



L'imposizione diretta sugli armatori di natanti iscritti nel registro navale internazionale

Le recenti proposte di riassetto del sistema impositivo del mondo armatoriale conferiscono particolare interesse ed attualità ad un'analisi organica del trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'utilizzo di natanti iscritti nel registro internazionale, disciplina che, se pur di recente istituzione, ha causato notevoli perplessità ed è già stata oggetto di numerosi chiarimenti e modifiche.

di **Stefano Ricci**

*Dottore commercialista in Genova
Cultore della materia presso il Ditea, Dipartimento
di tecnica ed economica delle aziende, nell'Univer-
sità di Genova*

1. Aspetti introduttivi

L'Italia non si è mai potuta annoverare tra le nazioni fiscalmente convenienti per le imprese di *shipping*: estremamente alti sono infatti l'imposizione diretta, il peso fiscale sul costo del lavoro e limitate se non inesistenti le agevolazioni o i sussidi alla costruzione o alla gestione di natanti.

Questa scarsa competitività fiscale assume un significato ancora maggiore se si considera il particolare settore delle compagnie di navigazione, in cui le specifiche caratteristiche tipologiche, economiche ed aziendali, pongono al massimo livello i problemi e le scelte fiscali strategiche relative al luogo di costituzione e domiciliazione delle attività produttive (1).

(1) A questo riguardo si può vedere S. Ricci, *Fiscalità e shipping*, in "Trasporti" n. 76/1998, S. Ricci-P. Sciabà, *Profili fiscali dell'impresa armatoriale non residente*, rispettivamente in "Rassegna di fiscalità internazionale" n. 4-2001 in allegato in "il fisco" n. 31/2001 e degli stessi Autori, *Strumenti di pianificazione fiscale delle imprese armatoriali*, *ibidem* n. 6-2001, in allegato a "il fisco" n. 47/2001.

L'impresa di *shipping* è infatti, salvo casi estremamente limitati e di nicchia, un soggetto economico con vocazione fortemente transnazionale, con unità produttive, le navi, e con processi di creazione del valore per loro natura non statici sul territorio, e quindi aprioristicamente compresi nella giurisdizione fiscale di una data nazione, bensì estremamente complessi e distribuiti in differenti località geografiche, mutevoli a seconda dei principi e delle convenzioni semplificatrici accettate ed adottate (2).

In questo contesto non deve stupire come fenomeni di concorrenza fiscale tra le varie nazioni,

(2) Sostanzialmente in tutti gli ordinamenti fiscali viene attratto a tassazione il reddito d'impresa nello Stato in cui viene prodotto, a patto che ciò avvenga tramite una stabile organizzazione. Per ciò che concerne le imprese di *shipping*, si assiste ad una disciplina integrativa di tipo speciale, viste le caratteristiche tipologiche dell'attività produttiva. In particolare, poiché una nave, in caso di rotte internazionali, si troverebbe ad attraversare più confini, sarebbe estremamente difficoltoso determinare in maniera esatta ed indiscutibile il luogo di produzione di detto reddito.

Il Modello OCSE contro le doppie imposizioni ha fornito una ulteriore e parzialmente diversa soluzione al problema delle imprese di trasporto marittimo ed aereo, assumendo il principio dell'effettività; si sostiene, infatti, come i redditi derivanti dall'esercizio di trasporti internazionali, aerei e marittimi, siano sottoponibili a tassazione nella nazione in cui risulti situata la sede effettiva dell'azienda; solo nel caso, marginale e del tutto particolare, in cui la sede effettiva sia situata a bordo della stessa nave o natante, i redditi si considerano conseguiti, e quindi imponibili, nella nazione nei cui registri risulti immatricolato.

intesa come strumento legittimo di attrazione di reddito imponibile sotto la sfera impositiva di uno Stato, a scapito di un altro, abbiano trovato un fertile terreno, tanto che sostanzialmente ogni nazione comunitaria ha introdotto modalità di tassazione agevolate per questa tipologia di imprenditori, sia sotto forma di riduzione degli imponibili che come forfettizzazione delle imposte.

