arreca con la propria attività distorsioni alla concorrenza nel mercato, è da considerarsi impresa e dunque rilevante ai fini della fattispecie che qui si esamina; in quest'ottica rimarrebbero fuori solo i soggetti che non producono beni e servizi in concorrenza con altri operatori economici, quali le scuole, le università, gli ospedali, centri pubblici di formazione professionale, famiglie, portatori di handicap, ecc..

Anche un'associazione senza scopo di lucro potrebbe assumere la veste di impresa se la propria attività arrecasse effetti distorsivi sulle dinamiche del mercato.

In posizione intermedia vi è chi(48) sostiene che per impresa deve intendersi qualsiasi soggetto, autonomo centro d'imputazione giuridica, privato o pubblico, che svolga un'attività rilevante dal punto di vista economico, compreso lo sfruttamento dell'opera d'ingegno; secondo tale impostazione infatti sebbene la personalità giuridica di diritto interno non sia richiesta, deve ritenersi comunque indispensabile l'indipendenza economica e giuridica del soggetto agente.

Ci sembra di capire che a livello comunitario anche se l'attività è svolta gratuitamente può configurarsi impresa, non essendo essenziale la finalità ma lo svolgimento dell'attività secondo criteri di economicità; ciò che invece però rileva ai fini della normativa sugli aiuti di stato è che la misura statale concessa all'impresa (sia se l'attività svolta sia a titolo gratuito che con finalità lucrativa) sia tale da provocare distorsioni alla concorrenza.

In definitiva, la natura di impresa viene riconosciuta a tutti i soggetti che operano sul mercato:

1. in forma individuale o associata;
2. indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano o meno personalità giuridica;
3. quale che sia il settore economico in cui agiscono(49).

La gamma delle misure che in concreto possono integrare la nozione comunitaria di aiuto è pertanto quanto mai ampia; ciò ha portato all'introduzione di meccanismi di classificazione e quantificazione degli aiuti pubblici alle imprese, periodicamente monitorati, tramite il meccanismo del censimento che, anche se di scarsa importanza sul piano ricostruttivo della fattispecie, evidenzia come le sovvenzioni in senso stretto e le riduzioni d'imposta siano di gran lunga le forme più rilevanti di aiuto di Stato nella Comunità(50), utilizzate soprattutto da Belgio, Danimarca, Francia, Irlanda e Italia(51).

In merito, infine, sempre al medesimo aspetto, è utile osservare come, se da un verso risulti irrilevante la fonte che ha autorizzato l'aiuto: sia essa una legge nazionale, una legge regionale, o un provvedimento amministrativo, ai fini di un eventuale contenzioso, la differenza non è senza rilevanza.

Com'è noto infatti il giudice nazionale sarà tenuto a disapplicare la legge istitutiva dell'aiuto incompatibile con il diritto comunitario; parimenti potrà dichiarare invalido l'atto amministrativo interno contrastante con la normativa comunitaria.

5. La tonnage tax: motivazioni giuridiche ed economiche alla base della sua compatibilità con la normativa comunitaria

Si è detto che le condizioni che configurano un aiuto come incompatibile con il mercato comune europeo sono le seguenti e devono ricorrere cumulativamente:

1. la misura deve arrecare vantaggio economico all'impresa interessata;
2. deve essere concessa dallo Stato membro direttamente o indirettamente (cioè mediante risorse statali);
3. deve favorire talune produzioni o talune imprese (criterio di specificità);
4. deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri(52).

In primis, si osserva come dalla lettura del disposto di cui all'art. 87 TCE appare evidente che le misure vietate dal legislatore comunitario sono quelle *settoriali* ovvero gli aiuti che favoriscono alcune imprese o produzioni a danno di altre(53); non lo sarebbero invece quelli di carattere generale di politica economica. In questo caso, infatti, la misura può essere giustificata in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme e non rappresenta una deviazione all'assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici settori(54).

In secondo luogo, il principio generale di incompatibilità degli aiuti di stato ex art. 87, paragrafo 1, subisce una serie di deroghe, di diritto e non.

Prima di ogni cosa sono fatte salve dalla norma citata: *"le deroghe contemplate al presente Trattato"* vale a dire le discipline speciali previste dal trattato in particolari settori tra cui, per quel che qui interessa, quello dei trasporti.

Le deroghe di diritto sono contemplate al paragrafo 2 del medesimo art. 87, secondo cui beneficiano automaticamente di deroga:

- gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazione determinate dall'origine dei prodotti
- gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da eventi eccezionali, come le calamità naturali.

