

LA TONNAGE TAX NELLA PROSPETTIVA DELLA RIFORMA FISCALE

La riforma della tassazione delle società ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di imposizione forfetaria per gli armatori di natanti utilizzati principalmente in acque internazionali, finalizzata quindi a sviluppare il settore armatoriale interno mediante l'utilizzo della leva fiscale, proseguendo la strada tracciata, già da alcuni anni, con l'introduzione del Registro Navale Internazionale.

1. La tonnage tax : gli aspetti introduttivi e le prospettive della riforma fiscale.

Dopo innumerevoli pressioni da parte del mondo imprenditoriale legato al trasporto marittimo, di cui Confitarma², associazione di categoria degli armatori, si è fatta principale portavoce, con la riforma della tassazione delle società si è introdotto anche in Italia la così detta *Tonnage Tax*, o più sinteticamente *ton tax* prevista dal Titolo II, capo VI dell'innovato Testo Unico delle Imposte sui Redditi, intitolato "Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime"³⁴.

In particolare è stato introdotto un sistema di tassazione che potremmo definire forfetario, sulla base della stazza netta del natante, e cioè uno degli indici in grado di definire astrattamente la produttività dello stesso, a prescindere dal reddito effettivamente conseguito.

Si segnala che originariamente la legge delega prevedeva un'alternativa a questo criterio, ammettendo una forfetizzazione delle imposte anziché del reddito, sempre in base al tonnellaggio, opzione però non sfruttata in sede di stesura del decreto, coerentemente con l'avversione palesata dal legislatore della riforma per tutte le imposte sostitutive⁵.

La scelta di adottare un sistema di tassazione di questo tipo deve essere considerata come una chiara volontà da parte del legislatore interno di rendere più concorrenziale sotto il punto di vista fiscale il mercato navale nazionale, anche al fine di contrastare il fenomeno della registrazione dei natanti

¹ Dottore commercialista in Genova, Revisore contabile.

² Indicativo a questo riguardo è il contenuto degli atti del convegno "la fiscalità marittima nell'unione Europea", del 2 aprile 2001, organizzato in Roma congiuntamente da Confitarma e dall'università La Sapienza, consultabile sul sito "www.confitarma.it"

³ D.P.R. 22 dicembre 1986 n 917 artt 155- 161, come modificati dal D.Lgs. 12 dicembre 2003 n.344.

⁴ Per una più approfondita analisi dell'excurus della riforma si rimanda, sulle pagine di questa rivista Nicola Maria Meta, *La Tonnage Tax*, in *Il Fisco* 41/2002.

⁵ Si segnala che la scelta della tassazione forfetaria in base al tonnellaggio è stata per esempio adottata da Grecia e Cipro, mentre il modello che prevede la forfetizzazione dell'imponibile, oltre che dall'Italia, è stato adottato da Gran Bretagna ed Olanda .

sotto bandiere estere, con conseguente sottrazione di base imponibile. Non dobbiamo infatti dimenticare come questo settore sia per sua natura fortemente transnazionale⁶ e come tale particolarmente soggetto non solo a manovre riconducibili a fini elusivi, ma anche a quella concorrenza fiscale che potremmo definire “lecita”. Non a caso i concorrenti più pericolosi per l’armamento italiano non sono più, ormai da molti anni, Antille, Panama o Liberia, ma Regno Unito, Grecia o Olanda.

Benché il corpus normativo non sia ancora definitivo, mancando ancora i decreti di attuazione di cui all’art. 161 e tutta una fase interpretativa che sicuramente sarà copiosa, vista l’assoluta novità della materia, ritengo sia comunque utile affrontare l’esame del testo normativo, al fine di dare una prima valutazione di una disciplina che avrà senza dubbio effetti significativi sulle strutture organizzative e produttive delle imprese armatoriali già dall’esercizio in corso.

2. Requisiti soggettivi ed oggettivi.

L’art. 155, primo comma, limita la platea dei soggetti interessati dalla *ton tax* alle sole società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative di mutua assicurazione e cooperative residenti nello stato⁷.