Benché il mondo armatoriale italiano auspichi l'introduzione di nuove e più pregnanti norme di tipo agevolativo, imperniate sulla detassazione dei redditi corrisposti a personale imbarcato e su un sistema di imposizione degli armatori di tipo forfettario, chiamato comunemente *ton tax* vista la relazione alla stazza delle navi, si deve rilevare che nel nostro Paese una modificazione nella normativa fiscale di estrema rilevanza in questo campo è stata già compiuta, seppur limitatamente ad alcune categorie di natanti.

Il D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 25 febbraio 1998, n. 30, ha infatti previsto numerose fattispecie agevolative che, in via di estrema sintesi, sono riassumibili in quattro punti fondamentali:

- costituzione di un credito di imposta figurativo di importo pari alle imposte sul reddito delle persone fisiche dovute al personale imbarcato, da far valere limitatamente al versamento delle ritenute alla fonte di tali redditi (3);
- il reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel registro-*bis*, concorre a formare il reddito di esercizio delle società solo in misura pari al 20 per cento (4);
- è previsto che per il personale imbarcato non sia dovuto dall'armatore alcun contributo previdenziale, risultando direttamente a carico dell'autorità pubblica (5);
- è concessa infine una riduzione dell'aliquota dell'imposta sull'assicurazione per le navi mercantili (6).

Dette agevolazioni sono fruibili previa iscrizione al cosiddetto "Registro internazionale", previsto all'art. 1 del citato provvedimento, concesso sostanzialmente ai natanti che per la maggior parte dell'esercizio siano utilizzati su rotte internazionali.

Il legislatore ha seguito sostanzialmente due principali direttrici, ovvero l'abbattimento dell'imposizione diretta e la riduzione del costo del lavoro

ro (7). Queste sintetiche norme sono state nel corso degli ultimi tre anni integrate e modificate, sia al fine di un'omogeneizzazione con il sistema fiscale vigente, che, dalla data di pubblicazione della norma in esame ha subito importanti e pregnanti modifiche, sia per fornire chiarimenti necessari essendo la legge istitutrice di dette agevolazioni estremamente sintetica.

Nel prosieguo dell'articolo andremo ad approfondire la disciplina in oggetto, mettendo in risalto le maggiori difficoltà interpretative al riguardo.

Imposizione diretta

Estremamente rilevanti sono gli effetti sull'imposizione diretta, poiché, come abbiamo già introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 1998, il reddito prodotto da navi iscritte nel registro internazionale concorre a formare base imponibile solo in misura pari al 20 per cento di quello calcolato in modo ordinario.

Sotto il punto di vista soggettivo, l'agevolazione spetta "all'utilizzatore della nave", ricomprendendo anche figure diverse dal mero proprietario del natante, quali, ad esempio, il conduttore o il noleggiatore. Lo stesso Ministero delle finanze ha chiarito, addirittura come l'agevolazione spetti "anche al soggetto che di fatto utilizza la nave", andando oltre la necessità di una qualsiasi configurazione giuridica del rapporto (8).

Riguardo più prettamente all'applicazione dell'agevolazione, già in fase di stesura del citato decreto-legge aveva destato alcune preoccupazioni l'integrarsi della norma con il regime sostitutivo dell'imposta di conguaglio: si temeva infatti che il risparmio fiscale ottenuto dalla società venisse di fatto addossato al momento della distribuzione del dividendo agli azionisti, non essendovi traccia in alcuna norma positiva dell'attribuzione di un credito di imposta "figurativo" fruibile dagli eventuali percettori dei dividendi, come negli altri casi di tassazione ad aliquota agevolata. Le istruzioni ministeriali all'UNICO 99 - Società di capitali, così come quelle relative agli anni d'imposta successivi, hanno invece esplicitamente previsto questa possibilità. In questo modo si è risolta anche la potenziale sperequazione derivante dal fatto che, se l'impresa armatoriale fosse esercitata in forma di società di persone, in ossequio al principio di trasparenza che la caratterizza nel nostro ordinamento, o di impresa individuale, l'aliquota media applicata sarebbe effettivamente solo un quinto di quella ordinaria.

