

CIRCOLARE N. 72/E



ROMA 21 dicembre 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Determinazione della base imponibile di alcune imprese marittime -
Articoli da 155 a 161 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi – c.d.
tonnage tax

INDICE

1	PREMESSA.....	4
2	AMBITO SOGGETTIVO.....	7
	2.1 <i>Requisiti soggettivi.....</i>	7
	2.2 <i>Perdita dei requisiti soggettivi.....</i>	8
3	AMBITO OGGETTIVO	9
	3.1 <i>Requisiti oggettivi</i>	9
	3.1.1 Iscrizione nel registro internazionale.....	10
	3.1.2 Utilizzo delle navi in traffico internazionale	12
	3.1.3 Limiti di tonnellaggio della nave.....	12
	3.1.4 Destinazione delle navi a determinate attività di trasporto.....	13
	3.1.5 Modalità di utilizzo delle navi	14
	3.2 <i>Attività accessorie agevolate.....</i>	17
4	ESERCIZIO DELL'OPZIONE.....	18
	4.1 <i>Esercizio e rinnovo dell'opzione individuale o di gruppo.....</i>	18
	4.2 <i>Presenza di più opzioni esercitate</i>	20
	4.3 <i>Principio di "attrazione"</i>	22
5	LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE ED ALLA SUA	
	EFFICACIA.....	25
	5.1 <i>Locazione a scafo nudo di navi agevolate</i>	25
	5.2 <i>Obbligo di formazione dei cadetti</i>	28
	5.3 <i>Effetti della perdita di efficacia dell'opzione.....</i>	29
6	OPERAZIONI STRAORDINARIE CHE NON INTERROMPONO IL	
	REGIME.....	30
7	DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE	33
	7.1 <i>Imponibile forfetario</i>	33
	7.2 <i>Proventi e costi non computabili nell'imponibile forfetario.....</i>	34
	7.3 <i>Perdite fiscali</i>	36
8	DETERMINAZIONE DI PLUSVALENZE E MINUSVALENZE	36

<i>8.1 Cessione di navi agevolate.....</i>	<i>36</i>
<i>8.2 Cessione di complessi aziendali</i>	<i>39</i>
9 ULTERIORI EFFETTI DELL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE	42
<i>9.1 Valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo patrimoniale</i>	<i>42</i>
<i>9.2 Componenti positivi e negativi di reddito a tassazione differita</i>	<i>43</i>
<i>9.3 Cessioni di beni e prestazioni di servizi</i>	<i>45</i>
<i>9.4 Rapporti con il regime del consolidato fiscale e della trasparenza</i>	<i>47</i>
<i>9.5 Rapporti con altre agevolazioni</i>	<i>48</i>

1 PREMESSA

La disciplina della cd. *tonnage tax*, introdotta con decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 e successive modificazioni, in attuazione della legge 7 aprile 2003, n. 80 recante “*Delega al governo per la riforma del sistema fiscale statale*”, è collocata nel capo VI (rubricato: “*Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime*”), titolo II, articoli da 155 a 161 del TUIR.

La disciplina è completata dalle disposizioni del decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 23 giugno 2005, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2005 (di seguito *decreto*), emanato ai sensi dell’articolo 161, comma 1, del TUIR, recante “*Disposizioni applicative del regime di determinazione della base imponibile delle imprese marittime, di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR (tonnage tax)*”.

La misura agevolativa in esame è stata preventivamente notificata alle competenti autorità della Commissione delle Comunità Europee che, con decisione C (2004) 3937fin del 20 ottobre 2004, ha ritenuto il regime della *tonnage tax* conforme agli orientamenti comunitari e compatibile con il mercato comune in base all’articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato UE.

Pertanto, ai sensi dell’art. 4, comma 1, lettera e) del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, l’opzione per la *tonnage tax* esplica i propri effetti a partire dal periodo d’imposta iniziato successivamente alla data del 20 ottobre 2004.

Il regime in questione si caratterizza per le seguenti peculiarità:

- si applica al reddito derivante dall’utilizzo in traffico internazionale, delle navi iscritte nel Registro Internazionale, di cui al decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457 convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1998, n. 38, aventi tonnellaggio superiore alle cento tonnellate di stazza netta e destinate alle attività di trasporto merci, passeggeri, soccorso, rimorchio, realizzazione e

posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare;

- il reddito imponibile di ogni nave è determinato in via forfetaria moltiplicando le tonnellate di stazza netta della nave per importi fissi variabili (in modo decrescente) in relazione a diversi scaglioni di tonnellaggio e per i giorni di utilizzo effettivo della stessa;

- l’opzione è irrevocabile per dieci esercizi sociali, con possibilità di rinnovo alla scadenza;

- nell’imponibile della *tonnage tax* sono inclusi anche dei redditi derivanti dallo svolgimento di attività direttamente connesse, strumentali e complementari alle attività marittime prima considerate, svolte dal medesimo soggetto;

- alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra società in *tonnage tax* e altre imprese appartenenti al medesimo gruppo, come definito ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile, si applica la disciplina sul valore normale di cui all’articolo 110, comma 7, del TUIR, anche se i predetti scambi avvengono fra soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano.

Per una più agevole e puntuale lettura della presente circolare, si forniscono di seguito alcune precisazioni sui termini tecnici maggiormente utilizzati.

In particolare, si intende per:

- **“armatore”** (artt. 265-277 c. nav.; artt. 422-425 D.P.R. 15-2-1952, n.328), colui che assume l’esercizio della navigazione marittima mediante la nave di cui ha la proprietà o la disponibilità. Arma la nave, cioè assume l’esercizio della stessa, fornendo l’imbarcazione di tutto il necessario per navigare e per adempiere le sue specifiche funzioni;
- **“cabotaggio”** (art. 224 c. nav.; art. 7 D.L. 30-12-1997, n. 457 conv. in L. 27-2-1998, n. 30), la navigazione marittima che si fa da porto a porto, da capo a capo, da costa a costa del territorio nazionale;

- **“noleggio”** (artt. 384, 385, 390, 939 c. nav.), il contratto con cui «l’armatore (noleggiante), in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere, con una nave determinata, uno o più viaggi prestabiliti, ovvero, entro un periodo di tempo convenuto, i viaggi ordinati dal noleggiatore, alle condizioni stabilite dal contratto e dagli usi» (art. 384 c.nav.). Oggetto del contratto è la navigazione della nave, che il noleggiante si impegna a fornire come risultato finale della propria organizzazione armatoriale, dovendo egli apprestare i mezzi umani e materiali per il compimento dei viaggi e sopportarne le spese necessarie. Si distingue in **“noleggio out”**, quando la nave - già armata dal noleggiante - è data in noleggio, e **“noleggio in”**, quando la nave - previamente armata - è presa in noleggio;
- **“locazione a scafo nudo”** (artt. 376-383, 939 c. nav.), il contratto con cui si concede la disponibilità di una nave senza equipaggio. Fa parte dei cd. *contratti di utilizzazione* di nave, ma se ne distingue perché il suo oggetto consiste nel godimento diretto del mezzo di trasporto senza altre prestazioni di *facere*;
- **“stazza lorda della nave”**, la capacità volumetrica totale della nave; comprende tutti i volumi interni della stessa, compresi gli spazi della sala macchine, dei serbatoi carburante, le zone riservate all'equipaggio;
- **“stazza netta della nave”**, la capacità volumetrica della nave misurata deducendo dalla stazza lorda i volumi degli spazi non suscettibili di utilizzazione per il trasporto e risultante dal certificato di stazza dell’unità. E’ data, cioè, dal totale dei volumi adibiti al trasporto di merci o passeggeri e non comprende quindi i volumi adibiti agli impianti ed ai servizi della nave.