La scelta di restringere in questo modo il campo applicativo della norma lascia assai perplessi per un triplice ordine di motivi:

- La disposizione causa chiaramente una discriminazione a svantaggio degli enti commerciali comunitari non residenti che operano in Italia attraverso una stabile organizzazione⁸, ponendosi in netto contrasto con il principio di libero stabilimento di attività economiche nel territorio dell’Unione Europea.
- Sono esclusi gli enti pubblici e privati diversi dalle società, siano essi residenti o meno nel territorio dello Stato, che esercitano esclusivamente attività di tipo commerciale. Al di là dei casi esclusivamente teorici dell’associazione o fondazione esercenti in via esclusiva attività d’impresa, è necessario chiedersi il motivo dell’esclusione da tale modalità di determinazione del reddito per soggetti quali i Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE), o i consorzi tra imprenditori finalizzati all’esercizio congiunto di natanti aventi caratteristiche oggettivamente idonee.

⁶ Per una più attenta disamina, Stefano Ricci, *Fiscalità e shipping*, in *Trasporti*, n.76 1998 e Stefano Ricci – Paolo Sciabà *Profili fiscali dell’impresa armatoriale non residente*, in *Rassegna di fiscalità internazionale* 4. – 2001, allegato del *il Fisco* n. 42/2001.

⁷ Si fa esplicito riferimento esclusivamente ai soli soggetti di cui alla lettera a) primo comma, lettera a dell’art.73 del TUIR.

⁸ Il punto d) dell’art 73 del TUIR prevede “ le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello stato”.

- Sono esclusi inoltre gli imprenditori individuali e le società di persone, a causa della scelta di non inserire il criterio di tassazione di cui in oggetto nel titolo inerente la determinazione del reddito d'impresa, applicabile quindi in primis agli imprenditori individuali, e poi richiamato dalla norma IRES, ma in un titolo autonomo, con un ambito soggettivo ben definito e limitato alle sole società di capitali residenti.

Sotto il punto di vista oggettivo, possono essere assoggettati a tassazione i redditi prodotti "dall'utilizzo in traffico internazionale delle navi di cui all'art. 8 bis comma primo, lettera a) del DPR 633 del 1972, iscritte nel registro internazionale di cui al DL 457 del 30 dicembre 1997, convertito con modificazioni dalla Legge n. 30 del 27 gennaio 1998". Il secondo comma dell'articolo 155 pone poi due ulteriori limiti, ovvero un tonnello minimo del natante, individuato in 100 tonnellate, e l'esercizio di un'attività di trasporto merci, trasporto passeggeri, soccorso e rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in mare, nonché attività connesse o strumentali alle precedenti.

Anche in questo caso non possono non rilevarsi alcuni aspetti poco chiari. In primo luogo è censurabile la scelta di inserire nell'ambito di un testo unico ed organico delle imposte sui redditi un doppio richiamo definitorio, il primo al testo unico dell'imposta sul valore aggiunto, riguardante peraltro una fattispecie del tutto dissimile, il secondo a una norma, di carattere speciale, ovvero quella istitutiva del registro internazionale che oltretutto continuerà a coesistere a fianco dei criteri di tassazione ordinaria e forfetaria in base al tonnello, pur non essendo inserita nel predetto testo unico.

Inoltre appare del tutto evidente un'incongruenza: l'art. 8 bis del DPR 633/72 richiamato individua anche le unità da pesca, chiaramente escluse dall'elenco che si deve ritenere tassativo di cui al 2° comma dell'art. 155 del TUIR, che invece prevede l'attività di manutenzione e posa in opera di impianti, non menzionata dalla norma IVA.

Non capiamo quindi le motivazioni che hanno spinto il legislatore a non effettuare un'elencazione positiva ed esaustiva dei requisiti oggettivi per fruire dell'agevolazione in oggetto, preferendo una poco chiara e soprattutto inutile serie di richiami a norme non omogenee che non potranno che causare, per il futuro, un'ingente contenzioso tra amministrazione finanziaria e contribuente.

