



RIFORMA DELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (DECRETO IRES)

*Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime
(disciplina "Tonnage tax")*

Documento n. 19 del 27 luglio 2004

CIRCOLARE

INDICE

	Pag.	
<i>Premessa</i>	1	1
1. La “tonnage tax” in Europa	“	1
2. La “tonnage tax” tra determinazione forfetaria dell'imponibile e determinazione forfetaria dell'imposta.	“	3
3. La “tonnage tax” applicata su determinazione forfetaria dell'imposta	“	4
3.1. <i>I soggetti passivi</i>	“	4
3.2. <i>Le navi “tonnage”</i>	“	4
3.3. <i>I proventi “tonnage”</i>	“	6
3.4. <i>Modalità applicative</i>	“	6
3.5. <i>Esoneri e riduzioni dell'imposta di carattere generale</i>	“	9
3.6. <i>Esoneri e riduzioni dell'imposta per le navi di categoria “A”</i>	“	10
3.7. <i>Esoneri e riduzioni dell'imposta per le navi di categoria “B”</i>	“	11
3.8. <i>Riduzione dell'imposta per inattività</i>	“	12
3.9. <i>Adempimenti</i>	“	13
4. La “tonnage tax” applicata su determinazione forfetaria dell'imponibile (tonnage based corporation tax)	“	13
4.1. <i>I proventi “tonnage”</i>	“	14
4.2. <i>Le modalità applicative</i>	“	16
4.3. <i>Le modalità di accesso</i>	“	17
5. La “tonnage tax” in italia	“	18
5.1. <i>La legge delega di riforma del sistema fiscale statale</i>	“	19
5.2. <i>Le norme del decreto IRES</i>	“	21
5.2.1. <i>Ambito soggettivo e oggettivo</i>	“	21
5.2.2. <i>Determinazione della base imponibile</i>	“	22
5.2.3. <i>Modalità di accesso (opzione)</i>	“	24
5.2.4. <i>Plusvalenze e minusvalenze</i>	“	25
5.2.5. <i>Obblighi contabili</i>	“	26
5.2.6. <i>Esempio</i>	“	26

RIFORMA DELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (DECRETO IRES)

*Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime
(disciplina "Tonnage tax")*

Premessa

La riforma dei criteri di tassazione delle società commerciali, disegnata dalla legge di delega 7 aprile 2003, n. 80, e realizzata con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, è ispirata dalla esigenza di applicare in ambito nazionale soluzioni normative simili a quelle adottate negli altri Paesi europei. Con tale impostazione si è inteso favorire gli investimenti, sia agevolando i calcoli di convenienza circa l'impatto della fiscalità, sia superando gli svantaggi competitivi che derivavano dalla precedente disciplina.

A questa stessa logica va ricondotta anche la introduzione di una speciale disciplina di determinazione del reddito d'impresa delle imprese marittime, per l'utilizzo in traffico internazionale delle navi iscritte nel registro internazionale.

Con questa circolare si intende fornire una prima informazione sulle disposizioni di legge che disciplinano la materia, tenendo conto che le stesse dovranno essere integrate da un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, contenente le disposizioni applicative, tuttora da emanare.

Per fornire un quadro più completo, in relazione alla disciplina adottata negli altri Paesi, la illustrazione delle norme introdotte in Italia è preceduta da una sommaria descrizione delle norme vigenti in Grecia, Olanda e Regno Unito.

1. LA TONNAGE TAX IN EUROPA

La minore competitività delle flotte degli Stati europei rispetto a quelle dei Paesi terzi, in cui sono presenti maggiori vantaggi fiscali e contributivi, è argomento di dibattito acceso tra gli operatori del settore, da una parte, e le istituzioni dall'altra¹.

Da tempo la Commissione Europea segnala la necessità di promuovere il trasporto marittimo delle imprese dei Paesi membri, affinché possano difendersi in modo efficace dalla concorrenza di quelle dei Paesi terzi, più competitive in quanto godo-

¹ A.S. BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3/2001, pag. 49 ss.;

no di maggiori vantaggi fiscali e contributivi². In particolare con il documento 5 luglio 1997 “*Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*”, la stessa Commissione ha riconosciuto l’opportunità di misure fiscali volte ad agevolare le imprese marittime, sia che si traducano nella revisione delle quote di ammortamento delle navi oppure nella possibilità di accantonare a riserva (in esenzione di imposta) le plusvalenze derivanti dalla cessione di navi che siano utilizzate per investimenti nell’attività marittima, sia che addirittura si risolvano nella sottrazione del reddito derivante dalle navi all’imposizione ordinaria, per l’applicazione di un regime forfetario³.

Il *favor* comunitario per tali regimi non esclude però che abbiano la natura di “aiuti di stato”: per tale motivo nelle linee guida sopra menzionate, la Commissione ne ha ammesso l’introduzione solo a condizione che ricorrano alcuni presupposti⁴.

Si richiede innanzitutto che l’agevolazione sia relativa solo alle attività di trasporto marittimo e a quelle che vi siano connesse. Altro requisito previsto è il legame tra l’impresa e la bandiera di un Paese Comunitario. Sono possibili deroghe, nel senso che possono essere ammesse anche imprese di Paesi terzi, a condizione che l’effettiva direzione strategica e commerciale della flotta sia effettuata in un Paese Comunitario e che tale attività contribuisca all’economia e all’occupazione della Comunità.

Ulteriore presupposto è che i proventi derivanti dalle attività marittime siano evidenziati e tenuti ben distinti dalle altre attività commerciali: a tal fine si richiede la tenuta di una contabilità separata.

Tra le misure dianzi accennate, quella che ha riscosso maggiore successo tra i Paesi dell’Unione è l’imposta sul tonnello (c.d. *tonnage tax*): a regime in alcuni Paesi Comunitari (Grecia, Olanda⁵, Norvegia, Germania, Regno Unito, Irlanda, Danimarca, Spagna e Finlandia), in via di introduzione in altri (Francia, Belgio, Italia⁶).

² Per un breve *excursus* degli interventi della Commissione in materia di trasporto marittimo, si vedano G.PUOTI, *La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3/2001, pag. 9 ss.; si veda anche A.S. BERGANTINO, *La tonnage tax: il progetto italiano e le esperienze europee* in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3/2001, pag. 49 ss..

³ Lo stesso Commissario Europeo ai Trasporti Loyola De Palacio aveva auspicato l’introduzione di una “*tonnage tax*” a livello europeo.

⁴ Peraltro nel Libro Bianco della Commissione “*European transport policy for 2010: time to decide*” è stata preannunciata l’adozione di una direttiva comunitaria.

⁵ G.PUOTI, *La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario...* cit, pag. 13 ss.; M. LEO, *La cosiddetta “tonnage tax” – Ipotesi di introduzione in Italia*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 3/2001, pag. 33 ss. M. LORENZETTI, *La riforma fiscale prevede un forfait per il settore marittimo*, in *Corriere Tributario*, n.16, 22 aprile 2002, pag. 1425.

⁶ In Italia, l’attuale Governo aveva manifestato l’intenzione di introdurre una “*tonnage tax*” sia nelle “Analisi” allegate al Documento di programmazione economico-finanziaria per il 2002-2005, sia in sede di esame della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (finanziaria 2002), con l’accoglimento degli Ordini del giorno n. 0/699/2/8 e n. 9/1984/13. Gli impegni assunti in sede politica e istituzionale hanno infine trovato una formalizzazione nell’art. 4, lettera n), della legge di delega di riforma del sistema fiscale (legge 7 aprile 2003, n. 80) e negli articoli 155 e seguenti del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

DEFINIZIONE

**LA TONNAGE TAX E' UN METODO
DI IMPOSIZIONE FORFETARIA SUL REDDITO
DERIVANTE DALLE ATTIVITA' MARITTIME**

LINEE GUIDA DELLA COMMISSIONE EUROPEA

**La Commissione europea ha sottolineato la necessità
di promuovere il trasporto marittimo delle imprese
dei Paesi Membri, anche attraverso la leva fiscale**

2. LA "TONNAGE TAX" TRA DETERMINAZIONE FORFETARIA DELL'IMPONIBILE E DETERMINAZIONE FORFETARIA DELL'IMPOSTA

La *tonnage tax* si traduce in un'imposizione forfettaria delle imprese armatoriali basata sul tonnellaggio. La forfettizzazione può essere realizzata in due forme:

- con riferimento al reddito (e allora si parla di "*tonnage based corporation tax*"⁷);
- con riferimento all'imposta.

La forfettizzazione del reddito (*tonnage based corporation tax*) è stata adottata dalla maggior parte dei Paesi Comunitari, tra i quali l'Olanda e il Regno Unito.

La Grecia invece, primo Stato Europeo ad introdurre il regime speciale, ha preferito introdurre un meccanismo di forfettizzazione riferito alla determinazione dell'imposta delle navi battenti bandiera ellenica.