Il comma successivo disciplina le deroghe che possono essere

accordate e che non hanno quindi carattere automatico. Trattasi di misure volte a:

1. favorire talune regioni in ritardo di sviluppo;
2. a contribuire alla realizzazione di un importante progetto di interesse europeo e a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro
3. agevolare lo sviluppo di talune attività o regioni (purchè non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune)
4. promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio

ed infine sono previste altre categorie di aiuti determinate dal Consiglio. Oltre alla motivazione squisitamente tecnica della disciplina speciale valevole per il settore dei trasporti in genere, e dunque anche per quello dei trasporti via mare, così come espressamente previsto dal Trattato, altre motivazioni di politica economica sono alla base della previsione di un regime fiscale agevolativo per il settore di cui si parla.

Ad una prima e fugace lettura, la misura in rassegna sembrerebbe, ai sensi dell'art. 87 TCE, favorire "alcune imprese o produzioni a danno di altre"; essa invece ottempera innanzitutto al principio di cui all'art. 2 del TCE che prevede *uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche in seno alla stessa comunità*.

Non si dimentichi che il settore dei trasporti via mare, trainante per l'economia a causa dello sviluppo di tutto l'indotto generato dalle società di navigazione, da lungo tempo colpito da una perdurante crisi lasciata irrisolta nonostante gli interventi di favore(55), anche se episodici, che pur si sono succeduti negli ultimi anni, non è riuscito a decollare compromettendo lo sviluppo e la competizione dell'industria europea.

E' compito dunque della Comunità rimuovere gli ostacoli che non consentono lo sviluppo equilibrato delle attività economiche sancito dall'art. 2 sopra citato.

In considerazione dell'importanza non trascurabile delle attività marittime all'interno della Comunità, il mantenimento di un'economia di mercato aperta ed in libera concorrenza è, ai sensi dell'art. 4 TCE, uno dei principi basilari su cui si fonda l'Unione europea. A tal fine, la Commissione, mediante la politica comunitaria di concorrenza si propone di rafforzare la competitività dell'industria europea; in merito a quanto ora detto, la normativa di favore prevista per le imprese marittime è certamente in linea con tale obiettivo comportando la riduzione del carico fiscale che a sua volta significa riduzione dei costi e dunque accrescimento dell'efficienza.

Sempre in ottemperanza al medesimo obiettivo comunitario del rafforzamento della competitività dell'industria europea ex art. 4 TCE, la normativa fiscale in oggetto, nella previsione di norme quali la riduzione del carico fiscale per i navigli con maggiore stazza(56), o quali l'obbligo di formazione dei cadetti, ecc., si propone di incoraggiare l'innovazione e migliorare la qualità delle prestazioni e dei servizi offerti.

Se a ciò si aggiunge che gran parte dei paesi europei ha già provveduto all'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio nei rispettivi ordinamenti fiscali, non può che concludersi che l'intervento agevolativo di cui si discute certamente è in linea con gli obiettivi comunitari.

E' utile inoltre sottolineare come la misura *de quo* ottemperi al principio della trasparenza, in quanto a priori è possibile valutare l'entità del gettito degli anni successivi dovuto al rientro sotto bandiera nazionale di compagnie che in passato avevano scelto bandiere di convenienza(57).

E d anche al principio dell'intesa secondo cui le deroghe possono trovare pratica applicazione solo nella misura in cui l'aiuto concesso dallo Stato porti ad una contropartita adeguata agli interessi della comunità.

La dottrina osserva come l'aiuto è compatibile se favorisce lo sviluppo che interessa la comunità nel suo complesso, se non è realizzabile diversamente l'obiettivo comunitario e se la durata e lo scopo dell'aiuto siano proporzionali all'importanza del risultato da conseguire(58).

Nell'ottobre del 2004, la Commissione europea ha infatti dichiarato l'aiuto in rassegna compatibile con il mercato comune. A tal riguardo si osserva come, ai fini di una tale dichiarazione sia determinante, preliminarmente verificare, oltre che l'ottemperanza della misura con le disposizioni del TCE e gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche la strumentalità dello stesso al perseguimento di un interesse comunitario, che il gioco dei liberi scambi tra gli Stati membri

non venga alterato e infine che la misura introdotta abbia come contropartita la necessità o l'opportunità del perseguimento di un obiettivo comunitario.

Dunque la tonnage tax, lontana dal rappresentare uno strumento di "concorrenza fiscale sleale" tra gli Stati membri, nasce invece dall'esigenza di arginare l'esodo degli armatori europei verso Paesi Terzi, che grazie all'istituzione dei registri open, facilmente accessibili, stanti i requisiti minimi richiesti, ed aventi convenienti costi operativi e gestionali e fiscali, attraggono capitali e tonnellaggio stranieri.

