

## L'evoluzione normativa della Tonnage Tax

di

Publicato il 16 Settembre 2017

la tonnage tax è un'agevolazione fiscale rivolta agli armatori che consente di determinare forfetariamente il reddito derivante dalle attività economiche conseguenti all'utilizzo delle navi, annullando, di fatto, l'imposizione sul reddito delle imprese armatoriali e assoggettandole ad una tassa sul tonnellaggio...

La disciplina della cd. tonnage tax, introdotta con D.Lgs. 344/2003 (e succ. modific.) è collocata nel capo VI, rubricato *“Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime”*, titolo II, articoli 155-161 del TUIR.



La tonnage tax è un'agevolazione fiscale rivolta ad armatori che operano con una particolare forma giuridica, che consente di determinare forfetariamente il reddito derivante dalle attività economiche conseguenti all'utilizzo delle navi, annullando, di fatto, l'imposizione sul reddito delle imprese amatoriali e assoggettandole ad una tassa sul tonnellaggio. In luogo degli effettivi ricavi conseguiti dalle accennate attività e determinati, secondo il regime fiscale ordinario, analiticamente, cioè sommando tutti i ricavi conseguiti e detraendo da essi i relativi costi, il reddito viene, infatti, determinato in maniera presunta.

Il regime in commento si traduce, pertanto, nella previsione di un reddito imponibile forfetario (determinato sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave calcolato con riferimento agli importi in cifra fissa individuati nell'articolo 156 Tuir previsti per determinati scaglioni di tonnellaggio netto), cui corrisponde, però, l'impossibilità di portare in detrazione le spese e degli altri componenti negativi afferenti alle attività in regime di tonnage tax, ciò è ribadito nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 dell'Agenzia delle entrate che ha sua volta richiama e conferma quanto disposto al riguardo dalla Circolare n. 72/E del 21 dicembre 2007, paragrafo 7.1 in cui a sua volta si riprende quanto stabilito dal TUIR: infatti n base all'articolo 156, comma 3, primo periodo del TUIR, dall'imponibile forfetario *“...non è ammessa alcuna deduzione”*.

La determinazione forfettaria del reddito in regime di tonnage tax costituisce un aiuto di Stato. La Commissione Europea, tuttavia, ha approvato il regime italiano con la decisione del 20 ottobre 2004 .

Le autorità italiane hanno notificato alla Commissione Europea (con lettera del 23 dicembre 2013), a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea ("TFUE"), la loro intenzione di prorogare di 10 anni il vigente regime di imposta sul tonnellaggio, a fronte della quale la Commissione Europea ha emesso la decisione C(2015) 2457 del 13 aprile 2015 con la quale ha ritenuto *"di non sollevare obiezioni nei confronti del regime di aiuti notificato in quanto esso è compatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE"*.

Il Legislatore Italiano, seguendo le indicazioni della relazione illustrativa allo schema del d.lgs. 344/03, con l'introduzione delle norme fiscali in oggetto, ha cercato di impedire la fuga dal registro nazionale di iscrizione delle navi, in seguito alla preferenza di un registro d'iscrizione contenente norme fiscali meno gravose e sistemi di reclutamento dei marittimi riferiti alla nazionalità degli stessi e pertanto più elastico.

Il rinnovo dell'opzione va visto nell'ottica di cogliere i trend di sviluppo globale dei traffici marittimi e del Mediterraneo in particolare, infatti secondo fonti de Il sole 24 ore dal 2012 ad oggi la presenza di portacontainer nel Mediterraneo è cresciuta di oltre il 21%. A livello mondiale, il trasporto marittimo supera per la prima volta 10 miliardi di tonnellate e in questo contesto il Mediterraneo rappresenta il 20%. Al 2030 secondo le previsioni saranno 17 miliardi.