TONNAGE TAX

**Determinazione forfettaria dell'imponibile
Determinazione forfettaria dell'imposta**

3. LA TONNAGE TAX APPLICATA SU DETERMINAZIONE FORFETARIA DELL'IMPOSTA

La disciplina *tonnage tax* è stata introdotta in **Grecia** con la legge n. 27 del 10-22/04/1975⁸. Essa prevede la possibilità, in via opzionale, di escludere i profitti derivanti dalle attività c.d. "marittime" dall'imposizione ordinaria analitica del reddito di impresa, con il loro assoggettamento ad un regime di determinazione forfetaria dell'imposta. L'imposta è misurata sul tonnellaggio, ovvero sulla stazza delle navi attraverso le quali sono svolte le attività predette⁹.

I parametri in base ai quali viene calcolata l'imposta sono l'età della nave e la sua stazza (lorda o netta, a seconda dei casi)¹⁰.

3.1. I soggetti passivi

Soggetti passivi di imposta sono i titolari (persone fisiche o giuridiche) delle navi, iscritti nei registri marittimi nazionali sin dal primo giorno di ogni anno, indipendentemente dal fatto che il luogo di residenza o di domicilio o della sede legale degli stessi sia all'interno del territorio nazionale o all'estero.

E' altresì obbligato a versare l'imposta:

- chiunque, su incarico del titolare o di una qualsiasi autorità o a qualsiasi altro titolo gestisca l'imbarcazione e riscuota il corrispettivo del costo di viaggio;
- chi, pur non avendo ancora posto in essere alcuna operazione, abbia tuttavia accettato per iscritto l'incarico.

Qualora l'imbarcazione venga trasferita, l'acquirente, sin dal momento del passaggio di proprietà, assume tutti gli obblighi di versamento dell'imposta e del contributo relativi all'anno in cui è avvenuta la transazione. Ciò significa che se Tizio acquista una nave nel mese di Novembre del 2004, sarà obbligato a versare l'imposta relativa a tutto l'anno di imposta 2004.

3.2. Le navi "tonnage"

La normativa greca prevede che, al fine di usufruire della *tonnage tax*, le imbarcazioni¹¹ devono battere bandiera ellenica.

⁷ "...Sistema di determinazione forfetaria della base imponibile e di identificazione in misura fissa dell'aliquota..." (G.PUOTI, *La fiscalità marittima nella Unione Europea: la prospettiva italiana anche alla luce della legge delega per la riforma del sistema tributario...* cit, pag. 15).

⁸ NomoV 27 thV 10/22.4.1975: Peri jorologiaV ploiwN, epibolhV elojoraV proV anaptuxin thV EmporikhV NautiliaV, egkatastasewV allodapoin nautilisiwn apiceirhsewn kai ruJmisewV sunajwn Jeatwn (Legge nr. 27 del 19/22-4-1975 recante "Tassazione per imbarcazioni, imposizione di contributi per lo sviluppo della Marina Mercantile, insediamento di imprese marittime straniere e regolamentazione di tematiche affini")

⁹ "Tonnage tax" può essere tradotta come imposta sulla stazza, intesa come capacità volumetrica dello scafo e delle sovrastrutture.

¹⁰ Anche il governo Ciprota ha adottato un sistema simile nel 1999.

¹¹ Il termine comprende anche i battelli, come previsto dall'art. 1, comma 3.

Tale requisito è dato dall'iscrizione nei registri marittimi dei porti greci o delle Capitanerie di Porto Consolari che tengano un registro marittimo oppure, dalla documentazione provvisoria di nazionalità greca valevole sino al verificarsi del fatto che impone la loro cancellazione da tale registro.

Ai fini del calcolo dell'imposta, le imbarcazioni soggette vengono classificate secondo due macrogruppi:

Categoria A

La prima categoria, detta anche categoria A) comprende:

- a) Navi da carico a motore, navi cisterne e navi frigorifero di portata totale (lorda) di 3000 tonnellate di registro¹² e superiori;
- b) Navi da carico in ferro, navi da carico per materiali secchi o liquidi e navi frigorifero di portata totale compresa tra le 500 e le 3000 tonnellate di registro, la cui navigazione si estende verso porti esteri o che eseguono tratte tra porti esteri;
- c) Navi passeggeri la cui navigazione si estende verso porti esteri o che eseguono tratte di collegamento tra porti esteri;
- d) Navi passeggeri di portata totale superiore a 500 tonnellate di registro che abbiano eseguito nell'anno immediatamente precedente, per un periodo minimo di sei mesi ed in modo esclusivo regolari tratte per viaggi di piacere, viaggi tra porti nazionali o tra nazionali e internazionali o solo tra porti internazionali, per la ricreazione dei passeggeri a seguito di annuncio pubblico (navi per viaggi di piacere o da crociera). Ai fini del calcolo del periodo di sei mesi di tempo, si considera anche il periodo di tempo durante il quale le navi per viaggi di piacere o da crociera sono eventualmente rimaste ferme per causa di forza maggiore, debitamente certificata presso l'Ispettorato delle navi commerciali. Tale periodo di inattività è computato nella misura massima di tre mesi.
- e) Piattaforme petrolifere e di perforazione con dislocamento superiore a 5000 tonnellate, nonché raffinerie e serbatoi di petrolio galleggianti di portata totale superiore a 15.000 tonnellate di registro che, per loro propria costruzione o, a seguito di riconversione siano utilizzate per esplorare, trivellare i fondali marini, pompare dal mare, distillare e fungere da serbatoio per petrolio o gas naturali.

Categoria B

Nella seconda categoria, detta anche categoria "B" rientrano tutte le altre imbarcazioni a motore, a vela e battelli in genere.

¹² In greco è "KOROS" corrispondente a 1.1326 m³ = tonnellata marittima o di registro (n.d.t.).

3.3. I proventi “tonnage”

Come accennato, nel caso delle Grecia la *tonnage tax* sostituisce tutte le imposte sul reddito per i profitti derivanti dall’attività armatoriale. Questi ultimi includono non solo i ricavi relativi alla gestione caratteristica dell’impresa, ma anche eventuali proventi straordinari, quali la plusvalenza realizzata dall’alienazione dell’imbarcazione, o le somme ricevute a titolo di risarcimento assicurativo.

Il regime speciale riguarda anche i proventi da partecipazione in società che svolgono la predetta attività armatoriale: tale inclusione deriva dal fatto che anche i dividendi derivano, seppure indirettamente, dallo sfruttamento commerciale della nave.

Qualora una società nazionale o straniera titolare di imbarcazioni battenti bandiera ellenica eserciti oltre allo sfruttamento dell’imbarcazione anche altre attività imprenditoriali, l’esonero dall’imposizione ordinaria sul reddito è concesso in misura parziale. In tal caso, la quota di reddito esente è data dal rapporto tra le entrate lorde ricavabili dall’imbarcazione e le entrate lorde della società stessa.

A tal fine sarà opportuno, anche in assenza di un preciso obbligo di legge¹³, tenere una contabilità separata in cui evidenziare separatamente i proventi che derivino da attività non inerenti alla navigazione e che rimangono soggetti all’impostazione ordinaria.

3.4. Modalità applicative

Caratteristica precipua del regime *tonnage* è che l’imposta viene commisurata in cifra fissa per ogni tonnellata di stazza netta con l’individuazione di diverse fasce di tonnello. Ovviamente, trattandosi di un regime forfetario, sono irrilevanti gli utili, le perdite, le svalutazioni, e tutti i componenti positivi e negativi di reddito che concorrerebbero a formare la base imponibile in caso di tassazione ordinaria.

Le fasce sono stabilite secondo un meccanismo regressivo, in modo tale che l’importo unitario (forfetariamente determinato) per tonnellata diminuisce con l’aumentare del tonnello della nave. La *ratio* di questa proporzionalità inversa sta nel fatto che le navi di dimensioni più modeste hanno una più alta capacità di produrre profitti (atteso il maggior numero di impieghi possibili, nonché i minori costi di gestione e di manutenzione).

Al fine di evitare, comunque, che armatori con molte navi siano assoggettati ad un’imposizione troppo bassa, si prevede che il calcolo dell’imposta non possa avvenire globalmente, considerando il tonnello complessivo della flotta, bensì debba essere effettuato per singola nave.

¹³ Nelle linee guida citate della Commissione è richiesto che i due tipi di ricavi siano contabilizzati separatamente.

Il metodo di determinazione dell'imposta varia per singola nave, a seconda che la stessa sia riconducibile alla categoria "A" o a quella "B" (vedi precedente paragrafo 3.2.).

Altra variabile da considerare è se la nave già batteva bandiera greca al momento di introduzione della *tonnage* o se, invece, si è registrata successivamente.