Punto ancora oggi estremamente incerto risulta essere l'inclusione nella base imponibile agevolata

(3) Art. 4, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457.

(4) Art. 4, comma 2, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457.

(5) Art. 6, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457.

(6) Art. 9-*quater*, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457.

(7) Si tralascia volutamente il caso della riduzione dell'imposta sulle assicurazioni navali, in quanto del tutto marginale in questo contesto.

(8) Risoluzione ministeriale 23 marzo 1999, n. 47/E, in "il fisco" n. 16/1999, pag. 5627.

delle plusvalenze da cessione di beni, problema sicuramente "critico" nel caso di una società di armamento, poiché, di norma, il valore economico residuo del natante al termine del periodo di ammortamento risulta essere ancora notevolmente superiore al valore di carico fiscalmente riconosciuto.

Nonostante un'interpretazione estensiva data da Confitarma, in assenza di espliciti chiarimenti ministeriali, per dare una risposta concreta al quesito ritengo ci si debba basare esclusivamente all'interpretazione del dato legislativo.

In primo luogo, ricorrendo ad un'interpretazione letterale, la norma parla di "reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale". Il concetto di utilizzazione sembra imprescindibilmente legato, nel caso dell'armatore, all'ordinario esercizio della nave, che esclude quindi la cessione, per sua stessa natura di operazione straordinaria. Lo stesso Ministero, con la già citata circolare n. 47/E del 1999 pare arrivare alla medesima conclusione, quando afferma che "il reddito agevolato è soltanto quello derivante dall'utilizzo delle navi di cui trattasi ..., rimanendo pertanto escluso il reddito che, pur relativo a dette navi, è conseguito fuori dal loro utilizzo".

Anche volendo servirsi di un metodo di esegesi teleologica, si deve rilevare come la finalità che il legislatore ha voluto, perseguire con la creazione del registro internazionale sia quella di incentivo allo sviluppo dell'attività di navigazione, cui non è sicuramente preordinata la cessione dei beni strumentali necessari per detta attività.

Ritenute su redditi da lavoro dipendente

Per quello che riguarda il secondo punto, si è proceduto contemporaneamente in due modi: in primo luogo si è concesso un credito d'imposta figurativo, pari all'ammontare delle ritenute Irpef sui redditi da lavoro dipendente (e in seguito anche autonomo) che il datore di lavoro deve effettuare e versare in qualità di sostituto d'imposta. Simmetricamente vengono posti a carico dell'autorità pubblica tutti i contributi, assistenziali e previdenziali tipicamente a carico dell'armatore, a patto che l'equipaggio risponda a determinate caratteristiche e requisiti di nazionalità (9).

Viene in questo modo addossato all'armatore esclusivamente un costo pari allo stipendio netto percepito dai lavoratori dipendenti imbarcati nel natante iscritto nel registro internazionale.

Di fronte a questo genere di vantaggi si deve però riportare come siano introdotti anche dei componenti di maggiore rigidità, quali l'obbligo della costruzione collettiva estesa a tutto l'equipaggio ed una ben determinata composizione dello stesso.

(9) Sostanzialmente riferiti alle stesse tabelle d'armamento richieste obbligatoriamente per poter iscrivere un natante nel registro-bis.

La portata di questa norma è poi amplificata dal fatto che il credito d'imposta in oggetto non concorre, per esplicita previsione normativa, alla determinazione del reddito per l'armatore.

Con la risoluzione 12 febbraio 1999, n. 22/E (in "il fisco" n. 14/1999, pag. 4879), il Ministero delle finanze ha indicato in modo chiaro alcuni aspetti di estrema rilevanza riguardo l'attribuzione del credito d'imposta.