In definitiva si può concludere positivamente in merito all'introduzione della tonnage tax nel nostro ordinamento fiscale; le motivazioni addotte alla compatibilità con la normativa fiscale comunitaria sono state le più varie, *in primis* la disciplina speciale prevista dallo stesso Trattato per il settore dei trasporti; in secondo luogo l'ottemperanza ai principi comunitari quali quelli sanciti agli artt. 2 e 4, nonché ai principi di trasparenza ed intesa cui pur devono ottemperare le varie deroghe di volta in volta introdotte dalla Commissione e non da ultima, la circostanza che la agevolazione fiscale in oggetto, era già conosciuta a livello comunitario in quanto adottata dagli ordinamenti di altri paesi, auspicata ed approvata da Bruxelles.

INDICE BIBLIOGRAFICO

- AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998.
- ANTONINI E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969.
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni esclusioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, p. 421.
- BASILAVECCHIA M., *La tonnage tax*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, n. 44, p. 4025.
- BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.02.2002.
- 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. 221.
- DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FALSITA G., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 2003.
- FRIGNANI A., WAELBROEK, *Disciplina della concorrenza nella CE*, Torino, 1996.
- INGROSSO, *Imposte sostitutive*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI.
- LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, vol. I, tomo I, p. 401, CEDAM, 1994.
- LOVISOLO, *Tonnage tax all'italiana: prime considerazioni sulla bozza di decreto legislativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, p. 447.
- MIELE L. - FRANZESE E., *"La tonnage tax e i soggetti non residenti"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6 del 2004, p. 925.
- ORLANDI M., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995.
- PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2004.
- PINOTTI, C., *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova 2000.
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- POLARO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in *Dir. e prat. Trib.* 1972, I, 253.
- ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, 1997, Padova.
- ROCCATAGLIATA F., *L'ordinamento fiscale europeo*, in *Corso di diritto tributario*, Padova, 2002, II ed., coordinato da Uckmar.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, parte speciale.
- SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario*, parte speciale,

Milano, 2000.

- TIRABOSCHI M., *Incentivi all'occupazione, aiuti di stato, diritto comunitario della concorrenza*, Torino, 2002.
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003.
- TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 1996.

Note

(1) La stesura precedente della normativa in rassegna, più innovativa di quella attuale nella parte in cui prevedeva la parametrizzazione del reddito non solo in base al tonnellaggio ma anche in considerazione dell'età del naviglio, avrebbe incentivato maggiormente gli investimenti nel settore marino e favorito, tramite la previsione di una pressione fiscale minore, le imbarcazioni più giovani con ritorni positivi sia sull'innovazione tecnologica che sull'inquinamento marino.

(2) TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vo.II, Torino, 1994, p. 85-86; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 191-195.

(3) ANTONINI E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969; POLARO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in *Dir.e Prat. Trib.* 1972, I, 253.

(4) A tal proposito si veda più ampiamente LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, vol. I, tomo I, p. 401, CEDAM, 1994.

(5) FANTOZZI, *op.cit.*, p.191 e ss. e INGROSSO, *Imposte sostitutive*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI; la dottrina citata inoltre sostiene che, nel caso delle imposte sostitutive, l'esclusione dell'operatività della fattispecie originaria si giustifichi con ragioni di agevolazione, ovvero di praticabilità tecnica o talora di illusione finanziaria che raccomandano di applicare l'imposta al verificarsi di una diversa fattispecie rispetto a determinati atti o a determinati soggetti o a determinati settori. In tal senso anche POTITO (vedi *L'Ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 143 e ss.) il quale rinviene tra le finalità dell'imposte sostitutive sia ragioni di tecnica impositiva (ed indicava a titolo esemplificativo la ritenuta alla fonte del 30% a titolo d'imposta sui dividendi spettanti a persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato) che finalità agevolative (ad. es. l'imposta sostitutiva delle normali imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative corrisposta dagli istituti che effettuano operazioni di credito a medio e lungo termine). Il FALSITTA (in *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 2003, p. 212-213) rinviene anche ulteriori finalità nell'imposta sostitutiva quale la semplificazione degli adempimenti formali. La garanzia del prelievo (vedi a tal fine la ritenuta a titolo d'imposta sui proventi percepiti all'estero per prestazioni di lavoro autonomo effettuate in Italia).