Navi di categoria A

Per le navi che rientrano nella categoria "A" e che sono state registrate con bandiera greca dopo il 22 aprile 1975 (data di entrata in vigore della *tonnage tax*), l'imposta è calcolata nel modo seguente:

- sono stabilite delle fasce di imposta (da 0,53\$ a 0,68\$ per singola tonnellata di stazza lorda), le quali variano a seconda dell'età della nave. Le fasce di imposta sono incrementate del 4%¹⁴ a partire dall'anno seguente all'entrata in vigore della legge n. 27 del 1975 (istitutiva della *tonnage tax*);
- l'ammontare complessivo dell'imposta ottenuto viene, poi, moltiplicato per un valore (che varia da 1,2 a 0,8) a seconda del tonnellaggio.

L'imposta per le imbarcazioni della categoria in esame, iscritte nei registri marittimi sotto la bandiera ellenica in data successiva all'entrata in vigore della legge del 1975, viene determinata secondo la seguente tabella:

Età dell'imbarcazione Anni d	Coefficienti in dollari USA per tonnellata di registro ella portata totale
0 - 4	0,53
5 - 9	0,95
10 - 19	0,93
20 - 29	0,88
30 e oltre	0,68

Le cifre relative all'imposta qui sopra riportate vanno moltiplicate, secondo la scala di portata totale, per i seguenti coefficienti:

scala di portata totale per tonnellata di registro	coefficiente
100 - 10.000	1,2
10.001 - 20.000	1,1
20.001 - 40.000	1
40.001 - 60.000	0,9
80.001 e oltre	0,8

¹⁴ L'art. 6, comma 4, prevede che "...le quote di tassazione per ogni tonnellata di registro della portata totale, definite nella prima parte del comma 1 del presente articolo, sono da aggiungersi all'anno successivo all'entrata in vigore della legge del 1975, per una quota corrispondente al quattro per cento (4%) annuo...". Le quote di tassazione per ogni tonnellata di registro della portata totale accumulate per ogni quinquennio a cominciare dall'anno successivo a quello d'entrata in vigore della legge del 1975, possono essere soggette a variazione della percentuale annua, definite quinquennio per quinquennio e calcolate in base alle quote di tassazione predette.

Per le navi appartenenti alla categoria “A” e che erano state registrate con bandiera greca *prima del 22 aprile 1975*, si considerano le seguenti fasce, rapportate alla stazza netta e non a quella lorda (salvo che per le perforatrici galleggianti):

- con riferimento alle navi tra 10 e 20 anni: 0,20 \$ per tonnellata di registro della portata netta;
- con riferimento alle navi tra 20 e 25 anni di età: 0,30\$ per tonnellata di registro della portata netta;
- con riferimento alle navi di età superiore ai 25 anni: 0,40 \$ per tonnellata di registro della portata netta;

Su queste navi si effettua un’ulteriore prelievo basato sull’età della nave e sul suo tonnellaggio totale.

L’età del naviglio di prima categoria viene calcolata a cominciare dal primo gennaio dell’anno successivo a quello entro il quale l’imbarcazione pronta ad essere sfruttata commercialmente è stata consegnata al titolare o all’armatore.

Come portata totale di tali navi viene considerata quella riportata sui registri marittimi nei quali sono state iscritte.

In merito alle trivelle galleggianti e al fine del calcolo dell’imposta, il dislocamento in tonnellate delle suddette si fa corrispondere alle tonnellate di registro di portata totale.

Navi di categoria B

Anche per le navi che appartengono alla categoria “B” l’imposta è calcolata sul tonnellaggio lordo. Tuttavia l’unità di conto è espressa in dracme¹⁵ e, per le navi fino a 100 tonnellate di stazza lorda, è determinata in base ai seguenti scaglioni:

Scaglione in tonnellate di registro della portata totale	Coefficiente fiscale di scaglione in dracme per tonnellata di registro della portata totale	Imposta di scaglione in dracme	Totale	
			della portata in tonnellate di registro (lorda)	dell’imposta annua in dracme
10	10	100	10	100
10	15	150	20	250
20	20	400	40	650
30	25	750	70	1.400
30	30	900	100	2.300

Per le navi con stazza superiore, l’imposta è calcolata applicando un’imposta di 35 dracme per ogni singola tonnellata di registro.

¹⁵ Trattandosi di norme antecedenti alla introduzione dell’euro, le fonti riportano ancora l’utilizzo della vecchia moneta. Se ne deduce che gli importi espressi in dracme vanno convertiti in euro (così come avviene in Italia, ad esempio per l’imposta di registro).

L'imposta complessiva è ridotta del 50% in caso di navi che operano su rotte internazionali, del 60% in caso di navi passeggeri o barche a vela o motonavi, indipendentemente dal tipo, del 75% in caso di pescherecci. Anche in questo caso non è previsto il cumulo delle riduzioni; se l'imbarcazione rientra in più di uno dei suddetti casi, si applica una sola riduzione all'imposta: quella scelta dal proprietario dell'imbarcazione in base ad un calcolo di convenienza.

In merito alle trivelle galleggianti, il dislocamento in tonnellate delle suddette si fa corrispondere alle tonnellate di registro di portata totale.

3.5. Esoneri e riduzioni dell'imposta di carattere generale

Al fine di incentivare la costruzione di navi e il costante rinnovamento della flotta, si prevede che le imbarcazioni di costruzione greca e battenti bandiera ellenica godano dell'esonero dal versamento dell'imposta sino al completamento del sesto anno di età.

Le imbarcazioni che eseguono tratte regolari tra porti greci e stranieri, o solo tra porti stranieri, nonché le navi da crociera versano un'imposta ridotta del cinquanta per cento.

Le imbarcazioni di età inferiore a venti anni sottoposte a ricostruzione totale o parziale, o a sostituzione del sistema di propulsione o di altro impianto meccanico, o ad un qualsiasi lavoro di riparazione sono esonerate dal versamento dell'imposta in misura di un anno di esonero fiscale per ogni centomila dollari di spesa. Condizioni per la concessione dell'esonero in oggetto sono l'esecuzione dei lavori in territorio greco e la copertura delle spese attraverso l'importazione di valuta estera. L'esonero dall'imposta sarà valido a cominciare dall'anno successivo a quello durante il quale sono stati effettuati i lavori e in nessun caso la somma totale relativa a tale esonero può superare il 50% della spesa e questo fino a sei anni.

L'attestazione di esecuzione dei lavori viene effettuata da una dichiarazione del cantiere navale o stabilimento esecutore dei lavori e dal responsabile che ha ispezionato tali lavori, e la attestazione della somma spesa viene effettuata sotto la personale responsabilità da parte del cantiere navale o stabilimento e dalla certificazione della Banca di Grecia per l'importazione di valuta estera per un montante pari a dette spese, non obbligatoriamente cedibile.

E' vietato il cumulo tra le riduzioni. Qualora la singola imbarcazione al momento della sua iscrizione nei registri marittimi abbia i requisiti per chiedere l'applicazione di più disposizioni agevolative, il titolare deve presentare una dichiarazione all'Amministrazione finanziaria greca¹⁶ in cui opti per l'applicazione di una piutto-

¹⁶ L'Ufficio competente è l'Ente economico di tassazione sulle imbarcazioni del Pireo oppure l'Ente economico della regione a cui appartiene il porto presso il quale è iscritta l'imbarcazione per tutte le altre imbarcazioni di prima categoria di cui all'articolo qui sopra citato. Qualora nella regione di appartenenza ci siano più Uffici, quello competente è definito per decisione del Ministro delle Finanze.

sto che di un'altra riduzione. La dichiarazione, il cui contenuto non può essere contestato in sede giudiziale, deve essere depositata presso il relativo registro marittimo al momento dell'iscrizione dell'imbarcazione.

3.6. Esoneri e riduzioni dell'imposta per le navi di categoria "A"

Le imbarcazioni di prima categoria hanno diritto a vari esoneri e riduzioni di imposta.

Alcune sono legate alle caratteristiche delle imbarcazioni, quali, ad esempio, l'esenzione per le imbarcazioni costruite in Grecia e battenti bandiera greca sino al completamento del dodicesimo anno di età.

Altre sono riconosciute in ordine al tipo di attività svolta: per le imbarcazioni che eseguono tratte regolari tra porti greci e stranieri o solo tra porti stranieri, nonché per le navi da crociera, è previsto un abbattimento del 50% dell'imposta.

In caso di navi di età inferiore a dieci anni è previsto l'esonero dal versamento della imposta sino al completamento del decimo anno di età. Per le imbarcazioni di età inferiore a trenta anni battenti bandiera greca detto esonero vale per cinque anni dalla loro iscrizione nei rispettivi registri marittimi, purché nell'arco dello stesso quinquennio le stesse svolgano tratte regolari tra porti greci e stranieri o tra soli porti stranieri.