2 AMBITO SOGGETTIVO

2.1 *Requisiti soggettivi*

Per il combinato disposto degli articoli 155, comma 1, primo periodo, 75, comma 2, del TUIR e 2 del *decreto*, possono optare per il regime della *tonnage tax*:

- 1) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera *a*), del TUIR;
- 2) i soggetti di cui alla lettera *d*) del medesimo articolo, che svolgono nel territorio dello Stato attività d'impresa mediante stabile organizzazione.

Pertanto l'opzione è rivolta ai soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, che rivestono la forma giuridica di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperativa o società di mutua assicurazione, nonché le società o gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia, in relazione ai redditi prodotti nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione.

Il soggetto non residente con stabile organizzazione potrà usufruire del regime della *tonnage tax* solo se ricorrono le condizioni per la tassazione in Italia degli utili derivanti dalla navigazione marittima di cui alle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Ai sensi dell'articolo 8 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, gli utili derivanti dall'esercizio in traffico internazionale di navi sono imponibili soltanto nello Stato in cui si trova la sede della direzione effettiva dell'impresa marittima.

Ne consegue che la stabile organizzazione del soggetto non residente deve esprimere, ai fini della tassazione in Italia e, quindi, anche ai fini dell'applicazione del regime in esame, la direzione effettiva dell'impresa.

Al riguardo, si ricorda anche che, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, nel caso in cui la sede dell'amministrazione di una società o ente è situata

nel territorio dello Stato italiano per la maggior parte del periodo di imposta, il soggetto si considera a tutti gli effetti fiscalmente residente.

2.2 Perdita dei requisiti soggettivi

L'articolo 3, comma 5, del *decreto*, prevede che “L'opzione (per il regime della *tonnage tax*) è inefficace dal momento in cui l'impresa perde i requisiti soggettivi di cui all'art. 155 del testo unico [e all'art. 2 del *decreto*, n.d.r.]. In tal caso, per il nuovo esercizio dell'opzione, salvo quanto stabilito nel comma 2 dell'art. 5 del presente decreto, resta ferma l'applicazione dell'art. 157, comma 5, del testo unico”.

Come specificato dalla norma sopra riportata, la decadenza ha effetto *ex nunc*, vale a dire dal momento in cui si perdono i requisiti soggettivi; ciò comporta che il regime in commento troverà applicazione esclusivamente per il tempo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data d'efficacia dell'operazione che determina il venir meno dei requisiti.

Pertanto, se, ad esempio, un'impresa residente in Italia, già in *tonnage tax*, si trasforma da società di capitali in società di persone, il regime in commento viene meno dal momento in cui la trasformazione produce i propri effetti.

Qualora, successivamente, la citata società di persone dovesse trasformarsi nuovamente in società di capitali, per poter beneficiare del regime in commento, ai sensi dell'articolo 157, comma 5, del TUIR, dovrà attendere il decorso di un decennio, salvo il caso in cui la stessa (come si dirà oltre nel paragrafo 4.3) assuma la veste di controllante ovvero di controllata di altra impresa in *tonnage tax*.

3 AMBITO OGGETTIVO

3.1 *Requisiti oggettivi*

La *tonnage tax* si applica al reddito delle navi che presentano i requisiti di cui all'articolo 155, commi 1 e 2, del TUIR, così come integrato dall'articolo 6, comma 1, del *decreto*.

Più precisamente, beneficia dell'agevolazione in commento il reddito delle navi a condizione che siano rispettati contestualmente i seguenti requisiti. In particolare, le navi devono essere:

1. iscritte nel registro internazionale di cui al decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30;
2. utilizzate in traffico internazionale;
3. di tonnellaggio superiore a cento tonnellate di stazza netta;
4. destinate a determinate attività di trasporto;
5. 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.

I requisiti oggettivi evidenziati nei punti da 1 a 3 sono riferiti alla singola unità navale. Ne consegue che qualora l'unità navale perda anche uno solo di tali requisiti, la stessa non potrà considerarsi in *tonnage tax* ed il reddito derivante dal suo utilizzo dovrà essere determinato in via analitica, a partire dal giorno in cui si è verificato l'evento che ha comportato la perdita del requisito.

Se, ad esempio, nel corso di un periodo d'imposta una nave agevolata è cancellata dal registro internazionale, alla stessa non è più applicabile la disciplina sulla *tonnage tax* dal giorno della cancellazione. In tal caso, il reddito derivante dal suo utilizzo sarà determinato, in via forfetaria, sino al momento della cancellazione, e in via analitica, per la restante parte del periodo d'imposta e fino all'eventuale nuova iscrizione.

In ultimo, si fa presente che la perdita dei requisiti oggettivi, essendo afferenti alla singola nave, non comporta la decadenza dell'impresa dal regime in commento, che, quindi, continuerà ad applicarsi con riferimento alle altre navi.

A completamento di quanto sopra, si richiama l'attenzione sulla disposizione contenuta nell'articolo 157, comma 1, del TUIR, secondo cui l'opzione per la *tonnage tax* “...non può essere esercitata e se esercitata viene meno con effetto dal periodo d'imposta in corso nel caso in cui oltre la metà delle navi complessivamente utilizzate viene locata dal contribuente a scafo nudo per un periodo di tempo superiore, per ciascuna unità, al cinquanta per cento dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale”. Il limite all'utilizzo delle navi mediante locazione a scafo nudo individuato dalla norma, in sostanza, si configura sia come requisito oggettivo per l'accesso al regime che come causa di decadenza dallo stesso; tale disposizione verrà trattata più approfonditamente nel paragrafo 5.1 relativo ai limiti all'esercizio dell'opzione ed alla sua efficacia.

3.1.1 Iscrizione nel registro internazionale

Ai sensi dell'articolo 155, comma 1, del TUIR, sono ammesse al regime in commento solo le navi iscritte nel registro internazionale, di cui all'articolo 1 del decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30. L'iscrizione avviene a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei trasporti e della navigazione.

L'articolo 1 del d.l. n. 457 del 1997, al comma 1, prevede che le navi iscritte nel registro internazionale devono essere “...adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali”.