Altra dottrina (POLARO, *op. cit.*, p. 253 e ANTONINI, *op. cit.*, p. 3 e ss) sottolinea che l'imposta sostitutiva è quell'imposta che si applica in luogo di altri tributi sia che si tratti di tributo istituito proprio con funzione di sostituirne un altro sia che si tratti di un tributo già esistente cui venga assegnata l'ulteriore finalità sostitutiva.

(6) Nel senso dell'autonomia si veda anche FALSITTA G., *op. cit.*, Cedam, 2003, p. 212-213.

(7) FANTOZZI, *op.cit.*, p. 191 e ss...

(8) Anche dopo la riforma del Tuir, la disciplina del reddito dell'impresa allevatrice sostanzialmente è rimasta invariata; a tal proposito si veda FANTOZZI, *Op. cit.*, p. 862 e ss.; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2000, p. 279 e ss..

(9) FANTOZZI, *Op. cit.*, 863; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino 1994, p. 122-124, RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, parte speciale, p. 115.

(10) SANTAMARIA B., *op.cit.*, p. 281 e ss..

(11) BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.02.2002.

(12) 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. 221.

(13) La versione previgente della disciplina che qui si commenta differenziava gli imponibili in base ad un duplice parametro: stazza ed età del naviglio.

(14) Owerò le società per azioni, le società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato

(15) In merito alla definizione di stabile organizzazione, vi è da segnalare che essa è riportata nel d. lgs. 344/2003 di riforma del Tuir; ciò costituisce una novità assoluta in quanto riferimenti alla stabile organizzazione che non trovano corrispondenza nella precedente versione del Tuir si rinvencono non solo nel nuovo art. 162, dedicato appunto alla nozione suddetta, ma anche nell'art. 55, comma 2, *lett. c*, concernente la nozione di reddito d'impresa, nell'art. 117, comma 2, *lett. b*, riguardante il consolidato nazionale e nell'art. 165, relativo al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Per maggiori approfondimenti si rinvia a PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2004, p. 794.

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

(17) Relativamente 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*, 2002, Padova, II ed., coordinato da Uckmar.

(18) TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, parte generale, p. 86 e ss..

(19) AMATUCCIA F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 130-1.

(20) AMATUCCIA A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 213.

(21) Sentenza Wielockx del 11.08.95, causa C-80/94, punto 16.

(22) LOVISOLO, *Tonnage tax all'italiana: prime considerazioni sulla bozza di decreto legislativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, p.452.

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

(24) L'art. 162 del Tuir precisa la nozione di stabile organizzazione. Per essa deve intendersi *“una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”*.

(25) CIOFFI M.D., *Il nuovo sistema di determinazione del reddito per le imprese marittime*, in *Innovazione e Diritto*, Rivista on line del Dipartimento di Scienze Internazionalistiche, Facoltà degli Studi di Napoli “Federico II”, n. 1/2006.

(26) Decisione del luglio 2004 lp/04/902.

(27) Per approfondimento vedasi, BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni esclusioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, p. 421.

(28) ORLANDI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995. p. 129.

(29) TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 477.

(30) ROBERTI, *op. cit.*, 1997, Padova, 84.

(31) TIRABOSCHI M., *op. cit.*, Torino, 2002. p. 66 e ss.

(32) ROBERTI, *op. cit.*, 1997, Padova, p. 84 e ss.

(33) TIRABOSCHI, *op. cit.*, Torino, 2000, p.64

(34) Vedi in tal senso AMATUCCIA A., *op. cit.*, p.382.

(35) TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 92 e ss..

(36) Corte di Giustizia, sentenza 22 marzo 1977, *Steinike und Weinling c. Commissione*, in causa 78/76; sentenza 30 gennaio 1985, *Commissione c. Francia* in causa 290/83, in *Racc.*, 1985, I – 439, punto 14; sentenza 2 febbraio 1988, *Van der Kooy e a. c. Commissione*, cause riunite 67/85, 68/85, 70/85 in *Racc.*, 1988, I – 219, punto 35; sentenza 21 marzo 1991, *Italia c. Commissione*, in causa 385/89, in *Racc.*, 1991, I – 1603, punto 13; Tribunale di Primo Grado, sentenza 12 dicembre 1996, *Compagnie Nazionale Air France c. Commissione*, in causa 358/94, punto 56.

(37) Sentenza 2 luglio 1974, *Italia c. Commissione*, in causa 173/73, in *Racc.*, 1974, I-709, punti 27 e 28; sentenza 22 marzo 1997, *Steinike und Weinlig c. Commissione*, in causa 78/76, punto 21; sentenza 24 febbraio 1987, *Deufil GmbH c. Commissione*, in causa 310/85, in *Racc.*, 1987, I-901, punto 16; sentenza 26 settembre 1996, *Francia c. Commissione*, in causa 241/94, in *Racc.*, I-4551, punti 19 e 20.