Altre ancora sono finalizzate all'ammodernamento delle imbarcazioni più vecchie, ancorché di età inferiore a venti anni. In tal caso, qualora siano sottoposte a ricostruzione totale o parziale, o a sostituzione del sistema di propulsione o di altro impianto meccanico, nonché a completamento di qualsiasi natura e più in generale ad una qualsiasi riparazione e nel caso i lavori vengano eseguiti in territorio greco, i soggetti passivi di imposta sono esonerati dal versamento dell'imposta in misura di un anno di esonero per ogni centomila dollari di spese. L'esonero dal versamento dell'imposta sarà valido a cominciare dall'anno successivo a quello della esecuzione dei lavori e in nessun caso potrà superare i dieci anni. L'attestazione di esecuzione dei lavori viene effettuata da una dichiarazione del cantiere navale o stabilimento esecutore dei lavori e dal responsabile che ha ispezionato tali lavori, e l'attestazione della somma spesa viene effettuata sotto la propria responsabilità da parte del cantiere navale o stabilimento.

Anche in questo caso non è previsto il cumulo tra le predette agevolazioni: qualora la nave abbia i requisiti per accedere a più agevolazioni, il titolare deve fare un'opzione, attraverso presentazione di apposita dichiarazione.

3.7. Esoneri e riduzioni dell'imposta per le navi di categoria "B"

Anche per le imbarcazioni della categoria in esame sono previste vari tipi di esoneri e riduzioni.

Quelli più importanti sono volti ad incentivare il settore che utilizza navi da carico, navi cisterne o navi frigorifero. Con riferimento a tali tipologie di naviglio, in caso di imbarcazioni di età superiore a dieci anni e inferiore a venti, registrate sin dall'inizio come battenti bandiera ellenica, è prevista una riduzione del 50% dell'imposta per 5 anni. Qualora dette navi siano di età inferiore a 20 anni, e siano state sottoposte a ricostruzione totale o parziale o a sostituzione del sistema di propulsione, il titolare sconterà una riduzione di imposta del 75%, a patto che i lavori predetti siano stati eseguiti in territorio greco e che per gli stessi abbia sostenuto una spesa eccedente il doppio del valore d'acquisto della nave¹⁷. Tale riduzione vale per 10 anni, con decorrenza dal momento in cui i lavori sono terminati. Al fine di evitare abusi, è previsto il controllo dei Ministeri delle Finanze, dell'Industria e della Marina Mercantile, in ordine alla natura delle imbarcazioni e all'effettività dei lavori svolti. Tale attività di controllo è effettuata anche attraverso il ricorso alle Banche dati della Camera greca della Marina Mercantile, con particolare riguardo alla determinazione del valore d'acquisto dell'imbarcazione nell'anno immediatamente precedente l'inizio dei suddetti lavori. Il titolare della nave dovrà esibire la certificazione¹⁸ del cantiere navale o stabilimento esecutore dei lavori e del responsabile alla supervisione dell'esecuzione.

Un altro tipo di incentivo di particolare interesse è volto ad agevolare le operazioni di rinnovo della flotta. In caso di acquisto di imbarcazioni di età compresa tra dieci e quindici anni registrate per almeno il 50% a nome di persone di nazionalità greca o di società costituite secondo la legislazione greca, in sostituzione di imbarcazioni di età superiore a venti anni appartenenti allo stesso proprietario e di portata totale pari ad almeno i due terzi di quella sostituita, è previsto l'esonero per un quinquennio dei due terzi dell'imposta corrispondente. E' necessario, altresì, che per tutta la durata dei cinque anni la proprietà rimanga a nome di una persona di nazionalità greca o di una società costituita secondo la legislazione greca.

Altre forme agevolative sono concesse alle imbarcazioni di età inferiore ai dieci anni (esonero dal versamento dell'imposta sino al completamento del decimo anno di età) così come per le navi da carico di età inferiore a trenta anni (esonero dal versamento dell'imposta per cinque anni dalla loro iscrizione nei rispettivi registri marittimi, purché nell'arco dello stesso quinquennio svolgano tratte regolari tra porti greci e stranieri o tra soli porti stranieri).

¹⁷ Viene assunto, quale parametro, il valore che avevano nell'anno immediatamente precedente l'inizio dei suddetti lavori.

¹⁸ In cui va riportato anche l'ammontare della spesa effettuata.

Infine, si prevede che le imbarcazioni costruite su territorio greco e battenti bandiera greca siano esonerate dal versamento dell'imposta sino al completamento dei dodici anni di età.

Anche in questo caso non è possibile effettuare il cumulo delle agevolazioni e il titolare dell'imbarcazione dovrà effettuare una scelta attraverso la presentazione di una dichiarazione. Detto atto, il cui contenuto non può essere contestato in sede giudiziale, deve essere depositata presso il relativo registro marittimo al momento dell'iscrizione dell'imbarcazione.

3.8. Riduzione dell'imposta per inattività

E' prevista una particolare riduzione dell'imposta qualora la singola nave, a prescindere dalla categoria di appartenenza, non sia effettivamente in uso, in quanto soggetta a manutenzione o riparazioni di vario genere.

L'articolo 5 della legge 1975 infatti prevede che in caso di documentabile inattività dell'imbarcazione, per mancanza di lavoro o per un qualsiasi altro motivo, l'imposta deve essere ridotta in proporzione ai giorni di non lavoro.

L'inattività si considera pienamente comprovata se certificata da un attestato dell'Autorità competente greca o consolare, o in mancanza di tale documento, da un attestato della competente autorità straniera del luogo in cui è ormeggiata l'imbarcazione, oppure da una copia debitamente autenticata del giornale di bordo dell'imbarcazione.

La riduzione di imposta viene effettuata in modo differente a seconda del macrogruppo di appartenenza del naviglio.

Per le imbarcazioni di prima categoria la riduzione è concessa qualora nell'anno di imposta, il periodo di mancato lavoro sia durato per un periodo di tempo che ecceda i due mesi consecutivi.

In tal caso il soggetto passivo di imposta deve presentare un'apposita domanda all'Amministrazione al momento della presentazione della dichiarazione, e contestualmente detrarre dall'imposta a debito quella corrispondente al periodo di inattività.

E' possibile presentare la domanda di riduzione per inattività anche successivamente alla data di presentazione della dichiarazione, purchè prima del termine di versamento dell'imposta. Il titolare della nave dovrà, in sede di versamento, detrarre l'importo corrispondente al periodo di inattività dalle rate dovute sino alla compensazione completa e, in caso di incapienza, riportare in avanti l'eventuale eccedenza.

Per le imbarcazioni di seconda categoria è necessario, al fine di ottenere la riduzione, che l'inattività duri per un periodo di tempo continuato superiore a venti gior-

ni. Il titolare dell'imbarcazione deve presentare una domanda entro 20 giorni dalla notifica della certificazione fiscale.

3.9. Adempimenti

Il soggetto passivo di imposta, entro la fine del mese di febbraio di ogni anno, presenta la dichiarazione e contestualmente effettua il versamento di un quarto dell'imposta dovuta. I restanti tre quarti sono da versare in tre rate di uguale entità entro i mesi di giugno, settembre e dicembre dello stesso anno della presentazione della dichiarazione.

Al momento del versamento dell'imposta presso gli sportelli di una Banca nazionale si somma il credito verso lo Stato con l'ammontare dell'imposta dovuta. Il mancato versamento dell'acconto è ostativo alla presentazione della dichiarazione, la quale, in tal caso, viene rifiutata dagli Uffici.

I proprietari o gli amministratori di navi da turismo sono tenuti a presentare oltre a tutti gli elementi della dichiarazione, anche un certificato del competente Dipartimento del Ministero della Marina Mercantile, relativo al periodo di tempo durante il quale sono state effettuate navigazioni per gite di piacere durante l'anno precedente a quello dell'impostazione.

In caso di omissione di presentazione della dichiarazione o in caso di dichiarazioni mendaci, la definizione dell'imposta e contributo gravanti sull'imbarcazione avviene attraverso l'accertamento dell'ufficio, da notificare al proprietario dell'imbarcazione.

4. LA TONNAGE TAX APPLICATA SU DETERMINAZIONE FORFETARIA DELL'IMPONIBILE (TONNAGE BASED CORPORATION TAX)

La *tonnage tax* è stata introdotta in **Olanda**¹⁹ nell'ambito di una serie di misure volte ad incentivare il settore delle società di navigazione, con decorrenza dal 1 gennaio 1996²⁰.

Il nuovo sistema di tassazione, così come istituito dalla riforma del 1995, comporta che le società di navigazione, previa opzione, siano tassate non in base ai proventi effettivamente conseguiti attraverso la loro flotta, bensì in base ai proventi che ogni singola nave è idonea a produrre.