In particolare, con riferimento all'utilizzo del termine "corrisposte" da parte del citato dettato normativo, si stabilisce in modo ferreo il principio di cassa per la concessione di detto credito. Per la sua attribuzione sono quindi necessarie tre condizioni irrinunciabili:

- le retribuzioni si devono riferire ad un periodo in cui il personale sia effettivamente imbarcato;
- la nave deve essere iscritta nel registro internazionale in detto periodo;
- le retribuzioni devono materialmente essere corrisposte durante il periodo di imbarco.

Sono quindi esclusi dall'attribuzione del credito d'imposta i compensi erogati durante un periodo di imbarco ma che si riferiscono ad un periodo precedente, in cui o la nave non era iscritta nel registro internazionale o il marittimo non era imbarcato, e i compensi riferibili ad un periodo oggettivamente rientrante nella fattispecie considerata ma erogati successivamente al venire meno delle condizioni di cui sopra.

A questi principi si trovano due attenuanti, ovvero, l'ammissione del credito di imposta su ratei di trattamento di fine rapporto maturati e in caso di rotazione sociale obbligatoria, prevista dalla legge o da contratto collettivo.

Il Ministero è stato, inoltre, estremamente chiaro negando che il credito d'imposta possa essere calcolato anche sulle addizionali regionale e comunale Irpef (10), sostenendo *in primis* che il soggetto attivo dell'imposta sono le singole regioni e non lo Stato, per cui, in mancanza di una esplicita disposizione normativa di carattere speciale, non si ritiene corretto attribuire un credito d'imposta da far valere sui contributi erariali su imposte dovute ad un altro soggetto.

In secondo luogo si sostiene come, dal momento in cui l'addizionale Irpef viene trattenuta in sede di conguaglio o in sede di cessazione del rapporto di lavoro, mal si concilierebbe con il principio di cassa sopra esposto; è da notare come questa conclusione sia del tutto incongrua con la previsione dell'attribuzione di crediti d'imposta sui ratei del Tfr, dovuti addirittura solo al termine del rapporto di lavoro.

La Finanziaria 2000 (11) ha infine stabilito nuove e pregnanti estensioni all'attribuzione del credito

(10) La circolare in effetti tratta esclusivamente dell'addizionale regionale, ma non vi è motivo alcuno per ritenere lo stesso principio non applicabile all'addizionale comunale e provinciale Irpef.

(11) L. 13 dicembre 1999, n. 466.

d'imposta, sostituendo la locuzione "sulle retribuzioni corrisposte" con quella "sui redditi di lavoro dipendente ed autonomo corrisposti", attraendo nella fattispecie agevolativa, professionisti, collaboratori coordinati, continuativi ed in generale tutti i lavoratori autonomi, a patto che rispettino, ovviamente, tutte le condizioni precedentemente indicate.

Irap

Il decreto legislativo che ha introdotto l'imposta regionale sulle attività produttive (12), ha esplicitamente previsto come per i soggetti che esercitino attività produttive fuori dal territorio dello Stato, sia esclusa dalla base imponibile la quota di reddito attribuibile direttamente a tali attività, a condizione che sia prodotta da una stabile organizzazione.

Dal momento in cui la nave concorre alla formazione del reddito, in base ai differenti regimi convenzionali, o nella nazione in cui è armata o nella nazione nei cui registri è iscritta, a prescindere dal reale ed effettivo luogo di produzione dello stesso, paradossalmente tutti i profitti derivanti da navi iscritte nel registro-*bis*, per loro stessa natura "internazionali", pareva andassero a configurarsi come base imponibile Irap (13).