Tuttavia, lo stesso articolo 1, al comma 5, consente alle navi iscritte nel citato registro di effettuare, entro certi limiti, servizi di cabotaggio. Detta disposizione, infatti, prevede espressamente che “le navi iscritte nel Registro internazionale non possono effettuare servizi di cabotaggio per i quali è operante

la riserva di cui all'articolo 224 del codice della navigazione¹, come sostituito dall'articolo 7, salvo che per le navi da carico di oltre 650 tonnellate di stazza lorda e nei limiti di un viaggio di cabotaggio mensile quando il viaggio di cabotaggio segua o preceda un viaggio in provenienza o diretto verso un altro Stato [n.d.r., un viaggio “internazionale”], se si osservano i criteri di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b) e c). Le predette navi possono effettuare servizi di cabotaggio nel limite massimo di sei viaggi mensili, o viaggi, ciascuno con percorrenza superiore alle cento miglia marine se osservano i criteri di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), e comma 1-bis”.

In altri termini, tale disposizione prevede che, nonostante l’iscrizione nel registro internazionale sia riservata alle navi utilizzate esclusivamente in traffico internazionale, le navi iscritte possono effettuare, senza che ciò rappresenti una causa di cancellazione dal medesimo registro, anche traffico interno purché nel rispetto dei seguenti limiti:

- non più di 6 viaggi mensili inferiori a 100 miglia marine, a condizione che la nave sia armata nel rispetto di prefissati criteri attinenti i requisiti di nazionalità dell’equipaggio (di cui all’art. 2, comma 1, lettere b) e c) del d-l. n. 457 del 1997);
- viaggi di distanza superiore a 100 miglia, in questo caso senza alcun limite numerico, ma sempre a condizione che siano rispettati determinati requisiti di nazionalità dell’equipaggio (cfr. il citato art. 2, comma 1, lettere a) e comma 1-bis).

¹ Art. 224 (*Riserva della prestazione dei servizi di cabotaggio e del servizio marittimo*) - 1. Il servizio di cabotaggio tra i porti della Repubblica, nonché il servizio marittimo dei porti, delle rade e delle spiagge sono riservati, conformemente a quanto previsto dal Regolamento CE n. 3577/92 del Consiglio del 7 dicembre 1992, agli armatori comunitari che impiegano navi registrate in uno Stato membro dell'Unione europea e che battono bandiera del medesimo Stato membro, sempre che tali navi soddisfino tutti i requisiti necessari per l'ammissione al cabotaggio in detto Stato membro.

3.1.2 Utilizzo delle navi in traffico internazionale

In merito al requisito dell' "*utilizzo in traffico internazionale delle navi*", previsto dall'articolo 155, comma 1, del TUIR, coordinando tale disposizione con l'art. 1 del citato d.l. n. 457 sopra riportato, si ritiene che detto requisito risulti comunque soddisfatto anche se la nave è utilizzata per effettuare servizi di cabotaggio c.d. "nazionale" nei limiti ammessi dalla predetta norma, sempre che, nel corso del periodo d'imposta, l'utilizzo in traffico internazionale sia prevalente rispetto a quello effettuato in traffico nazionale.

La prevalenza dell'utilizzo in traffico internazionale va valutata, in definitiva, considerando i giorni di effettiva navigazione e senza conteggiare i giorni di mancato utilizzo della nave.

Qualora, durante il periodo d'imposta, i giorni di effettiva navigazione in traffico nazionale siano superiori a quelli in traffico internazionale, la *tonnage tax* non è applicabile e, di conseguenza, il reddito derivante dall'utilizzo della nave va determinato in via analitica.

Si ipotizzi, ad esempio, che durante un normale periodo d'imposta i giorni di navigazione in traffico internazionale siano pari a 100, i giorni di utilizzo in traffico nazionale 65 e i giorni di mancato utilizzo della nave 200.

Verificandosi la prevalenza dell'utilizzo in traffico internazionale (100 giorni a fronte di 65), l'intero reddito derivante dall'utilizzo della nave è da determinare secondo la disciplina della *tonnage tax*.

Viceversa, se i giorni di utilizzo in traffico internazionale siano pari a 65 e quelli di cabotaggio nazionale pari a 100, l'intero reddito è da determinare in via analitica.

3.1.3 Limiti di tonnellaggio della nave

Oltre ai requisiti fin qui esaminati, la determinazione forfetaria del reddito imponibile che caratterizza il regime in esame è limitata, ai sensi dell'art. 155, comma 2, del TUIR, alle navi con un tonnellaggio superiore alle 100

tonnellate di stazza netta. L'articolo 1, comma 1, lettera e), del *decreto* precisa che per stazza netta deve intendersi la *“capacità volumetrica totale interna della nave misurata deducendo dalla stazza lorda i volumi degli spazi non suscettibili di utilizzazione per il trasporto e risultante dal certificato di stazza dell'unità”*.

Si tratta, come anticipato in premessa, del volume complessivamente adibito al trasporto di merci o passeggeri e non comprende quindi i volumi adibiti agli impianti ed ai servizi della nave.

3.1.4 Destinazione delle navi a determinate attività di trasporto

L'articolo 155, comma 1, del TUIR prevede che il regime della *tonnage tax* si applica alle navi *“indicate nell'articolo 8-bis, comma 1, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

La lettera a) dell'articolo 8-bis comprende *“le navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50.”*

Tale previsione, tuttavia, ai fini del regime in commento, deve essere coordinata con quella del comma 2 dell'art 155 del TUIR e con quella dell'art. 6, comma 1, del *decreto*.

Il comma 2 citato, limita l'applicazione della *tonnage tax* alle sole navi *“con un tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta, destinate all'attività di:*

- a) trasporto merci;*
- b) trasporto passeggeri;*
- c) soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare.”*

Rispetto all'elencazione contenuta nell'art. 8-bis, quindi, sono escluse dal regime le navi destinate alla demolizione e all'esercizio della pesca, in quanto non richiamate dal comma 2 dell'art. 155.

L'art. 6, comma 1, lettera a) del *decreto*, con riferimento alle attività di cui alla richiamata lettera c) precisa che si deve trattare di attività di “*soccorso in mare, rimorchio in mare qualora si tratti di una prestazione di trasporto, trasporto e posa in opera di impianti offshore e assistenza marittima in alto mare.*” Tale previsione del *decreto*, in definitiva, attribuisce rilievo alle attività indicate nella lettera c) del comma 2 dell'art. 155, qualora si tratti di attività che comportano prestazioni di trasporto.

3.1.5 Modalità di utilizzo delle navi

Per il combinato disposto degli articoli 155, comma 1, del TUIR e 1, comma 1, lettera d), del *decreto*, la *tonnage tax* spetta :

1. al proprietario della nave, che dopo averla armata, la utilizza direttamente o la concede in noleggio (c.d. *noleggio out*);
2. al conduttore di una nave a scafo nudo, che dopo averla armata, la utilizza direttamente o la dà a noleggio (c.d. *noleggio out*);
3. al noleggiatore, ovvero a chi prende a noleggio una nave già armata (c.d. *noleggio in*), a condizione che il tonnellaggio delle navi da lui prese a noleggio “...*non sia superiore al 50 per cento di quello complessivamente utilizzato*”.