¹⁹ Per un'analisi dettagliata delle agevolazioni olandesi al settore marittimo si veda P.KAGER/D.PRINSEN, *Tax incentives for Netherlands-based maritime shipping enterprises reviewed in an international context*, in *Intertax*, 4/1996, pag. 118 ss..

²⁰ Legge 21 Dicembre 1995.

La determinazione dell'idoneità astratta a produrre il reddito viene effettuata in base al tonnellaggio netto, attraverso l'attribuzione di un reddito fisso per ogni 100 tonnellate di stazza netta della nave.

La speciale disciplina è stata introdotta nel **Regno Unito** con il *Finance Bill 2000*²¹, che ricalca sostanzialmente il modello olandese.

Qui di seguito si forniscono le informazioni di base circa i sistemi di tassazione adottati nei due Paesi.

4.1. I proventi "tonnage"

In Olanda l'articolo 8 c del *Dutch Income tax* individua, quali profitti agevolabili, quelli delle navi, di almeno 100 tonnellate di stazza, che svolgono le seguenti attività:

- a) trasporto marittimo di passeggeri o merci in tratte internazionali;
- b) trasporto marittimo di passeggeri o merci per la ricerca o lo sfruttamento di risorse del fondo marino o del relativo sottosuolo;
- c) rimorchio e/o assistenza di navi in mare;
- d) le attività direttamente collegate a quelle citate (non solo la mediazione, il carico e lo scarico delle navi, ma anche la cessione dei beni strumentali utilizzati per le operazioni predette).

Qualora insorga dubbio sull'attività concretamente esercitata dalla nave, e sulla sua riconducibilità al regime tonnage, la società di navigazione può attivare la procedura del ruling e chiedere alle autorità competenti quale sia l'orientamento dell'Amministrazione²².

L'ordinamento olandese non si limita ad indicare, tra i requisiti per accedere all'agevolazione, solo quello oggettivo relativo alla natura dell'attività svolta, bensì richiede che anche il percettore abbia determinati requisiti.

Deve trattarsi infatti di una società che "effettivamente esercisca una nave", ovvero che sia responsabile, nello Stato²³, della gestione e del controllo di navi di cui sia proprietaria in via esclusiva o con altri. Sono considerati esercenti la nave anche i non proprietari che, tuttavia, ne abbiano la disponibilità in forza di un contratto di locazione a scafo nudo.

²¹ La *clause 81* ("Tonnage tax") del provvedimento citato recita che "*Schedule 22 to this Act (tonnage tax) has effect*". La disciplina compiuta dell'istituto si trova, dunque, nell'allegato 22

²² Nel nostro ordinamento, in caso di attività di incerta qualificazione, l'interessato potrebbe ricorrere all'istituto dell'interpello ordinario di cui all'articolo 13 della legge 212/2000.

²³ Quest'ultimo requisito è stato inserito in ottemperanza alle Linee Guida della Commissione dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato, le quali, come si è detto, richiedono che le attività di gestione siano localizzate nel Paese comunitario.

Quanto esposto evidenzia che nel regime *tonnage* olandese non rileva tanto la proprietà della nave quanto il suo effettivo esercizio. Ciò è coerente, del resto, con i principi del diritto della navigazione in cui, nel caso di locazione della nave, “armatore” è solo il locatario.

Allo stesso modo vengono ammessi ad usufruire dell’agevolazione coloro che noleggiano “a viaggio” o “a tempo” la propria nave: infatti nel contratto di noleggio la qualità di armatore e la gestione nautica spetta al noleggiante²⁴.

Anche nel Regno Unito i requisiti per accedere al regime *tonnage* sono legati alle caratteristiche del soggetto e dell’attività che svolge.

Deve trattarsi di una società o di un gruppo di società che abbiano certe caratteristiche (si tratta delle “*qualifying companies*” di cui al paragrafo 8 dell’allegato 22 del Finance act del 2000).

Ciò significa che:

- gli interessati devono essere soggetti alla tassazione sulle imprese;
- il posizionamento delle navi e della sede sociale devono essere localizzati nel Paese. Non è tuttavia richiesto che una società localizzi tutte le sue attività nel Regno Unito, o registri le sue navi sotto bandiera inglese, o operi nelle acque territoriali inglesi.
- le navi gestite devono possedere certi requisiti.

Così come la normativa olandese, anche quella inglese dà rilevanza alla gestione ed al controllo della nave piuttosto che alla proprietà. In caso di noleggio, sono, tuttavia previste delle limitazioni; il regime *tonnage* è, infatti, accessibile a condizione che le navi noleggiate non superino il 75% della flotta.

Non tutte le navi o tutte le attività marittime consentono ai soggetti suindicati di accedere alla *tonnage tax*. Secondo il *Finance Act 2000* infatti devono ricorrere alcune condizioni di carattere oggettivo:

1. la nave non deve rientrare in alcune tipologie, tassativamente indicate nel Finance act²⁵ (ad esempio, pescherecci e navi per la lavorazione del pesce, imbarcazioni il cui uso primario è quello sportivo o ricreativo, traghetti utilizzati nelle tratte fluviali, alcuni tipi di petroliere²⁶, draghe). Si tratta di navi il cui uso non è strettamente collegato al trasporto marittimo;
2. la stazza della nave deve essere di almeno 100 tonnellate²⁷;
3. le attività marittime “*tonnage*” sono il trasporto di passeggeri o merci, il rimorchio o il soccorso in mare, nonché il trasporto collegato ad attività che devono essere svolte necessariamente in mare (si pensi, ad esempio al caso

²⁴ Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti citati, si rinvia a F.A. QUERCI, *Diritto della navigazione*, Cedam, Padova, 1989, pag. 422 ss.. Si veda anche M.GRIGOLI, *Introduzione al nuovo volto del diritto della navigazione*, Giappichelli Editore, Torino, 1995, pag. 21 ss.; S.M. CARBONE, *Lezioni, casi e modelli contrattuali di diritto marittimo*, Giappichelli Editore, Torino, 1997, pag. 85 ss.

²⁵ Paragraph 20

²⁶ Per l’individuazione delle quali si rinvia alla *section 2* dell’*Oil Taxation Act* del 1983

²⁷ Paragraph 19

delle navi posacavi, utilizzate per la posa e la riparazione dei cavi telegrafici e telefonici sottomarini)²⁸. Sono escluse la cessione di beni e la prestazione di servizi che potrebbero essere effettuati nella terraferma²⁹ (ad esempio i supermercati o casinò galleggianti, i cui proventi non sono *tonnage*).

Al regime *tonnage* inglese accedono non solo gli utili derivanti dalle attività suddette, ma anche le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni che sono utilizzati dagli interessati per le attività *tonnage*. Rientrano nel regime forfetario anche i dividendi da società di navigazione straniera, purchè maturino nel periodo in cui la società inglese è soggetta al regime *tonnage*. E' necessario, a tal fine, che le controllate estere presentino certe caratteristiche:

- a) Devono gestire navi "*tonnage*" (i.e. quelle di cui al paragraph 19);
- b) Devono essere controllate da una o più società residenti nell'Unione Europea;
- c) Devono rispettare il test del 75% di cui sopra;
- d) Devono produrre profitti i quali rientrerebbero nel regime *tonnage* se le società avessero sede nel Regno Unito.

4.2. Le modalità applicative

In Olanda, secondo quanto previsto dall'articolo 8 c, del *Dutch Income tax Act* (come modificato dalla riforma del 21 Dicembre 1995), le fasce sono le seguenti:

Tonnellaggio netto della nave	Profitti fissi giornalieri per 100 tonnellate di stazza netta ³⁰ (in fiorini olandesi ³¹)
Fino a 1000 tonnellate	2,00
Oltre 1000 tonnellate E fino a 10000 tonnellate	1,50
Oltre 10000 tonnellate e fino a 25000	1,00
Oltre 25000 tonnellate	0,50

Le fasce seguono un ordine regressivo, in modo tale che a tonnellaggi più alti corrispondono redditi più bassi³².

²⁸ Nonostante queste navi sono considerate "*qualifying*", soltanto i proventi strettamente legati alla loro navigazione rientrano nel regime "*tonnage*"

²⁹ Paragraph 19.

³⁰ Con "*Stazza netta*" (*net tonnage*) si intende la capacità volumetrica dei soli spazi di bordo sfruttabili per fini commerciali (carico) o per l'esercizio del diporto nautico.

³¹ Trattandosi di norme antecedenti alla introduzione dell'euro, le fonti riportano ancora l'utilizzo della vecchia moneta. Se ne deduce che gli importi espressi in fiorini vanno convertiti in euro (così come avviene in Italia, ad esempio per l'imposta di registro).

³² La ragione è che le navi di dimensioni più modeste hanno una più alta capacità di produrre profitti attesi i minori costi di manutenzione e la possibilità di utilizzi maggiori e più diversificati.