Solo successivamente, con il decreto relativo all'approvazione, con le relative istruzioni, del quadro IQ, per la compilazione della dichiarazione Irap per il 1998 (14), è stato esplicitamente previsto come i redditi prodotti da natanti iscritti nel Registro internazionale, siano esclusi dalla base imponibile, in quanto *ope legis* non esercitati sul territorio dello Stato, derogando di fatto il requisito della stabile organizzazione. Si segnala in particolare che, mentre in un primo momento (15) pareva che la quota di valore della produzione da scomputare, in quanto riferibile ad attività "internazionale", andasse individuata in base al criterio di ripartizione territoriale da effettuarsi con riferimento alla dislocazione del personale dipendente, come previsto in via ordinaria dall'art. 4 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con la circolare ministeriale n. 263/E del 1998, si è preferito, a parere di chi scrive, in modo corretto, riferirsi alla parte positive e negative specificamente riferibili all'attività esercitata mediante l'utilizzo dei natanti iscritti nel registro internazionale.

(12) D.Lgs. 15 dicembre 1999, n. 446.

(13) Visto che la base imponibile Irap non coincide assolutamente con quella tipicamente assunta come Irpeg, ovvero ricavi totali-costi totali fiscalmente riconosciuti, sarebbe più corretto parlare di componenti di ricavo e di costo afferenti l'attività della singola nave.

(14) D.M. 9 aprile 1998, in S.O. n. 68 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 85 dell'11 aprile 1998.

(15) Circolare ministeriale 4 giugno 1998, n. 141/E, in allegato a "il fisco" n. 24/1998, pag. 8259.

Coerentemente con questa interpretazione è stato messo in evidenza come le componenti negative riferibili promiscuamente ad attività agevolate e non "sono imputabili all'attività esercitata mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale per la parte che corrisponde al rapporto tra l'ammontare delle componenti positive rilevanti ai fini Irap specificamente riferibili alla suddetta attività e l'ammontare complessivo di tutte le componenti positive rilevanti ai fini Irap" (16).

Attività connesse e imprese che esercitano attività di pesca

Le agevolazioni previste nel *corpus* normativo oggetto della presente trattazione sono state estese, nel corso degli ultimi anni ad una serie di altri soggetti. In particolare con la Finanziaria del 2000 (17) sono state estese le due più rilevanti fattispecie agevolative, credito d'imposta e abbattimento dell'80 per cento della base imponibile, a soggetti che, in base a rapporti contrattuali con l'armatore, esercitano attività "commerciale complementare, accessoria o comunque relativa all'attività principale", a patto sia esercitata a bordo di natanti iscritti nel registro internazionale.

Riguardo all'effettiva ampiezza del concetto di attività commerciali accessorie il legislatore non ha fornito alcun chiarimento, ma, dove conferisce l'agevolazione anche agli armatori per le attività di escursione a terra, appare implicita una accezione estremamente ampia di dette attività.

La Finanziaria 2001 (18) ha invece esteso gli stessi benefici, seppure in misura ridotta e solo per gli anni 2001, 2002 e 2003, agli imprenditori esercenti attività di pesca costiera o nelle acque interne o lagunari. In particolare è attribuito un credito d'imposta pari al 70 per cento dell'Irpef dovuta dalle imprese in argomento su redditi di lavoro dipendente ed autonomo corrisposti a personale imbarcato, ed una riduzione del 56 per cento (pari al 70 per cento dell'80 per cento) della base imponibile rilevante ai fini Irpef ed Irpeg sui redditi prodotti nell'esercizio di dette attività.

Si segnala, infine, che i redditi prodotti da detti soggetti saranno normalmente assoggettati ad Irap poiché l'esenzione prevista per i natanti iscritti nel registro internazionale non è dovuta a nessuna norma speciale ma alla corretta interpretazione della norma interna, in questo caso evidentemente non applicabile.

(16) Circolare ministeriale 12 novembre 1998, n. 263/E, in "il fisco" n. 43/1998, pag. 14062.

(17) Art. 13 della L. 23 dicembre 1999, n. 488.

(18) Art. 11 della L. 23 novembre 2000, n. 343. Per una più approfondita disamina del problema si rimanda alla circolare ministeriale 2 ottobre 2001, n. 87/E, in "il fisco" n. 38/2001, pag. 12583.