Da quanto sopra esposto consegue che, nell'ipotesi del noleggio, al ricorrere degli altri requisiti richiesti, possono beneficiare contestualmente della *tonnage tax*, in relazione alla medesima nave, sia il noleggiante (armatore) sia il noleggiatore. Il noleggiante, infatti, si trova nell'ipotesi di *noleggio out*, mentre il noleggiatore in quella di *noleggio in*.

Tuttavia, il noleggiatore che abbia optato per il regime in esame potrà determinare in modo forfetario il reddito derivante dall'impiego delle navi prese a noleggio solamente fino a quando il tonnellaggio netto della flotta noleggiata non eccede il 50% del tonnellaggio netto complessivamente utilizzato.

<i>Tonnellaggio netto delle navi prese a noleggio (cd. “noleggio in”)</i>	$\leq$	<i>50 %Tonnellaggio netto complessivamente utilizzato</i>
--	--------	--

In altri termini, alla fine del periodo di imposta occorre raffrontare il tonnellaggio netto delle navi prese a noleggio con il tonnellaggio netto complessivamente utilizzato. Nel caso in cui il primo termine del confronto superi la metà del secondo, la nave o le navi noleggiate per ultime in ordine temporale, il cui tonnellaggio ha determinato il superamento del predetto limite, devono essere escluse dalla disciplina in esame. L'esclusione opera per l'intero tonnellaggio delle navi, nel senso che tutto il reddito delle navi escluse deve essere determinato analiticamente.

Ai fini del confronto di cui sopra, si ritiene che il tonnellaggio netto delle navi detenute a titolo di proprietà, di locazione a scafo nudo e di noleggio (*in* e *out*) vada sempre rapportato ai giorni di utilizzo della nave in ciascun periodo d'imposta.

Si fa presente, inoltre, che il limite del 50% del tonnellaggio netto delle navi prese a noleggio rispetto al tonnellaggio complessivamente utilizzato dovrà essere rispettato in ogni periodo d'imposta di efficacia dell'opzione.

A chiarimento di quanto sopra esposto valga il seguente esempio:

Numero di navi in proprietà, locazione a scafo nudo, <i>noleggio out</i>	: 1 (nave A)
Tonnellaggio netto della nave A	: 100.000
Giorni di utilizzo - nave A	: 350 gg
Numero navi prese a noleggio	: 2 (navi B e C)
Giorni di <i>noleggio in</i> - nave B	: 300 gg
Giorni di <i>noleggio in</i> - nave C	: 200 gg
Tonnellaggio netto nave B	: 60.000

Tonnellaggio netto nave C	: 60.000
Durata del periodo d'imposta	: 365 gg

- Tonnellaggio netto del noleggio *in*, rapportato al periodo d'imposta: 82.192 ovvero $[(60.000 \times 300) + (60.000 \times 200)] / 365$
- Tonnellaggio netto delle navi in proprietà e/o in locazione a scafo nudo, rapportato al periodo d'imposta: 95.890 ovvero $(100.000 \times 350) / 365$
- Tonnellaggio netto del noleggio *in* / Tonnellaggio netto complessivamente utilizzato, rapportato al periodo d'imposta: $[82.192 / (95.890 + 82.192)] \times 100 = 46,15\%$

Nell'esempio, il tonnellaggio netto del *noleggio in* rientra interamente nel regime della *tonnage tax* in quanto non supera il 50% del tonnellaggio netto delle navi complessivamente utilizzate.

Viceversa, qualora nel medesimo esempio, la nave detenuta a titolo di *noleggio in* fosse la nave A e quelle detenute in proprietà fossero le navi B e C, il tonnellaggio netto delle navi in noleggio, calcolato *pro-rata temporis*, sarebbe pari a 95.890, mentre quello relativo alle navi detenute a titolo di proprietà sarebbe pari a 82.192; la percentuale di tonnellaggio delle navi prese a noleggio sarebbe del 53,84 circa del tonnellaggio complessivo $[95.890 / (95.890 + 82.192) \times 100 = 53,84 \ %]$. In tal caso, pertanto, la nave A presa a noleggio non potrebbe beneficiare della disciplina in esame.

Sulla base della *ratio* della norma in esame che, nonostante ammetta all'agevolazione le navi prese a noleggio nei limiti prima precisati, intende in sostanza "premiare" chi arma le navi, sia esso proprietario oppure locatario a scafo nudo, si ritiene che il soggetto che si limita a prendere a noleggio navi già armate da altri (*noleggio in*), senza quindi armare direttamente alcuna nave, non può usufruire della disciplina in commento.

Da ultimo, si precisa che, in caso di *noleggio in* di navi con bandiera estera, il regime in commento si estende alle navi prese a noleggio

indipendentemente dall'iscrizione delle stesse nel registro internazionale italiano. Pertanto, la *tonnage tax* spetta anche al soggetto che prende a noleggio delle navi di bandiera estera, sempre che sussistano tutti i requisiti oggettivi di cui all'articolo 155, commi 1 e 2, del TUIR.

3.2 Attività accessorie agevolate

Come già chiarito nel paragrafo 3.1.4, l'articolo 155, comma 2, del TUIR unitamente all'articolo 6, comma 1, del *decreto*, elenca le attività marittime cui devono essere destinate le navi ai fini della applicazione della *tonnage tax* (c.d. attività principali).

Il comma 3 del medesimo articolo 155 prevede la possibilità di includere nell'imponibile della *tonnage tax* anche il reddito derivante dalle “...attività direttamente connesse, strumentali e complementari, svolte dal medesimo soggetto” ed identificate dal *decreto*.

Rientrano, pertanto, nel regime in esame, i proventi derivanti dalle seguenti attività accessorie, tassativamente indicate dall'art. 6, comma 2, del *decreto*, se svolte dal medesimo soggetto che esercita le attività marittime principali e se direttamente connesse, strumentali e complementari alle medesime attività:

- a) la gestione di cinema, bar e ristoranti a bordo di navi ammissibili al regime in commento e, più in generale, la vendita di prodotti o servizi, con esclusione dei proventi derivanti dalla vendita dei prodotti di lusso, dei prodotti e dei servizi non consumati a bordo, nonché dei proventi derivanti dalla gestione dei giochi d'azzardo, delle scommesse e dei casinò;
- b) i contratti di subappalto o franchising o, in generale, i rapporti contrattuali con terzi per l'esercizio di attività ammissibili;
- c) le operazioni di gestione commerciale, quali la prenotazione della capacità di carico e dei biglietti per i passeggeri;

- d) i servizi amministrativi e prestazioni di assicurazione, connessi ai servizi di trasporto di merci e passeggeri, venduti insieme alla prestazione di trasporto;
- e) l'imbarco e sbarco passeggeri;
- f) il carico e lo scarico merci, incluse la manipolazione e la movimentazione di container all'interno dell'area portuale;
- g) il raggruppamento o suddivisione delle merci prima o dopo il trasporto in mare;
- h) la fornitura e messa a disposizione dei container;
- i) i trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo.