Parallelo all'obiettivo della competitività economica ed in ottemperanza alle più recenti raccomandazioni comunitarie, gli effetti derivanti dall'agevolazione fiscale in esame possono essere individuati nello sviluppo dell'occupazione (lo sgravio fiscale viene inteso, nella sostanza del suo effetto economico, come un incentivo agli investimenti nel settore), in una maggiore tutela dell'ambiente, favorita dai mezzi più moderni, acquisibili con le nuove risorse disponibili e, più in generale, nella sicurezza della navigazione marittima.

Il novellato TUIR, stabilisce che beneficino del regime agevolato di tutte le società di capitali e di persone (con esclusione della Società Semplice) residenti nel territorio dello Stato e gli enti o delle società, di ogni tipo, non residenti, per le quali occorre però specificare che devono esercitare un'attività d'impresa nel territorio mediante stabile organizzazione. La legge finanziaria 2008 ha apportato alcune importanti modifiche al regime della tonnage tax, in particolare l'estensione alle società di persone del regime agevolativo (con apposita modifica dell'articolo 56 comma 1 del Tuir). Inoltre, ad avvalersi dell'opzione per il regime forfetario possono essere così anche le Snc e Sas in possesso dei requisiti oggettivi previsti dall'articolo 155 del Tuir;

Si ricorda anche l'eliminazione del requisito dell'utilizzo in traffico internazionale delle navi armate dall'impresa.

Con innovativo riguardo alla realtà economica ed alla forma giuridica delle imprese amatoriali, l'agevolazione in parola viene estesa anche ai gruppi di imprese ed ha rilevanza anche nei fenomeni di acquisizione di un'impresa da parte di un'altra. Il concetto di "gruppo" preso in considerazione dalla disciplina in esame è più ristretto di quello di cui ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile; in esso vengono incluse infatti solo le società legate fra loro, come precisa l'art. 1 del decreto attuativo, esclusivamente ai sensi del comma 1, lettera 1 dello stesso art. 2359, cioè *"le società in cui un'altra società disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"*. Il legislatore, nella necessità di certezza che deve necessariamente caratterizzare le norme tributarie, prende in considerazione solo il controllo di diritto escludendo tutte le altre forme sebbene anch'esse previste nel citato articolo del Codice Civile ma che non sono certe nel loro modo di operare. Si fa riferimento, ad esempio, al controllo in cui un'impresa possiede "voti sufficienti per esercitare una influenza dominante nell'assemblea ordinaria", fenomeno che avviene nella quasi totalità dei casi in conseguenza della frammentazione degli azionisti, ma che ipoteticamente può essere modificato da una elevatissima quanto improbabile presenza di azionisti nella stessa assemblea.

Relativamente alla fattispecie di acquisizione d'impresa, il decreto attuativo stabilisce che gli effetti dell'opzione esercitata non vengono meno se un'impresa ne acquisisce un'altra o se viene a sua volta acquisita, sebbene ancora nei limiti del controllo di diritto. La portata della norma di cui all'articolo in esame va oltre stabilendo che se un'impresa che aveva i requisiti per esercitare l'opzione, e di fatto l'aveva esercitata, questa può essere estesa a tutte le società del gruppo in cui subentra. Più specificamente a tutte le navi appartenenti alle società (eventualmente richiedenti) del gruppo in cui la società che aveva esercitato l'opzione subentra. Parallelamente nel caso in cui una società che non aveva esercitato l'opzione subentri in gruppo che invece l'aveva adottata, l'opzione può essere adottata per tutte le navi società subentrante. Occorre chiarire che nell'ambito di un gruppo di imprese ogni società deve comunicare l'esercizio dell'opzione alla controllante mediante raccomandate con ricevuta di ritorno, sarà esclusivamente quest'ultima a darne in seguito comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Con la circolare 21 dicembre 2007, n. 72/E l'Agenzia delle Entrate chiarisce, tra l'altro, i requisiti oggettivi che una nave deve avere per poter beneficiare dell'agevolazione sul reddito: l'iscrizione nel registro internazionale di cui al decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30; l'utilizzo in traffico internazionale, successivamente, come già detto,

con la Legge Finanziaria del 2008 l'agevolazione è stata estesa anche al cabotaggio; il tonnellaggio superiore a cento tonnellate di stazza netta; la destinazione a determinate attività di trasporto; le navi armate direttamente, oppure noleggiate dall'impresa marittima, a condizione che il tonnellaggio delle navi prese a noleggio non sia superiore al 50 per cento di quello complessivamente utilizzato.