Anche nel sistema britannico i redditi sono stati scaglionati secondo un ordine inversamente proporzionale al tonnellaggio, sulla base del seguente schema:

Tonnellaggio netto Della nave	Redditi fissi giornalieri per 100 tonnellate di stazza netta ³³ (in sterline)
Fino a 1000 tonnellate	0,60
Oltre 1000 tonnellate	
E fino a 10000 tonnellate	0,45
Oltre 10000 tonnellate	
E fino a 25000	0,30
Oltre 25000 tonnellate	0,15

Per i valori non coincidenti con quelli della tabella si effettua l'arrotondamento al più vicino multiplo di 100. In tal modo se una nave ha una stazza di 10062 tonnellate, verrà effettuato l'arrotondamento a 10100 tonnellate.

Il profitto fisso giornaliero viene, poi, moltiplicato per il numero dei giorni dell'esercizio oppure per i giorni di effettiva gestione³⁴ della nave (in caso di gestione a termine o parziale).

In questo modo si ottiene il reddito imponibile per ogni singola nave.

Questa operazione va ripetuta per ogni singola imbarcazione della flotta: è espressamente vietata la determinazione cumulativa del *tonnage profit*. Il divieto è motivato dal fatto che un calcolo cumulativo consentirebbe di ottenere maggiori vantaggi in quanto si usufruirebbe delle fasce di reddito (più basse) corrispondenti ai tonnellaggi più alti.

Soltanto alla fine i singoli profitti verranno sommati ed andranno, così determinati, a formare la base imponibile insieme agli altri redditi.

In caso di esercizio congiunto dell'impresa di navigazione, ciascuno dei soggetti avrà diritto ad una quota di profitti *tonnage*, in base alla propria quota nell'esercizio della nave.

4.3. Le modalità di accesso

La legislazione olandese prevede dei momenti ben precisi per effettuare l'opzione: quello di entrata in vigore della legge istitutiva della *tonnage tax* (1996), quello del primo anno in cui l'impresa produce redditi da attività di navigazione in Olanda (per quelle nuove o per quelle straniere che si siano trasferite).

Nelle società in cui i redditi vengono imputati per trasparenza ogni socio può decidere se optare per la *tonnage tax*.

³⁴ La gestione non implica l'uso effettivo: quindi a nulla rileva che la nave si effettivamente utilizzata o sia, ad esempio, ferma per manutenzione. Al contrario, le navi nuove rientrano nel regime della *tonnage tax* solo in seguito al varo, quando sono pronte per l'uso.

Il regime optato è vincolante per 10 anni. Il motivo per cui l'opzione è ferma per questo periodo è la necessità di evitare che i contribuenti compensino le perdite sotto il regime ordinario per poi passare, a seconda della convenienza, al regime della *tonnage tax* quando tutte le perdite sono state dedotte e si presume che i profitti futuri saranno molto alti.

In caso di gruppo, l'opzione deve essere esercitata da tutte le società appartenenti al gruppo: non è, pertanto, possibile, assoggettare soltanto alcune società controllate alla *tonnage*.

Per quanto riguarda il Regno Unito, l'esercizio dell'opzione era possibile solo entro un anno dall'entrata in vigore della legge³⁵. Scaduto tale termine, l'opzione è ancora possibile, ma solo per le società che non avevano i requisiti e che li acquistano per la prima volta dopo tale data.

L'opzione è ferma per 10 anni.

5. LA TONNAGE TAX IN ITALIA

In base alla normativa vigente, i redditi derivanti dalla navigazione internazionale già godono di un regime fiscale agevolato. Queste disposizioni (ancora vigenti) sono state completate con la introduzione della nuova disciplina di determinazione forfetaria dell'imponibile.

L'art. 4, comma 1, del D.L. n. 457/1997, convertito dalla legge n. 30/1998, attribuisce un credito di imposta ai soggetti che esercitano l'attività produttiva di reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale. Il credito è riconosciuto in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. Detto credito non concorre alla formazione del reddito imponibile. Con l'art. 13 della Legge n. 488/1999 è stato disposto che il credito d'imposta citato è attribuito anche ai soggetti che in base a rapporti contrattuali con l'armatore esercitano, a bordo di navi da crociera, attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale

Lo stesso art. 4, al comma 2, prevede poi che, con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1998, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale concorre in misura pari al 20% a formare il reddito complessivo assoggettabile all'IRPEF e all'IRPEG. Successivamente, nel reddito derivante dall'utilizzazione delle navi sono state comprese anche le plusvalenze realiz-

³⁵ Finance Bill 2000 - CLAUSE 81 AND SCHEDULE 22.

zate mediante la cessione delle stesse³⁶ (art. 145, comma 66, della legge n. 388 del 2000).

L'art. 13 della Legge n. 488/1999 ha disposto che tale regola si applichi anche al reddito derivante dall'esercizio a bordo di navi da crociera delle attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale, anche se esercitate da terzi in base a rapporti contrattuali con l'armatore. Per quanto concerne i redditi derivanti dall'attività di escursione, le norme agevolative riguardano solo l'armatore.

5.1. La legge delega di riforma del sistema fiscale statale

La legge di delega al Governo per la riforma fiscale³⁷ prevede, nell'art. 4, lettera *n*), che tra i principi e criteri direttivi, in base ai quali deve effettuarsi la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, sia inclusa l'introduzione di un regime forfettario con riferimento all'attività di utilizzazione delle navi e, eventualmente, a quelle attività commerciali complementari o accessorie.

La disposizione richiamata non ha esplicitato se la forfettizzazione riguardi la determinazione del reddito o dell'imposta, limitandosi a dare poche indicazioni sull'assetto del regime *tonnage*.

Secondo quanto indicato nella relazione illustrativa alla legge delega, l'introduzione in Italia della *tonnage tax* risponde all'obiettivo primario di armonizzare il sistema fiscale italiano con quello dei Paesi più efficienti. La riforma intende sostenere la competitività delle imprese di navigazione italiane attraverso la semplificazione della struttura del prelievo fiscale.

Si può ricordare che, già nel documento di programmazione economica e finanziaria 2002-2006, il Governo si era impegnato ad "attuare gli interventi necessari per rafforzare la competitività della flotta italiana". In particolare, con riferimento alle politiche fiscali aveva previsto l'inserimento della *tonnage tax*, per fronteggiare la concorrenza in ambito europeo (da parte di Germania, Norvegia, Inghilterra, Olanda e Grecia). La presenza, in tali Stati, del regime agevolativo potrebbe, infatti, disincentivare le imprese nazionali dal mantenere la bandiera italiana.

Da questo punto di vista il nuovo regime tributario, oltre a contribuire al rientro in Italia delle attività trasferite all'estero, dovrebbe stabilizzare nel tempo il gettito annuo dell'imposta, che verrebbe versata anche in presenza di perdite di esercizio.

L'art. 4, lett. *n*) prospetta l'introduzione di un'imposta sul reddito derivante dall'utilizzazione delle navi indicate nell'articolo 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, al quale può aggiungersi "eventualmente" quello derivante dalle attività commerciali complementari o accessorie a quelle individuate nel predetto articolo 8-*bis*.

³⁶ A condizione che le navi siano rimaste iscritte nel registro internazionale, anteriormente alla cessione, per un periodo ininterrotto di almeno tre anni (art. 145, comma 66, della legge n. 388 del 2000).

³⁷ Legge 7 aprile 2003, n. 80 recante "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale".

La individuazione delle attività ammesse al regime forfetario deve avvenire sulla base sia dei criteri individuati nella comunicazione della Commissione europea del 24 giugno 1997, relativamente agli aiuti di Stato consentiti all'attività marittima, sia delle modalità di attuazione degli analoghi regimi già applicati negli altri stati della UE.

In ogni caso, il regime forfetario deve trovare applicazione soltanto sulla quota di reddito prodotta in relazione alle suddette attività, mentre il restante reddito prodotto resta assoggettato alla tassazione ordinaria.

L'applicazione della *tonnage-tax* in luogo della tassazione ordinaria dovrà dipendere esclusivamente dalla opzione esercitata dalla società, la quale rimarrà vincolata al regime forfetario scelto per un periodo non inferiore a cinque anni.

La misura dell'imposta, individuata in misura fissa per ciascuna fascia di tonnellate di stazza netta, dovrà essere stabilita in modo che l'importo unitario per ciascuna tonnellata diminuisca con l'aumentare del tonnellaggio della nave. In altre parole, secondo la legge delega, la *tonnage-tax*, gravando in misura proporzionalmente maggiore sulle imprese che utilizzano navi di piccola stazza, determina una forma di imposizione di tipo regressivo.