4 ESERCIZIO DELL'OPZIONE

4.1 Esercizio e rinnovo dell'opzione individuale o di gruppo

In base all'articolo 155, comma 1, primo periodo, del TUIR e all'articolo 3, comma 1, del *decreto*, l'opzione per il regime della *tonnage tax* si perfeziona con la trasmissione esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle entrate di un'apposita comunicazione, da redigere sul modello approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 agosto 2005, disponibile sul sito internet (www.agenziaentrate.it), alla voce "*Documentazione*" – "*Ires*".

L'invio telematico della comunicazione, a pena d'inefficacia (cfr. art. 3, comma 3, del *decreto*), va effettuato entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale il contribuente intende fruire di tale regime. Per le imprese neo-costituite, il predetto termine decorre dalla data di costituzione.

Per il primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina che inizia successivamente al 20 ottobre 2004, il decreto del Presidente del Consiglio dei

Ministri 5 luglio 2005 ha consentito di effettuare la comunicazione entro la fine del periodo d'imposta stesso.

L'opzione è irrevocabile per dieci esercizi sociali e può essere rinnovata (art. 155, comma 1, secondo periodo, del TUIR).

Il rinnovo, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del *decreto* va effettuato, sempre a pena di inefficacia, entro tre mesi dall'inizio dell'esercizio successivo al periodo di validità dell'opzione precedentemente esercitata, mediante l'invio del medesimo modello di comunicazione previsto per l'esercizio dell'opzione.

L'opzione può essere:

- individuale, cioè relativa ad una singola società di navigazione non facente parte di alcun gruppo;
- di gruppo, cioè relativa ad un gruppo di imprese, intendendo come tale quello costituito “...*dalla controllante e dalle controllate tra cui sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile*” (cfr. articolo 1, comma 1, lettera c), del *decreto*). In sostanza, ai fini della disciplina in commento il gruppo di imprese è costituito dalla controllante e da quelle società in relazione alle quali sussiste il c.d. controllo di diritto.

L'articolo 155, comma 1, terzo periodo, del TUIR e l'articolo 3, commi 1 e 2, del *decreto* prevedono che l'opzione deve essere esercitata “...*relativamente a tutte le navi aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 1*” dell'articolo 155.

L'inclusione nel regime della *tonnage tax* di tutte le navi gestite dallo stesso gruppo di imprese intende evitare manovre finalizzate ad escludere dal regime in commento quelle navi che, sulla base di una determinazione analitica del reddito, produrrebbero una perdita fiscale. Una nave inclusa nel regime in commento, invece, dà comunque luogo, come illustrato in seguito, ad una base imponibile positiva.

Con riferimento al gruppo d'impresе, inoltre, ai sensi dell'articolo 3, commi 2 e 3, del *decreto*, l'opzione, pena la sua inefficacia, deve essere esercitata dalla società controllante e da tutte le società controllate. In particolare,

le società controllate devono comunicare la propria opzione alla società controllante mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. L'opzione è trasmessa all'Agenzia delle entrate unicamente dalla società controllante, nei termini di cui all'art. 155, comma 1, del TUIR, ovvero entro tre mesi dall'inizio del periodo di imposta a partire dal quale il gruppo intende fruire del regime in esame.

Nel caso in cui la società controllante non svolga direttamente le attività marittime agevolate, detto adempimento avrà nei suoi confronti valore di semplice comunicazione, senza produrre gli effetti tipici dell'opzione, atteso che la controllante non produce redditi derivanti direttamente dalle attività marittime agevolate.

Anche nell'ipotesi di opzione di gruppo, il rinnovo deve essere esercitato mediante comunicazione da effettuarsi, a pena di inefficacia, entro tre mesi dall'inizio del primo esercizio successivo al periodo di validità dell'opzione precedentemente esercitata.

Entro lo stesso termine di tre mesi, devono essere comunicate le variazioni inerenti il gruppo in *tonnage tax*: tale termine, ovviamente, decorre dal momento in cui si è verificato l'evento che ha determinato la variazione in questione (cfr. anche le istruzioni al modello di comunicazione).

In entrambi i casi (rinnovo dell'opzione e modifica del gruppo) la società controllante deve utilizzare il medesimo modello di comunicazione relativo all'esercizio dell'opzione per la *tonnage tax*.

4.2 Presenza di più opzioni esercitate

Le due tipologie di opzione, singola o di gruppo, possono anche sovrapporsi. Ai sensi dell'articolo 5, comma 2, primo periodo, del *decreto*, l'opzione esercitata dal gruppo si sovrappone e prevale su quella della singola impresa.

Per effetto di tale disposizione, si determina un allungamento della durata dell'opzione originariamente esercitata dalla singola impresa qualora essa entri a far parte di un gruppo d'impresе che abbia optato per la *tonnage tax* in data successiva rispetto alla propria opzione: in tale circostanza, l'opzione, per quanto riguarda la singola impresa, si protrae per più di dieci esercizi sociali.

Al contrario, l'opzione esercitata da una singola impresa, qualora la stessa entri a far parte di un gruppo che aveva optato per il regime della *tonnage tax* in data anteriore, esplica i propri effetti per meno di dieci periodi d'imposta.

Quando, a seguito della cessione di partecipazioni, vengono a crearsi dei rapporti di controllo "di diritto" fra soggetti in *tonnage tax*, si ha la costituzione di un gruppo d'impresе autonomamente rilevante ai fini della disciplina in commento, che, in quanto tale, deve essere sempre caratterizzato da un'unica data d'esercizio dell'opzione.

In presenza di più opzioni esercitate, in momenti differenti, da distinte imprese oppure da gruppi diversi che vengono ad essere controllati dalla medesima società, l'articolo 5, comma 2, secondo periodo, del *decreto* prevede che "...rileva l'opzione esercitata in data meno recente", quindi l'opzione più "vecchia".