A tali requisiti va aggiunto un ulteriore obbligo previsto dalla legge istitutiva del regime, ossia l'obbligo di formazione: imbarco di un allievo ufficiale per ogni nave in Tonnage Tax, che può essere assolto, in alternativa, con un versamento compensativo annuo, sempre ai fini dell'addestramento, al Fondo Nazionale Marittimi o ad altre Istituzioni aventi finalità analoghe.

Una ulteriore innovazione normativa si rintraccia nella legge 122/2016 che modifica il Registro Internazionale. Esso è diviso in tre sezioni, la prima riguarda le navi che appartengono a soggetti italiani o di altri Paesi dell'Unione europea, la seconda le navi che appartengono a soggetti non comunitari, la terza le navi che appartengono a soggetti non comunitari, che si trovano in regime di sospensione da un registro straniero non comunitario, ai sensi del comma secondo dell'articolo 145 del codice della navigazione, a seguito di locazione a scafo nudo a soggetti giuridici italiani o di altri Paesi dell'Unione europea.

L'art. 145 modifica in particolare la lettera c), e aggiunge all'elenco anche le navi che appartengono a soggetti comunitari e che siano in regime di sospensione da un registro, specificando altresì che tale registro, oltre che non comunitario, possa anche essere comunitario. L'intervento è volto, come segnalato anche nella relazione illustrativa, ad evitare possibili discriminazioni tra le navi battenti bandiera extracomunitaria e le navi battenti bandiera comunitaria a detrimento di queste ultime.

Le navi ammesse al regime agevolato sono quelle di cui all'art. 8-bis, comma 1, lettera a, del D.P.R. N. 633/72 (decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto). Il decreto ministeriale del 23 giugno 2005, restringe il campo di applicazione dell'art. 155, comma 1, TUIR, includendo fra le navi in parola quelle superiori a 100 tonnellate di stazza netta che esercitano le attività di trasporto merci, trasporto passeggeri, soccorso in mare, rimorchio in mare, qualora si tratti di una prestazione di trasporto, trasporto e posa in opera di impianti offshore, assistenza marittima in alto mare.

L'art. 155 prevede, inoltre, che il regime di tonnage tax si applica anche alle attività strumentali direttamente connesse o complementari a quelle appena elencate, esercitate dal medesimo armatore. Le predette attività sono espressamente elencate nel decreto attuativo, esse precisamente sono: la gestione di cinema, bar e ristoranti, a bordo di navi ammissibili al regime di imposizione forfetaria ed in generale la

vendita di prodotti o servizi esclusi quelli di cui al successivo comma 3 (cioè i beni di lusso e gli assimilati indicati al termine del paragrafo); i contratti di subappalto o franchising o in generale i rapporti contrattuali con terzi per l'esercizio di attività ammissibili; Le operazioni di gestione commerciale, quali la prenotazione di capacità di carico e di biglietti per passeggeri; i servizi amministrativi e le prestazioni di assicurazione connessi ai servizi di trasporto di merci e passeggeri, venduti insieme alla prestazione di trasporto; l'imbarco e sbarco passeggeri; il carico e scarico merci, inclusa la manipolazione e movimentazione di container all'interno dell'area portuale; il raggruppamento o la suddivisione di merci prima o dopo il trasporto in mare; la fornitura e messa a disposizione di container; i trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo.

Ai sensi dello stesso articolo “Sono in ogni caso esclusi dal regime i proventi derivanti dalla vendita di prodotti di lusso, di prodotti e di servizi che non sono consumati a bordo, dai giochi d'azzardo, dalle scommesse e dai casinò.”

