

La Tonnage tax

di A. Dorrello

Sommario: 1. Premessa; 2. I due modelli di tonnage tax; 3. Il quadro normativo in Italia; 3.1 Ambito soggettivo ed oggettivo; 3.2 Base imponibile; 3.3 Plusvalenze, minusvalenze, obblighi contabili; 3.4 Bilancio consolidato. Transfer price interno.

1. Premessa

L'introduzione di normative restrittive in materia societaria, fiscale, di protezione ambientale e di reclutamento degli equipaggi ha provocato nel settore armatoriale il fenomeno del cd. flagging out, ossia il passaggio del naviglio da una bandiera nazionale ad un Registro open che comporta l'applicazione di vincoli meno cogenti ed onerosi.

Si calcola che, nel mondo, oltre il 60% delle navi maggiori di 1000 tonnellate di stazza lorda è registrato in un Paese diverso quello che esercita l'effettivo controllo su di esso e che, nella gran parte dei casi, si tratta di Stati senza una propria attività marittima nazionale che hanno creato un registro navale open allo scopo di attirare risorse fiscali dall'estero(1).

Negli ultimi decenni i Paesi membri della Comunità europea non hanno potuto intraprendere efficaci politiche per ridimensionare il fenomeno del flagging out, in quanto la concessione di agevolazioni alle imprese amatoriali che riportavano le loro flotte sotto il controllo dei registri nazionali rischiava di infrangere la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato.

Nel 1997 la Commissione Ue nelle linee guida "Nuovi orientamenti sugli aiuti di Stato al trasporto marittimo" Com. (96)-81 ha individuato per la prima volta la proficuità di misure fiscali finalizzate ad agevolare le imprese marittime e nel "Libro bianco del 2002" ha autorizzato gli Stati membri ad introdurre, a determinate condizioni, una tassazione commisurata al tonnellaggio allo scopo dichiarato di assicurare il ritorno del maggior numero di navi sotto la bandiera comunitaria.

2. I due modelli di tonnage tax

I modelli teorici dell'imposta forfetaria sulla stazza del naviglio sono due: il "modello greco", che prevede la determinazione forfetaria dell'imposta applicando dei coefficienti a dati extracontabili, ed il "modello olandese" che prevede la determinazione forfetaria della base imponibile che viene poi tassata con l'aliquota ordinaria.

Il "modello greco" è, ad oggi, applicato solo in Grecia ove costituisce l'unica modalità di tassazione e l'imposta è determinata con parametri regolati in base alla categoria, alla stazza ed all'età del naviglio.

Invece, il "modello olandese" è più diffuso e si applica, oltre che nei Paesi Bassi, Danimarca, Norvegia, in Germania, in Spagna, nel Regno Unito, in Italia e, da ultimo, anche in India(2).

I due modelli hanno in comune il fine di sottrarre le aziende marittime alla tassazione ordinaria del reddito di impresa certamente più onerosa rispetto ad una imposta che prescinde dal risultato economico dell'azienda amatoriale.

Va sottolineato altresì che tutti i tipi di tonnage tax sono penalizzanti rispetto al naviglio più vecchio: si tratta di un chiaro fine extra-fiscale dell'imposta che spinge gli armatori a rinnovare le flotte con maggiore frequenza.

Infine, nella normativa italiana, sempre con fine extra-fiscale, è prevista la decadenza dal beneficio dell'opzione qualora la società amatoriale non provvede all'addestramento dei cadetti (art. 157, c. 3. D. Lgs. 344/2003)

3. Il quadro normativo in Italia

Il d. lgs. n. 344/2003, di attuazione della riforma del sistema fiscale italiano, ha introdotto anche nel nostro ordinamento tributario la tonnage tax, adottando il modello olandese, configurato nella specie come una modalità alternativa di tassazione rispetto alla tassazione ordinaria del reddito di impresa, alla quale sono assoggettate di norma le imprese amatoriali che non effettuano l'opzione della tassazione forfetaria entro i primi tre mesi dell'esercizio, con durata decennale e rinnovabile.