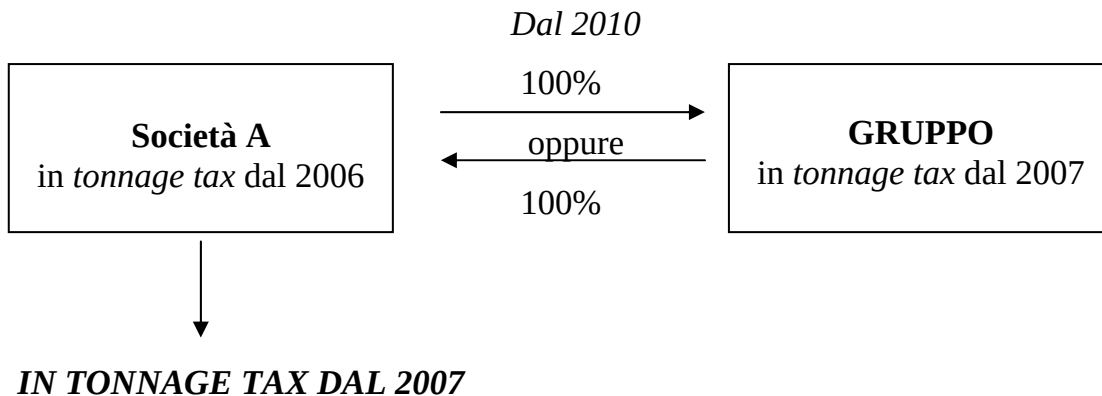
Così, ad esempio, se un'impresa marittima aderisce alla *tonnage tax* nel 2006 e, nel 2007, assume il controllo o viene ad essere controllata da un'altra società, che ha esercitato l'opzione nel 2005, prevarrà l'opzione esercitata nel 2005, che corrisponde alla data meno recente.

Analogamente, quando due o più gruppi, ciascuno con una propria data di adesione al regime, vengono ad essere controllati dalla medesima impresa, rileverà sempre l'opzione esercitata in data meno recente.

In ultimo, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, primo periodo, del *decreto*, in caso di più opzioni esercitate, in date diverse, da un gruppo e da una singola impresa che ne entra a far parte, prevale, anche se successiva, l'opzione esercitata dal gruppo rispetto a quella della singola impresa acquisita.

Così, ad esempio, se una singola società marittima esercita l'opzione nel 2006 e, nel 2010, entra a far parte di un gruppo in regime forfetario dal 2007, rileverà unicamente l'opzione esercitata dal gruppo nel 2007, nonostante sia successiva all'opzione della singola società.

Esempio: **Ingresso in un gruppo preesistente in tonnage tax**



Qualora distinte imprese o gruppi che hanno già esercitato l'opzione, vengono a costituire un nuovo gruppo, in quanto la stessa impresa ne assume il controllo, rileva l'opzione esercitata in data meno recente, (cfr. articolo 5, comma 2, secondo periodo del *decreto*); in tal caso l'opzione del gruppo neo-costituito avrà efficacia per meno di dieci periodi d'imposta.

4.3 Principio di "attrazione"

Ai sensi dell'articolo 155, comma 1, ultimo periodo, del Tuir, "*l'opzione ...deve essere esercitata relativamente a tutte le navi aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 1, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'art. 2359 [comma 1, numero 1)] del codice civile*".

Ne consegue che, nell'ambito dello stesso gruppo d'imprese legate da un rapporto di controllo di diritto, non vi possono essere contemporaneamente

società che abbiano optato per la *tonnage tax* e società che, invece, non vi abbiano optato.

Quanto appena precisato trova conferma nell'articolo 5, comma 1, del decreto, secondo cui *“gli effetti dell’opzione esercitata non mutano se un’impresa assume la veste di controllante ovvero di controllata da altra impresa. In tal caso, in presenza dei requisiti di cui all’art. 2 (requisiti soggettivi), l’opzione assume rilevanza anche nei confronti del soggetto che non l’ha esercitata ovvero di quello per il quale l’opzione in precedenza esercitata ha perso efficacia ...”*.

La disposizione sopra riportata comporta che:

- una società non in *tonnage tax* viene “attratta” nel regime in esame, a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale acquista il controllo di diritto, ovvero diventi controllata di diritto, di un'impresa in *tonnage tax*;
- una società decaduta dall'opzione viene riammessa al regime della *tonnage tax*, a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale acquista il controllo di diritto, ovvero diventi controllata di diritto, di altra impresa che abbia già aderito al regime. In tale fattispecie, non è necessario attendere il decorso del decennio previsto dal comma 5, dell'art. 157 per il rinnovo dell'opzione, nel caso di perdita di efficacia dell'opzione esercitata in precedenza.

In tali casi, per l'impresa “attratta” o riammessa nel regime, la durata dell'opzione coincide con quella esercitata dall'impresa che ha determinato la sua attrazione nel regime.

Inoltre, non occorre che tale società eserciti autonomamente l'opzione: l'insorgenza, infatti, del “controllo di diritto” fra due società di navigazione dà luogo alla costituzione di un “gruppo” rilevante ai fini della *tonnage tax*, con la conseguenza che gli obblighi di comunicazione incomberanno sulla neo controllante. Quest'ultima, come per ogni altra variazione relativa al gruppo, dovrà comunicare, entro tre mesi dall'evento, all'Agenzia delle entrate l'avvenuta costituzione del gruppo d'impresе.

Ad esempio, se un'impresa, in *tonnage tax* dal 2005, durante il 2007 acquista il controllo o diventa controllata di diritto di un'altra impresa marittima, non in *tonnage tax*, quest'ultima, per effetto del principio di "attrazione", entra nel regime a partire dall'inizio del 2007, senza esercitare autonomamente l'opzione, in quanto rileva, anche ai fini dell'anzianità del regime, la sola opzione esercitata nel 2005 dal soggetto che ne ha determinato l'attrazione. Entro i tre mesi successivi all'acquisizione del controllo, la neo-controllante dovrà comunicare all'Agenzia delle entrate l'avvenuta costituzione del gruppo d'impresе rilevante ai fini della disciplina in esame.

Il principio di "attrazione", ovviamente, opera anche nel caso in cui una società non in *tonnage tax* entri a far parte di un gruppo d'impresе che ha già optato per il regime in esame.

In tale situazione, la società "attratta" nel regime non dovrà esercitare autonomamente l'opzione. Gli obblighi di comunicazione incombono sulla capogruppo, che dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate, entro tre mesi dal suo verificarsi, la variazione avvenuta nell'ambito del proprio gruppo.

Al contrario, nel caso in cui un'impresa marittima in *tonnage tax*, entra a far parte, come controllante o controllata di diritto, di un gruppo di impresе che non ha aderito al regime determinando l'attrazione del gruppo nel regime, tale gruppo, tramite la società controllante, dovrà necessariamente optare per la *tonnage tax* in via autonoma. Ai fini dell'anzianità del regime, come previsto dal comma 2 dell'articolo 5 del *decreto*, prevarrà l'opzione esercitata dal gruppo medesimo rispetto a quella originariamente esercitata dalla singola impresa.

Così, ad esempio, se un'impresa marittima in *tonnage tax* dal 2005 entra a far parte, nel 2010, in qualità di controllata ovvero di controllante di diritto, di un gruppo d'impresе non in *tonnage tax*, perchè decaduto o per mancato esercizio dell'opzione, il principio di "attrazione" determinerà l'ingresso del gruppo nel perimetro d'applicazione del regime in commento e, ai fini dell'anzianità del regime, prevarrà la successiva opzione autonomamente comunicata dal gruppo nel 2010.

Occorre sottolineare che l'adesione al regime in commento non si trasmette automaticamente nel caso di acquisizione di partecipazioni fra società, qualora tali acquisizioni non determinino una situazione di controllo di diritto.