3. La determinazione del reddito imponibile

In caso di applicazione della *ton tax*, l'Art. 157 TUIR prevede come il reddito imponibile sia determinato in base al reddito giornaliero di ciascuna nave avente i requisiti sopraenunciati, in via forfetaria in base al tonnello netto della stessa, rettificandolo con dei coefficienti che tengono in considerazione l'età del natante, sulla base di due principi:

a) Il reddito forfettizzato per tonnellata risulta tanto minore quanto più grande è il natante, variando come segue:

- da 0 a 1.000 tonnellate di stazza netta Euro 0,0090 a tonnellata;
- da 1.001 a 10.000 tonnellate di stazza netta Euro 0,0070 a tonnellata;
- da 10.001 a 25.000 tonnellate di stazza netta Euro 0,0040 a tonnellata;
- oltre 25.001 di stazza netta Euro 0,0020 a tonnellata .

b) Il reddito forfettizzato per tonnellata è tanto maggiore quanto più vecchio è il natante, modificandosi il coefficiente di rettifica come segue:

- 0 – 5 anni coefficiente 0,90;
- 6 – 10 anni coefficiente 0,95;
- 11 – 25 anni coefficiente 1,05;
- oltre 25 anni coefficiente 1,10.

Il reddito giornaliero così determinato si applica scomputando i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria e straordinaria, trasformazione, o disarmo temporaneo.

Particolarmente interessante è anche la previsione dell'art. 158 TUIR, secondo la quale sono comprese nella determinazione forfetaria del reddito anche le plusvalenze e le minusvalenze relative alla cessione di natanti per cui si applica il particolare criterio impositivo, a patto che i natanti siano stati acquistati nel periodo di applicazione dello stesso. Quale disposizione antielusiva dell'agevolazione in esame è previsto che, nel caso in cui il natante sia già in possesso dell'armatore alla data della prima opzione per la *ton tax*, sarà però soggetta a tassazione ordinaria la differenza tra il corrispettivo conseguito dalla vendita ed il costo non ammortizzato del bene dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione del regime forfetario. Nel caso in cui sia anche applicabile l'agevolazione prevista per i natanti iscritti nel registro internazionale⁹ detta differenza risulterà imponibile ovviamente solo per il 20% del suo ammontare.

Come corollario all'esenzione delle plusvalenze da cessione delle navi, si segnala la possibilità, opportunamente concessa dal legislatore, di ricondurre al reddito forfettizzato anche le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende, a patto che i natanti che possono fruire dell'agevolazione rappresentino almeno l'80% del valore del ramo d'azienda ceduto, al lordo dei debiti finanziari.

Il legislatore ha voluto chiaramente premiare l'utilizzo diretto dei natanti, in quanto è esplicitamente escluso che la *ton tax* sia fruibile da soggetti che locano a scafo nudo per più del cinquanta per cento degli effettivi giorni navigati almeno il venticinque per cento delle navi possedute.

⁹ Ricordiamo infatti che continua a rendersi applicabile la norma di cui all'art.145, comma 66 della legge n.388 del 23 dicembre 2000. A questo riguardo si consenta il richiamo a Ricci S., L'imposizione diretta sugli armatori di natanti iscritti nel registro navale internazionale, in il fisco 14/2002.

Desta invece una certa perplessità la scelta di determinare il reddito giornaliero in modo progressivo in relazione all'anzianità del natante ed in modo regressivo in relazione alla dimensione dello stesso. Se si volesse basare la tassazione esclusivamente su un presupposto aziendalistico è evidente come si assista ad alcune significative incongruenze: per esempio un natante di più di venticinque anni, seppur ormai del tutto ammortizzato, sarà gravato da maggiori costi di gestione e manutenzione, tali da diminuirne in modo sensibile la propria redditività effettiva, a confronto con navi di nuova costruzione.

Simmetricamente lascia perplessi l'attribuzione di un coefficiente di redditività molto inferiore a natanti di grossa dimensione (più di 25.000 tonnellate) rispetto a navi di piccola dimensione, navi che in alcuni settori merceologici, in realtà si trovano in una condizione di assoluta antieconomicità di gestione, tanto da essere di fatto espulse dal mercato.

Si deve dedurre quindi che questa normativa non sia solo ispirata a principi di perequazione impositiva in un settore caratterizzato particolarmente dalla concorrenza fiscale internazionale o da equità contributiva, bensì anche da palesi finalità di politica economica, mirate ad una modifica quantitativa e qualitativa delle flotte Italiane.