L'irrevocabilità della durata dell'opzione è prevista al fine di ostacolare

eventuali comportamenti elusivi realizzabili mediante la scelta della tassazione ordinaria per gli esercizi sociali in passivo e per la tassazione forfetaria in presenza di utili.

La normativa fiscale ha previsto anche due ulteriori agevolazioni alle imprese che optano per la tonnage tax: le perdite degli anni precedenti all'opzione sono riportabili successivamente e le plusvalenze da cessione di naviglio sono soggette ad una forma di imposizione ridotta.

3.1 Ambito soggettivo ed oggettivo

L'ambito soggettivo della disciplina è riferito alle s.p.a., alle s.r.l., s.a.p.a e s.c.r.l. che impiegano nel traffico internazionale marittimo navi iscritte al Registro navale italiano ed utilizzate per le attività di trasporto merci, trasporto passeggeri, soccorso rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza in alto mare.

3.2 Base imponibile

La base imponibile è calcolata moltiplicando il reddito giornaliero forfetariamente determinato ed indicato nell'art. 156 per le tonnellate in stazza netta della nave.

Il reddito giornaliero presunto, classificato in quattro scaglioni, diminuisce quanto più è pesante la nave: si tratta quindi di un'imposta regressiva.

Ad esempio una nave di 10.000 tonnellate ha un reddito presunto di 0,0090 euro al giorno pari a 90,00 euro mentre una nave di 30.000 tonnellate solo 60,00 euro.

Dal computo dei giorni vanno sottratti quelli di mancata utilizzazione per manutenzione, ammodernamenti ed altro e l'art. 156, u.c., precisa altresì che non è ammessa alcuna deduzione dalla base imponibile.

L'importo così ottenuto si deve moltiplicare per coefficienti che sono minori di uno per il naviglio con età inferiore a dieci anni e superiore ad uno per le navi più vecchie.

Il regime della tonnage tax non è però compatibile con l'attività di noleggio a "scafo nudo" ossia nei casi in cui l'armatore cede a noleggio la nave senza equipaggio ad un altro armatore che provvede al personale ed al materiale di consumo. In tal caso il reddito della nave deve essere determinato analiticamente e, qualora la durata dei noli superi la durata massima del 50% dei giorni di effettiva navigazione di ogni singola nave per il 51% della flotta, si decade per dieci anni dalla possibilità di opzione per la tonnage tax.

3.3 Plusvalenze, minusvalenze, obblighi contabili

Le plusvalenze e le minusvalenze da cessione sono comprese nell'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 e quindi non rilevano autonomamente ai fini dell'imposizione.

Tuttavia, qualora la cessione abbia ad oggetto una nave già in proprietà dell'armatore prima dell'applicazione della tonnage tax, sarà soggetta ad imposta, unitamente al reddito forfetario, anche la differenza tra il prezzo di cessione ed il costo non ancora ammortizzato del cespite.

Le imprese armatoriali non possono dedurre componenti negativi di reddito correlati ai componenti positivi determinati forfetariamente. Possono dedurre però i componenti negativi correlati ad altri redditi da sottoporre ad imposizione ordinaria e con obbligo di contabilità separata.

Va precisato che non sono ricomprese nell'ambito di applicazione della "tonnage tax" i redditi che derivano da attività non intrinsecamente connesse al trasporto marittimo come, ad esempio, la vendita di prodotti o servizi non destinati ad essere consumati a bordo, di prodotti di lusso, dei ricavi del casinò di bordo.

3.4 Bilancio consolidato. Transfer price interno.

I contribuenti che optano per la determinazione del reddito imponibile con tonnage tax non possono, ai sensi dell'art. 158, optare per la tassazione di gruppo o per il bilancio consolidato mondiale né in qualità di controllanti né in qualità di controllati.

Allo scopo di contrastare eventuali comportamenti elusivi è altresì disposta l'applicabilità delle norme sui prezzi di trasferimento alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi tra imprese in tassazione ordinaria e le imprese in tonnage tax.

Note

(1) L. Del Federico, Riforma Ires- Introduzione alla tonnage tax, in www.studiodelfederico.it

(2) G. Di Muro, *Anche in India sbarca la tonnage tax*, in *Il FiscoOggi* del 9/9/2004.