A norma dell'articolo 158 del TUIR, inoltre, rientrano nell'imponibile forfetario anche le plusvalenze o minusvalenze realizzate in conseguenza della cessione di navi agevolate (anche mediante cessioni di complessi aziendali, a condizione che le predette navi rappresentino almeno l'80% del valore dell'azienda al lordo dei debiti finanziari). Regole particolari sono previste in caso di nave “*preesistente*” all'entrata nel regime, modificate, tra l'altro, dalla Legge n. 122/2016.

Le navi, per essere ammesse all'agevolazione, come già detto, devono avere una stazza netta superiore alle 100 tonnellate, e possono essere detenute a titolo di proprietà, di locazione a scafo nudo o noleggiate. Non rientrano nell'agevolazione le navi cedute in locazione perché è il conduttore ad esercitare la navigazione e ad assumere pertanto la qualifica di armatore. Rientrano invece nel regime agevolato le navi che l'armatore utilizza in seguito alla stipulazione di un contratto di noleggio, purché il loro tonnellaggio non sia superiore al 50% di quello utilizzato. Al riguardo autorevole dottrina ritiene che le navi eccedenti il computo del tonnellaggio beneficino comunque dell'opzione della tonnage tax, sia pur rimanendo escluse dal beneficio fiscale, perché le cause di perdita dell'opzione previste dalla norma non prevedono tale caso.

Qualora vi sia un contratto di noleggio, in cui anche il noleggiatore è un'impresa armatoriale, la norma consente di usufruire dell'agevolazione anche al noleggiatore (che è al contempo armatore). Ciò comporta che per l'armatore che riceve la nave a noleggio, così come per quello che la noleggia, rispettivamente, né i costi né i proventi del noleggio, concorrono alla formazione dell'imponibile della società. Parimenti non

concorrono da un lato i proventi conseguiti dall'attività della nave presa a noleggio, dall'altro i costi per l'esercizio della nave noleggiata.

Va specificato che il requisito di iscrizione nel registro internazionale, che di seguito esplicheremo meglio, vale per le navi armate dall'armatore ma non per quelle prese a noleggio.

Ulteriore requisito delle navi, precedentemente accennato, ai fini dell'accesso all'agevolazione fiscale è quello dell'iscrizione delle stesse al Registro internazionale istituito con la il D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30. E' tuttavia venuto meno l'obbligo di utilizzo delle navi in traffico internazionale, con la necessità, per le navi che effettuano cabotaggio, di iscrizione nel registro bis, tuttavia ai fini della fruizione della agevolazione il cabotaggio può essere effettuato solo entro determinanti limiti.

Al fine di potere usufruire dell'agevolazione in parola i soggetti che ne hanno i requisiti devono esercitare una opzione entro tre mesi dall'esercizio in cui viene richiesta. Detta opzione è valida dieci anni ed è irrevocabile. Se il richiedente è un gruppo di imprese, come già detto, essa si estende obbligatoriamente a tutte le navi dello stesso gruppo che ne hanno i requisiti.

La determinazione forfetaria del reddito avveniva imputando a ciascuna nave un reddito giornaliero che variava in base al tonnellaggio, ovvero un reddito giornaliero in base a scaglioni di tonnellaggio, corretto per un coefficiente che variava al variare dell'età del naviglio premiando le navi di più recente costruzione. Il decreto attuativo ha però eliminato il fattore di correzione basato sull'età del naviglio, lasciando la determinazione del reddito solo in funzione del tonnellaggio, precisando che non rilevano, ai fini della determinazione del reddito forfetario, i giorni di mancata utilizzazione della nave per operazioni di mancata utilizzazione dovuta a manutenzione, riparazione ordinaria e straordinaria, ammodernamento e trasformazione della stessa. Non sono ammessi ulteriori valori di detrazione del reddito imponibile così calcolato, salvo la deducibilità di una eventuale perdita pregressa.