Ultimo punto che merita di essere ulteriormente chiarito riguarda quanto previsto dal comma 3° dell'art 156, secondo cui "dall'imponibile determinato ai sensi dei commi precedenti non è ammessa nessuna deduzione", che si intreccia con il disposto dell'art.159, comma 3, che prevede come le spese promiscue, ovvero che si riferiscono indistintamente a componenti positivi di reddito ricompresi o meno nell'imponibile forfettizzato, si deducano in proporzione a detti redditi, secondo il principio del pro rata economico.

Il fatto che la legge parli di determinazione del reddito imponibile e non di tassazione separata, sembra invece consentire la compensazione dei redditi prodotti dalle navi per le quali è stata esercitata l'opzione e delle perdite di natura extragestionale od ordinaria della stessa società.

4. Procedura ed adempimenti

L'opzione per poter godere di questa peculiare tassazione è da esercitarsi, per tramite dell'Agenzia delle Entrate, entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta cui l'opzione si riferisce, ed è irrevocabile per dieci anni¹⁰. Si deve sottolineare come la scelta di vincolare l'impresa per un numero tale di anni debba essere ricondotta alla ricerca di una certa stabilità fiscale, tanto per le imprese, al fine di una corretta pianificazione, quanto per l'erario, nel senso della stabilità delle entrate. Vista la particolare categoria di operazioni di cui trattiamo, caratterizzate da ingenti

¹⁰ Si rammenta come la legge delega per la riforma fiscale prevedesse un vincolo "per almeno cinque anni", per cui il legislatore ha ritenuto di dover operare una scelta discrezionale ed effettiva di politica fiscale.

investimenti con ritorni abbastanza lenti, non riteniamo comunque che detto vincolo possa apparire eccessivamente stringente per le imprese.

Dal tenore del testo normativo si deduce che l'opzione viene meno, sempre per cause diverse dalla volontà del contribuente, esclusivamente per i seguenti motivi:

- locazione a scafo nudo di oltre un quarto delle navi complessivamente utilizzate, per più del cinquanta per cento dei giorni di effettiva navigazione;
- mancato rispetto dell'obbligo di formazione dei cadetti ai sensi di emanandi decreti ministeriali.

Al fine di evitare troppo facili manovre elusive, miranti a godere del regime forfetario esclusivamente negli esercizi caratterizzati da redditi elevati, o limitatamente ad alcuni natanti, sono esplicitamente previste due disposizioni di spiccata natura antielusiva. In primo luogo, nel caso in cui venga meno l'opzione esercitata, per le cause di cui al punto precedente il nuovo esercizio della stessa possa avvenire esclusivamente decorso il decennio originariamente previsto. Inoltre l'opzione deve essere esercitata relativamente a tutte le navi aventi i requisiti indicati, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile.

L'esercizio dell'opzione sancisce poi alcuni altri obblighi, di carattere più prettamente procedurale, finalizzati alla corretta determinazione dei redditi ed al coordinamento con le altre norme fiscali, che merita, seppur sinteticamente, ricordare:

- obbligo di tenuta di contabilità separata, con modalità ancora da definire, al fine di determinare correttamente il pro rata economico di deducibilità dei costi promiscui;
- divieto di esercizio dell'opzione di tassazione in base al bilancio consolidato interno o mondiale;
- obbligo di applicazione della disciplina del valore normale alla cessione di beni e servizi fra le società il cui reddito è determinato anche parzialmente con le modalità previste nel presente articolo, essendo fatto esplicito riferimento all'art. 110, comma 7 del TUIR, riguardante i criteri di valutazione da adottare in caso di transazioni commerciali con società non residenti "di gruppo".

Si segnala infine come il criterio di determinazione del reddito oggetto del presente lavoro si applicherà esclusivamente a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di ottenimento dell'autorizzazione dell'Unione Europea. La Commissione Europea, infatti, nelle proprie linee guida in materia di aiuti di Stato al settore marittimo del 24 giugno 1997, ha subordinato l'autorizzazione a regimi fiscali agevolativi quale quello in esame a determinate condizioni, tra cui ricordiamo il fatto che il beneficio sia concesso alle sole navi battenti bandiera comunitaria o che

comunque siano assoggettate a direzione strategica e commerciale di una società residente in uno stato comunitario, che i proventi in esame contribuiscano all'economia ed all'occupazione comunitaria e che siano limitati alle sole attività di trasporto marittimo e connesse, tutte condizioni che paiono pienamente rispettate nel caso in esame.