La stessa lettera *n*) infine dispone che alle cessioni di beni e di servizi fra società in regime forfetario e le altre imprese controllanti o controllate, anche se residenti in Italia, si applica la disciplina del valore normale³⁸ prevista dall'art. 76, comma 5, del T.U.I.R. (nel testo ante riforma). In altri termini, per prevenire pratiche abusive, le operazioni alle quali partecipino società in regime forfetario, nella veste di controllanti o di controllate, sono considerate alla stregua di quelle effettuate con società non residenti controllanti o controllate, con conseguente determinazione del reddito sulla base del valore normale (valutazione secondo il criterio del *trasfert pricing*).

LE FONTI NORMATIVE

- *Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale (art. 4 legge 7 aprile 2003 n. 80)*
- *D.Lgs. 12 dicembre 2003 n. 344
Riforma dell'imposizione sul reddito delle società
(artt. 155 e ss. del TUIR riformato)*

³⁸ Si ricorda che con "valore normale" si intende, ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del TUIR, il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

5.2. Le norme del decreto IRES

Le norme della legge di delega hanno trovato attuazione con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, che integrando il Testo unico delle imposte sui redditi ha introdotto una nuova disciplina di “determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime” (artt. 155 e ss. del T.U.I.R. riformato).

5.2.1. Ambito soggettivo e oggettivo

Il regime *tonnage* è accessibile ai seguenti soggetti, purché residenti nel territorio dello Stato:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società cooperative;
- società di mutua assicurazione.

I soggetti sopra specificati sono interessati all'applicazione della speciale disciplina sempre che utilizzino in traffico internazionale le navi iscritte nel registro internazionale.

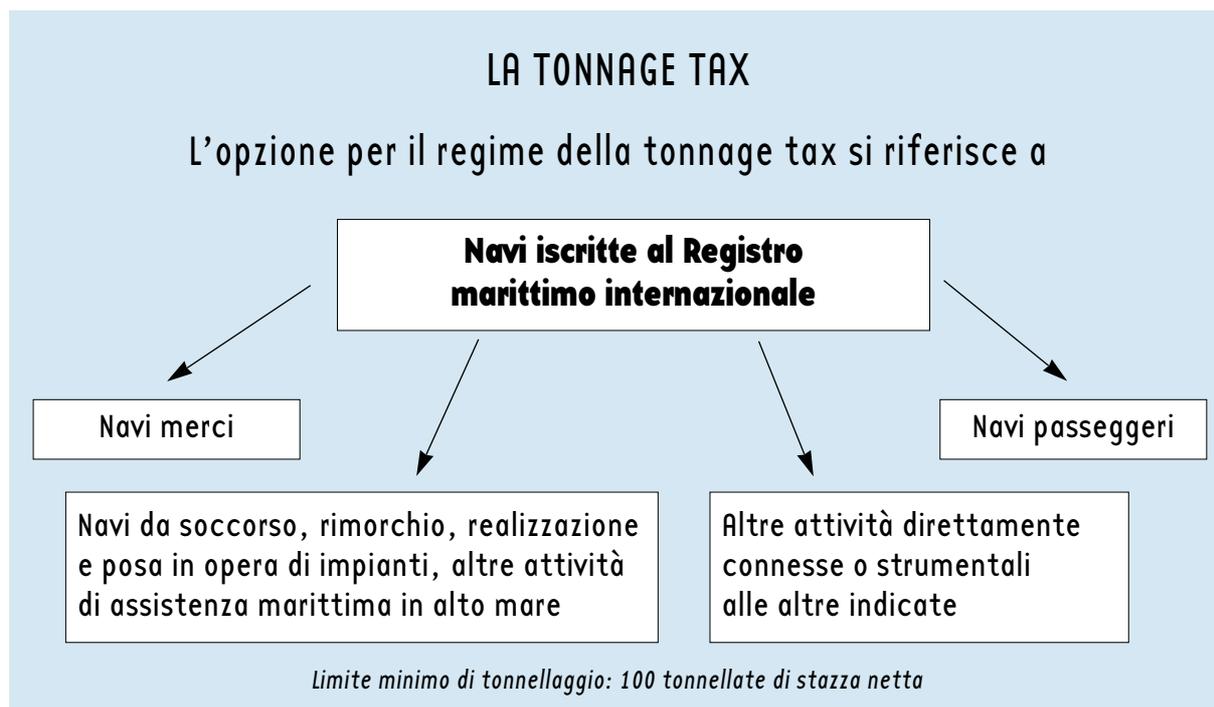
La forfettizzazione riguarda solo il reddito derivante dall'utilizzo in traffico internazionale delle navi indicate nell'art. 8-*bis*, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, iscritte nell'apposito Registro internazionale³⁹ (D.L. n. 457/1997; legge n. 30/1998), che siano destinate all'esercizio di attività commerciali, della pesca⁴⁰, ad operazioni di salvataggio, ad operazioni di assistenza in mare e alla demolizione. Sono escluse le unità da diporto.

E' necessario peraltro che le navi siano destinate alle attività espressamente elencate dal comma 2 del nuovo art. 155 T.U.I.R., ovvero il trasporto merci; il trasporto passeggeri; il soccorso rimorchio, la realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgere in alto mare; altre attività direttamente connesse o strumentali a quelle indicate e che verranno identificate con apposito decreto.

Le navi devono avere un tonnellaggio superiore ad un ammontare superiore alle 100 tonnellate di stazza netta.

³⁹ Nel registro internazionale sono iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei trasporti e della navigazione, le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali (art. 1, co. 1, D.L. n. 457/1997).

⁴⁰ Il riferimento alle attività legate alla pesca non è presente negli altri Stati Europei.



5.2.2. Determinazione della base imponibile

La scelta del legislatore delegato è stata indirizzata verso un sistema di determinazione in via forfetaria della base imponibile (*tonnage based corporation tax*).

Il nuovo art. 156 del T.U.I.R. stabilisce i parametri per la determinazione in via forfetaria del reddito imponibile, dal quale non è ammessa alcuna deduzione, come specificato dal comma 3.

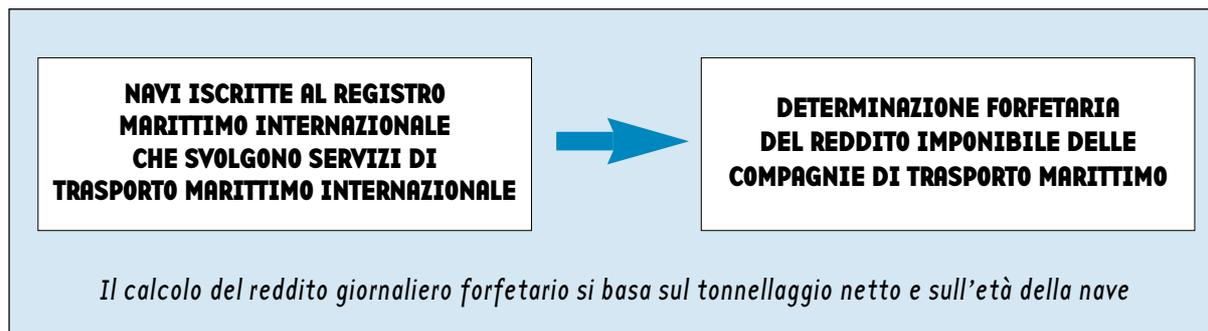
Ai fini del calcolo rilevano due parametri: la stazza netta e l'età della nave.

In conformità alle indicazioni della legge delega, l'importo unitario per tonnellata di stazza netta del reddito giornaliero diminuisce con l'aumentare del tonnellaggio della nave.

Tonnellaggio netto della nave	Reddito fisso giornaliero per tonnellata di stazza netta (in euro)
da 0 a 1.000 tonnellate	0,0090
da 1.001 fino a 10.000 tonnellate	0,0070
da 10.001 tonnellate fino a 25.000	0,0040
oltre 25.000 tonnellate	0,0020

L'importo così ottenuto viene poi moltiplicato per un coefficiente che aumenta all'aumentare dell'età della nave, agevolando in tal modo le società che possiedono navi di più recente costruzione.