Nel decreto ministeriale attuativo, viene inoltre specificato che la valutazione patrimoniale degli elementi di bilancio avviene come se il regime di tonnage tax non operasse; cioè vengono scomputati i valori attivi dai loro ammortamenti, anche se questi ultimi non incidono ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Va osservato che non tutto il reddito imponibile dell'impresa è determinato ai sensi del regime agevolato in esame: se sussistono attività imprenditoriali diverse da quelle in precedenza indicate il reddito derivante da esse viene determinato in via ordinaria, non vigendo al riguardo un principio di attrazione dei redditi non agevolati.

Gli eventuali redditi derivanti dallo svolgimento di attività diverse da quelle indicate in precedenza devono essere invece determinati secondo le ordinarie regole del reddito d'impresa.

L'esercizio dell'opzione deve essere effettuato entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale il contribuente intende fruire dell'agevolazione in parola, esclusivamente per via telematica (ciò è ribadito dalla recente giurisprudenza tributaria, si veda Sentenza n. 1785 del 29 marzo 2016 della CTR Milano, Sez. XIX).

Dal primo gennaio 2017 l'opzione si intende rinnovata automaticamente, è previsto, infatti l'obbligo di esplicitare, sempre per via telematica, la rinuncia. Infatti, Per effetto dell'art. 7-quater d.l. n. 193/2016, i **regimi opzionali previsti dal Tuir** (trasparenza fiscale, consolidato nazionale e mondiale e tonnage tax), al termine del periodo di validità, si **rinnoveranno tacitamente, salvo "revoca"** espressa da parte dell'interessato entro il termine previsto per la nuova scelta.

L'opzione viene meno se, al termine di un periodo di imposta, risulta che più del 50% delle navi che usufruiscono del regime agevolato è locato a scafo nudo e, contemporaneamente, che delle navi locate risulta che più della metà sono state locate, nell'esercizio, per un numero di giorni superiore alla metà dei giorni di effettiva navigazione. Vi è, in sostanza, un limite dato dalla percentuale di navi locate e un parallelo limite dato dai giorni in cui dette navi sono locate a scafo nudo rispetto ai giorni di utilizzazione, che per più della metà delle navi non deve superare, come già detto, la metà dei giorni di effettiva navigazione.

Con modifica avvenuta tramite la legge n. 122/2106 ed esclusivamente per le cause di decadenza verificatesi a partire dal periodo di entrata della modifica, il periodo di tempo in cui si può riesercitare l'opzione è ridotto a cinque anni, rimanendo invece il vincolo decennale per le cause verificatesi antecedentemente la modifica stessa.

Nelle more procede l'iter per l'approvazione del d.d.l. N. 4505/2017 dal titolo *"Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea – Legge*

*Europea 2017*": il DDL, dopo la preliminare approvazione da parte del Consiglio dei Ministri, è stato approvato dalla Camera il 20 luglio scorso ed è in attesa di approvazione da parte del Senato.

Tra gli innumerevoli aggiustamenti, in dote alla Legge Europea 2017, si segnala l'estensione delle agevolazioni fiscali, già riconosciute dal Registro Internazionale Italiano, anche per le navi iscritte nei Registri dei paesi dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo. Infatti, la Commissione Europea aveva riconosciuto una incompatibilità di fondo delle misure agevolative, previste dal Registro Internazionale Italiano, rispetto ai dettami comunitari<sup>2</sup>. Così come previsto dall'articolo 7 del richiamato DDL, tra le altre agevolazioni è prevista l'estensione del Regime di tonnage tax, infatti anche il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte in registri UE/SEE potrà essere determinato forfettariamente, per opzione, secondo la c.d. Tonnage Tax ex articoli 155 - 161 del TUIR.

16 settembre 2017

Tonnage Tax, a cura di Rita Esposito

<sup>1</sup>Aiuto di Stato N 114/2004 – Italia, Regime d'imposizione forfetaria sulla base del tonnellaggio per il trasporto marittimo, GU C 136 del 3 giugno 2005, pag. 41.

<sup>2</sup> *“Tale incompatibilità, ad avviso della Commissione, deriva dal fatto che i regimi di favore sono stati fino ad oggi preclusi ai soggetti che utilizzano navi non battenti bandiera italiana, essendo immatricolate nei registri navali di altri Stati membri”.*