Infine, si precisa che il principio di "attrazione" non opera a seguito della cessione di navi, utilizzate in regime di *tonnage tax*, da una società che ha esercitato l'opzione ad un'altra in regime ordinario. Di per sé, infatti, l'acquisto di navi agevolate da parte di una società che non aveva optato per il regime non comporta l'automatico ingresso della stessa nel regime opzionale: per poter beneficiare del regime in commento, la società acquirente dovrà esercitare l'opzione secondo le modalità precedentemente descritte e ferma la sussistenza di tutti i requisiti richiesti dalla legge.

5 LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE ED ALLA SUA EFFICACIA

5.1 *Locazione a scafo nudo di navi agevolate*

L'articolo 157, comma 1, del TUIR prevede che l'opzione per la *tonnage tax* "...non può essere esercitata e se esercitata viene meno con effetto dal periodo d'imposta in corso nel caso in cui oltre la metà delle navi complessivamente utilizzate viene locata dal contribuente a scafo nudo per un periodo di tempo superiore, per ciascuna unità, al cinquanta per cento dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale".

L'articolo 7 del decreto chiarisce che l'opzione non può essere esercitata e se esercitata viene meno con effetto dal periodo d'imposta in corso, quando si verificano *contemporaneamente* le due condizioni di seguito indicate:

- 1. più del cinquanta per cento delle navi in *tonnage tax* complessivamente utilizzate dalla singola impresa, è locato a scafo nudo.** Si precisa che, ai fini della determinazione della predetta percentuale, le navi rilevano in funzione del loro tonnellaggio.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 7 citato, non rilevano le navi locate a scafo nudo in favore di società appartenenti allo stesso gruppo del locatore. Tali unità navali, quindi, non andranno conteggiate né al numeratore, né al denominatore del rapporto in oggetto. Resta fermo che anche in questa ipotesi per gruppo si intende quello rilevante ai fini della disciplina in questione, vale dire quello formato da società tra cui intercorre un controllo di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1) del codice civile. Si precisa, inoltre, che tra le “navi complessivamente utilizzate” non vanno comprese quelle detenute a titolo di “noleggio in”: si tratta di navi armate da altri e pertanto se venissero conteggiate nel novero delle “navi complessivamente utilizzate”, la *tonnage tax* verrebbe riconosciuta anche ad imprese che non armano alcuna nave perché utilizzano in proprio navi prese a noleggio, mentre locano a scafo nudo a terzi, quelle detenute in proprietà. Un comportamento quale quello appena descritto contrasta con la *ratio* della disciplina in commento con la quale, come detto, il legislatore, nell'ammettere al regime anche le navi prese a noleggio, ha comunque inteso riconoscere la *tonnage tax* solo a quelle imprese che armano le navi.

2. per più della metà delle navi locate, il rapporto tra il numero di giorni di locazione a scafo nudo ed il numero dei giorni di effettiva navigazione è superiore al cinquanta per cento. Anche per la determinazione di tale indicatore, le navi rilevano in funzione del loro tonnello.

Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), per la determinazione del rapporto non si tiene conto dei giorni di mancata utilizzazione e di disarmo temporaneo, di cui all'articolo 156, comma 2, del TUIR (operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria e straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave).

A titolo esemplificativo, si pensi ad un'impresa in *tonnage tax*, che disponga di tre navi agevolate che, per semplicità, si assumono di identico tonnello. Se, per tutto il periodo d'imposta, una di esse viene locata a scafo

nudo a terzi, mentre le restanti sono locate a scafo nudo ad altre società del gruppo, la società decade dal regime in quanto:

- le navi locate al gruppo non rilevano né al numeratore, né al denominatore del rapporto;
- per l'unica nave rimasta, la condizione di cui sopra risulta sempre verificata, essendo la stessa locata a scafo nudo a terzi per tutto il periodo d'imposta.

Viceversa, se l'impresa loca a scafo nudo a terzi due delle tre navi, risulta verificata la prima condizione di decadenza dal regime. Perché l'impresa decada dal regime è necessario che si verifichi anche la seconda condizione e cioè che per più della metà delle navi locate a terzi, il rapporto tra il numero dei giorni di locazione a scafo nudo ed il numero dei giorni di effettiva navigazione sia superiore al cinquanta per cento.

Pertanto, ipotizzando per la nave (A), 140 giorni di locazione a scafo nudo su 200 d'effettiva navigazione, mentre per l'altra (B) 70 giorni di locazione a scafo nudo su 300 d'effettiva navigazione, si otterranno i seguenti rapporti:

$$\text{Nave A} = 140 / 200 = 0,7$$

$$\text{Nave B} = 70 / 300 = 0,23$$

Sebbene per la nave A il rapporto sia maggiore del 50 per cento, l'impresa non decade dalla *tonnage tax* in quanto tale condizione si è verificata solo per la metà delle navi locate (una su due).

Qualora, anche a seguito della locazione di una o più navi, l'impresa non decada comunque dal regime, ai sensi dell'articolo 157, comma 2, del TUIR, "... l'opzione ... non rileva per la determinazione del reddito delle navi relativamente ai giorni in cui le stesse sono locate a scafo nudo, da determinarsi in modo analitico...". Il reddito delle navi locate deve essere determinato analiticamente, sulla base dei canoni realizzati e dei costi specifici, e, relativamente alle spese non suscettibili di diretta imputazione, secondo la proporzione di cui all'articolo 159, comma 3, del TUIR (rapporto tra ammontare

dei ricavi e proventi non compresi nell'imponibile forfetario e ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

La disciplina sopra descritta in relazione alla locazione a scafo nudo, infine, si rende applicabile a tutte le tipologie di locazione, incluso il leasing.

5.2 Obbligo di formazione dei cadetti

L'articolo 157, comma 3, del TUIR, prevede che l'opzione per la *tonnage tax* viene meno, con effetto dal periodo d'imposta in corso, anche “...nel caso di mancato rispetto dell'obbligo di formazione dei cadetti, secondo le modalità stabilite nel decreto di cui all'art. 161”.

Ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del *decreto*, tale obbligo si ritiene assolto qualora la società interessata provveda “... *ad imbarcare un allievo ufficiale per ciascuna delle navi in relazione alle quali sia stata esercitata l'opzione o, in alternativa, provveda, al fine di assicurare tale addestramento, a versare al Fondo nazionale marittimi, ..., ovvero ad istituzioni aventi analoghe finalità un importo annuo, da determinarsi con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti...*”.

Il Fondo Nazionale Marittimi è quello di cui al Decreto del Presidente della Repubblica del 26 novembre 1984, n. 1195 e la somma da versare a tale fondo o ad istituzioni aventi analoghe finalità è determinata, con decreto, dal Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, in base al numero delle unità navali interessate ed ai costi medi connessi all'attività formativa.