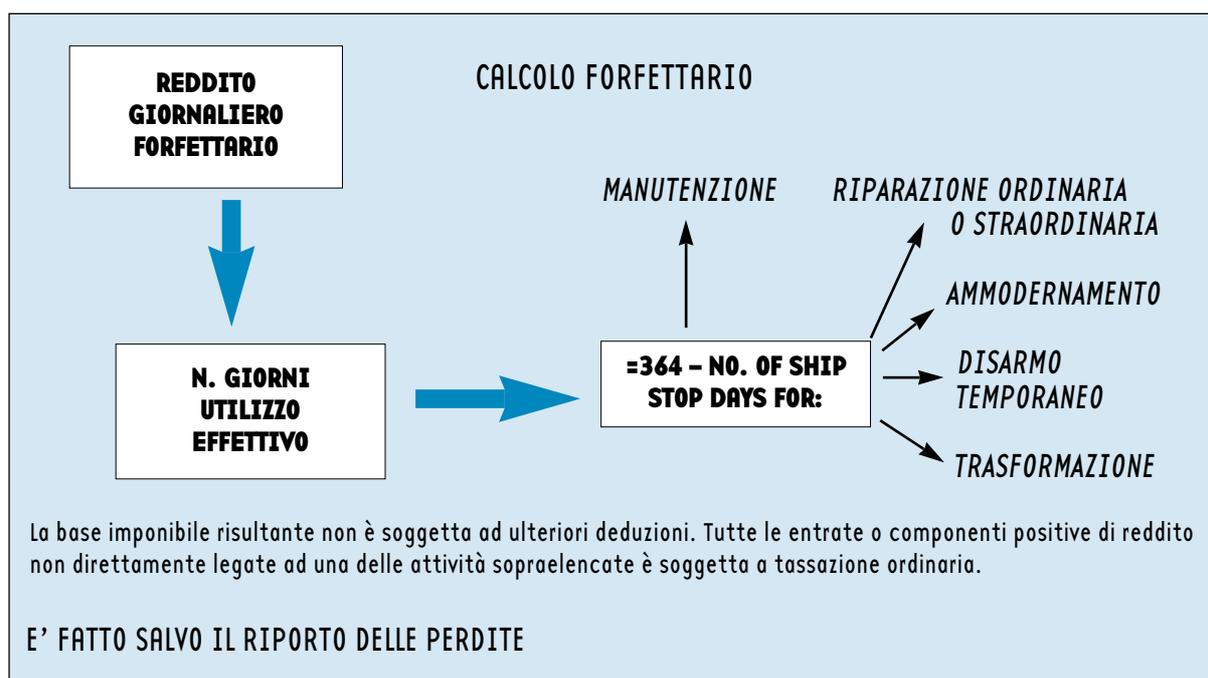
In particolare, per le navi non più vecchie di 5 anni il coefficiente è 0,90, per le navi da 6 a 10 anni, 0,95, per quelle da 11 a 25 anni, 1,05 e per quelle più vecchie di 25 anni, 1,10.



Il reddito viene calcolato per ogni giorno di utilizzo in traffico internazionale della nave. Sono esclusi dal computo solo i giorni di mancata utilizzazione per operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e trasformazione, nonché i giorni nei quali la nave è in disarmo temporaneo.

I ricavi e gli altri componenti positivi non derivanti in via esclusiva dallo svolgimento delle attività per le quali è esercitabile l'opzione non sono compresi nell'ammontare determinato ai sensi del nuovo art. 156 (cfr. art. 157, comma 4).

Infine, il regime tonnage è incompatibile sia con il consolidato nazionale che con quello mondiale (art. 160, comma 1). Alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi fra società in regime forfetario e le altre imprese controllanti o controllate, anche se residenti in Italia, si applica la disciplina del valore normale prevista dall'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. (nel testo riformato). In altri termini, per prevenire pratiche abusive, le operazioni alle quali partecipino società in regime forfetario, nella veste di controllanti o di controllate, sono considerate alla stregua di quelle effettuate con società non residenti controllanti o controllate, con conseguente determinazione del reddito sulla base del valore normale (valutazione secondo il criterio del *transfer pricing*).



5.2.3. Modalità di accesso (opzione)

Il contribuente che intenda accedere al regime di determinazione forfetaria del reddito deve comunicare un'opzione in tal senso all'Agenzia delle Entrate⁴¹, entro tre mesi dall'inizio del periodo di imposta a partire dal quale intende fruirne.

L'opzione è irrevocabile per dieci esercizi sociali (la delega richiedeva l'irrevocabilità dell'opzione per un periodo almeno quinquennale) e può essere rinnovata.

OPZIONE

L'OPZIONE VA ESERCITATA RELATIVAMENTE A TUTTE LE NAVI AVENTI I REQUISITI OGGETTIVI E GESTITE DALLO STESSO GRUPPO

OPZIONE

La scelta di aderire al regime della tonnage tax:

Rimane valida per 10 esercizi sociali
E' irrevocabile
E' rinnovabile alla scadenza

L'art. 157 del T.U.I.R. riformato stabilisce alcune limitazioni all'esercizio del diritto di opzione e prevede casi di decadenza dallo stesso.

Alcune limitazioni sono poste con riferimento alla locazione a scafo nudo⁴². Il regime *tonnage* è precluso, infatti, alle società che abbiano concesso in locazione a scafo nudo oltre la metà delle navi utilizzate per un periodo di tempo superiore, con riferimento a ciascuna nave, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale.

Allo stesso modo, qualora una società conceda in locazione a scafo nudo una nave anche solo per pochi giorni, dovrà determinare il reddito secondo due binari distin-

⁴¹ Le modalità per l'esercizio del diritto di opzione saranno dettate dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che sarà emanato ai sensi dell'art. 161 del T.U.I.R. riformato.

⁴² Il contratto di locazione della nave a scafo nudo si differenzia dal contratto di noleggio. Mentre, infatti, nel primo caso il proprietario è esonerato dall'armamento ed equipaggiamento della nave, nel secondo, lo stesso si obbliga ad armare ed equipaggiare la nave, a porre la stessa in stato di navigabilità per il compimento del viaggio ed a provvederla dei prescritti documenti.

ti: secondo le regole ordinarie per i giorni nei quali le navi sono concesse in locazione a scafo nudo, e secondo le regole forfetarie per il restante periodo.

Ulteriori limitazioni sono connesse alla violazione dell'obbligo di formazione dei cadetti (ovvero dagli allievi ufficiali della Marina Militare), per la determinazione del quale si rinvia ad un ulteriore decreto (cfr. art. 157, comma 3).

Nel caso in cui venga meno l'efficacia dell'opzione esercitata, il nuovo esercizio della stessa non può avvenire prima del decorso di un decennio (cfr. art. 157, comma 5).



5.2.4. Plusvalenze e minusvalenze

L'art. 158 del T.U.I.R. prevede due diversi regimi delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle navi relativamente alle quali è efficace l'opzione per la determinazione forfetaria della base imponibile:

1. secondo la regola generale, il reddito determinato forfetariamente comprende anche eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate in sede di cessione;
2. ciò non vale qualora la nave ceduta sia stata di proprietà della società in un periodo antecedente a quello di prima applicazione del regime forfetario.

In questa seconda ipotesi, al reddito determinato forfetariamente si deve sommare la differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione del regime di determinazione forfetaria dell'imponibile.

Questa ultima previsione suscita qualche perplessità se si pone l'attenzione al fatto che una società, nel corso della sua attività, può avere un'alternanza di periodi di regime forfetario e ordinario, sia per mancato rinnovo dell'opzione che per decadenza dalla stessa. Non si comprende la ragione per cui sono assoggettabili alla disciplina di cui al punto 2) citato solo le navi che erano di proprietà della società nel periodo antecedente alla prima volta che è stata esercitata l'opzione per il regime forfetario.

Alla regola predetta sono apposti dei correttivi: nel caso in cui la società, nel periodo antecedente a quello di prima applicazione del presente regime forfetario, godeva del regime fiscale agevolato di cui all'art. 145, comma 66, della legge n. 388/2000 (finanziaria 2001), l'importo che deve essere sommato al reddito determinato forfetariamente è pari al 20% della differenza di cui al suddetto punto 2).

Il successivo comma 3 dell'articolo 158 specifica che la disciplina agevolata, comportante l'irrilevanza delle plusvalenze e minusvalenze, si applica anche nel caso in cui le navi cedute costituiscano un complesso aziendale, a condizione che tali navi rappresentino l'80% del valore dell'azienda, al lordo dei debiti finanziari.

5.2.5. Obblighi contabili

Come già accennato, il reddito della società relativo ad attività imprenditoriali diverse da quelle per le quali è stata esercitata l'opzione è escluso dal regime forfetario di determinazione dell'imponibile ed è assoggettato alla ordinaria disciplina di determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti. In tal caso le componenti negative assumono rilievo se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni dai quali derivano ricavi e altri proventi diversi da quelli soggetti al regime forfetario.

Se le spese e gli altri componenti negativi si riferiscono indistintamente ad attività ricomprese e non ricomprese tra quelle per le quali è esercitata l'opzione, allora la deducibilità è prevista in proporzione al rapporto tra l'ammontare complessivo dei ricavi e altri proventi ricompresi nel regime forfetario e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi della società (cfr. art. 159 del T.U.I.R.).

5.2.6. Esempio

Nei prospetti di seguito allegati si fa l'esempio della determinazione del reddito, secondo le regole *tonnage*, di una società che utilizzi 3 navi in traffico internazionale.