(38) In tal senso vedi anche la seguente giurisprudenza: Sentenze 24 gennaio 1978, causa 77/77 Pubblico ministero del Regno dei Paesi

Bassi/*Van Tiggele*, in *Racc.*, 25, punti 24-25; 17 marzo 1993, cause riunite 72/91 e 73/91 *Solman Neptun Schiffahrts AG*, in *Racc.*, 1993, I-887, punto 19; 30 novembre 1993, *PetreKirsammen-Hack*, in causa 189/91, in *Racc.*, 1993, I-6185; da ultima la sentenza 7 maggio 1998, *Viscido*, in *Riv. Giur. Lav.*, 1999, 497.

(39) In suddetti casi è sufficiente che l'aiuto sia pagato su istruzioni dello Stato o su un ordine di un ente a ciò autorizzato dallo Stato stesso, vedi Corte di Giustizia, sentenza *Credit agricole*, 30 gennaio 1985 causa 290/83, Commissione/Francia.

(40) La Commissione, nella decisione 86/398/CEE, ha precisato che "la nozione di impresa" non è identica a quella di "impresa con personalità giuridica utilizzata dal diritto societario o tributario".

(41) ROBERTI, *op. cit.*, p.173.

(42) Ora art. 87 e ss. del TUE.

(43) In *Racc.* p. I, 43, punto 18,

(44) Sentenza 11 dicembre 1997, *Job Centre*, in causa 55/96, in *Arg. dir. lav.*, 1998, 2, 627 con nota di R. Foglia, *La Corte di Giustizia ed il collocamento pubblico: opportuno un nuovo procedimento del giudice comunitario o del legislatore nazionale?*; sentenza 23 aprile 1991, *Hofner e Elser c. Macroton GmbH* in *Racc.*, 1991, I-1979, punto 21; sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, in *Racc.*, 1993, I-637.

(45) Sentenza 21 settembre 1999, procedimento C-67/96.

(46) Sentenza 23 aprile 1991, *Hofner e Elser c. Macroton GmbH* in *Racc.*, 1991, I-1979, punto 21; sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, in *Racc.*, 1993, I-637.

(47) Si visto che mentre nella sentenza *Job Centre* la Corte afferma che l'attività di collocamento è attività economica a nulla rilevando che il collocamento rappresenti esercizio di funzione pubblica, nella sentenza *Eurocontrol*, quest'ultima non è qualificabile secondo la Corte come impresa in quanto l'attività esercitata dalla stessa era riconducibile "alle prerogative tipiche dei pubblici poteri". Parimenti, mentre nella sentenza *Poucet e Pirste* si nega la qualificazione d'impresa ad organismi assicurativi che concorrono alla gestione di un servizio pubblico, nella sentenza del 1999 il fondo pensione costituisce impresa.

(48) FRIGNANIA., WAELBROEK, *Disciplina della concorrenza nella CE*, Torino, 1996, p.17.

(49) ROBERTI, *op. cit.*, p. 174-175.

(50) TIRABOSCHI, *op. cit.*, p. 78.

(51) COMMISSIONE EUROPEA, *Ottavo censimento*, punto 33.

(52) PINOTTI, C., *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova 2000, p..21 e ss..

(53) Secondo il criterio di specificità, un'agevolazione fiscale che sia concessa a tutte le imprese senza tener conto del settore di attività, né della dimensione, né dell'ubicazione, non può costituire un aiuto di Stato in contrasto con il Trattato.

(54) TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2001, p. 340.

(55) Si fa riferimento a misure agevolative quali, ad es., i minori vincoli nella composizione e nazionalità degli equipaggi, l'azzeramento dei contributi previdenziali a carico degli armatori, la riduzione delle imposte sul reddito dei marittimi, l'introduzione del Registro internazionale, gli ammortamenti accelerati, ecc...

(56) Interessante era la previsione del secondo coefficiente di differenziazione del reddito imponibile costituito dall'età dell'imbarcazione contenuta nella precedente versione legislativa, che andando a premiare i navigli più giovani, aveva evidenti ed immediate ripercussioni sulla prevenzione dell'inquinamento marino in quanto favoriva il rinnovo della flotta ed il raggiungimento di standard tecnologici e di sicurezza più elevati.

(57) Per maggiori approfondimenti sul gettito fiscale presunto vedi DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

(58) AMATUCCI. A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, 382 e ss.