Si precisa che, ordinariamente, il predetto obbligo di formazione dei cadetti sussiste:

- in capo a ciascuna società che abbia esercitato l'opzione per la *tonnage tax*,
- relativamente a ciascuna nave agevolata.

Tuttavia, nel presupposto che l'obbligo di formazione/versamento al Fondo è legato a ciascuna unità navale agevolata, nell'ipotesi del noleggio, detto

obbligo si ritiene adempiuto qualora vi provveda il noleggiante o, in alternativa, il noleggiatore. In altri termini, l'obbligo di formazione in commento si ritiene adempiuto qualora il proprietario della nave abbia provveduto ad imbarcare il cadetto sulla nave data a noleggio o, in sostituzione, abbia versato l'importo all'apposito Fondo. Il noleggiatore sarà tenuto al predetto adempimento solamente se il noleggiante non vi abbia già provveduto. Nel caso in cui, ad esempio, una società marittima italiana utilizzi a noleggio una nave con bandiera estera, l'obbligo di formazione/versamento al Fondo dovrà essere necessariamente adempiuto dalla società italiana, in quanto in capo noleggiante estero, che ha armato la nave, non può essere imposto alcun obbligo in tal senso.

5.3 Effetti della perdita di efficacia dell'opzione

L'articolo 7, comma 4, del decreto prevede che *“Il mancato rispetto delle condizioni di cui ai commi 1 ovvero 3 dell'art. 157 del testo unico, determina la perdita di efficacia dell'opzione, con effetto dal periodo d'imposta in corso, per tutte le società del gruppo”*.

Pertanto, se una società del gruppo loca a scafo nudo delle navi, eccedendo i limiti di cui all'articolo 157, comma 1, del TUIR, ovvero non adempie all'obbligo di formazione dei cadetti di cui al comma 3 del medesimo articolo, decade essa stessa dalla *tonnage tax* e fa decadere dal regime agevolato anche tutte le altre società del gruppo a cui appartiene.

Viceversa, se una società del gruppo perde i requisiti soggettivi (relativi alla forma giuridica della società, cfr. paragrafo 2.2), l'effetto di decadenza si produce solo in capo alla società che ha perso i suddetti requisiti.

In ultimo si ricorda che se per qualsiasi motivo venga meno l'efficacia dell'opzione esercitata (perdita dei requisiti soggettivi oppure mancato rispetto delle condizioni di cui all'articolo 157 del TUIR), una nuova adesione alla *tonnage tax* potrà avvenire solo dopo che siano trascorsi dieci anni (articolo 157, comma 5, del TUIR). Un “rientro anticipato” nel regime sarà possibile solo nel

caso in cui, come evidenziato nel precedente paragrafo 4.3, la società decaduta dall'agevolazione, una volta ripristinate le condizioni per avvalersi della *tonnage tax*, diventi controllante “di diritto”, ovvero controllata “di diritto”, di altra società che già fruisce dell'agevolazione.

6 OPERAZIONI STRAORDINARIE CHE NON INTERROMPONO IL REGIME

L'articolo 11, comma 1, del *decreto* individua le operazioni straordinarie che non interrompono il regime in esame, stabilendo che le operazioni di fusione, scissione e conferimento “neutrale” ai sensi dell'articolo 176 del TUIR, “*fermi restando i requisiti di cui all'articolo 2 del presente decreto e all'articolo 155 del testo unico, non comportano la perdita di efficacia*” del regime e l'opzione assume efficacia “automatica” anche nei confronti dei soggetti coinvolti, che non l'avevano esercitata.

Più precisamente, nel caso di fusione o scissione viene previsto (art. 11, comma 1, lettera *a*), del *decreto*), che “*...l'opzione esplica i suoi effetti nei confronti della società risultante dalla fusione e delle beneficiarie di nuova costituzione ovvero, se non esercitata, nei confronti dell'incorporante e delle società beneficiarie preesistenti*”.

Pertanto, fermo restando il rispetto dei requisiti soggettivi richiesti, non costituiscono causa di decadenza dall'opzione sia le fusioni, per unione o per incorporazione, sia le scissioni, parziali o totali, in favore di una beneficiaria neocostituita o preesistente.

In tali ipotesi, infatti, l'opzione si trasmette “automaticamente” anche ai soggetti di nuova costituzione e a quelli preesistenti che non l'avevano esercitata.

Così, ad esempio, se una società in *tonnage tax* viene incorporata da un soggetto che non aveva precedentemente aderito alla disciplina in commento, l'opzione esercitata dalla società incorporata produrrà efficacia anche nei confronti dell'incorporante.

Parimenti, se due società, di cui almeno una in *tonnage tax*, realizzano una fusione per unione, l'opzione esercitata avrà effetto sulla società risultante dalla fusione.

Per il medesimo principio, se una società in *tonnage tax* effettua una scissione parziale, avente ad oggetto navi agevolate, continuerà ad avvalersi dell'opzione esercitata e gli effetti della stessa si estenderanno anche alle beneficiarie neocostituite, ovvero a quelle preesistenti che non l'avevano esercitata.

Analogamente, qualora una società in *tonnage tax* deliberi una scissione totale che comporti il trasferimento di navi agevolate in favore di due o più beneficiarie, queste ultime, se non avevano già esercitato l'opzione, rientreranno automaticamente nel regime agevolativo, anche se si tratta di società preesistenti.

L'opzione, invece, non verrà “trasferita” automaticamente alla società beneficiaria qualora questa riceva a seguito di scissione solo beni diversi da navi agevolate ovvero un complesso aziendale non comprensivo delle stesse.

In caso di operazioni di conferimento d'azienda, l'articolo 11, comma 1, lett. b), del *decreto* prevede che “*i conferimenti effettuati ai sensi dell'articolo 176 del testo unico da soggetti che hanno optato per il regime della tonnage tax*” non comportano la perdita di efficacia dell'opzione e gli effetti della stessa si estendono al soggetto conferitario.

Pertanto, il conferimento cd. “neutrale”, disciplinato dall'articolo 176 del TUIR, di un'azienda comprensiva di navi agevolate, non comporta la decadenza dell'opzione esercitata da parte della società conferente. Inoltre, l'agevolazione si estende al soggetto conferitario di nuova costituzione ovvero preesistente che non aveva precedentemente esercitato l'opzione.

Così, se una società, in *tonnage tax*, usufruendo della disciplina contenuta nell'articolo 176 del TUIR, conferisce un'azienda, costituita totalmente o parzialmente da navi agevolate, in favore di una conferitaria preesistente non in *Tonnage*, quest'ultima società rientrerà automaticamente nel regime.

Ovviamente, il medesimo effetto di trasmissione dell'agevolazione in questione si produrrà in caso di conferitaria di nuova costituzione.

Il comma 2 del citato articolo 11, del *decreto* con riguardo al momento di efficacia dell'opzione in presenza delle citate operazioni straordinarie, chiarisce che, in presenza di più opzioni esercitate, rileva nei confronti di tutti i soggetti coinvolti quella di data meno recente, salvo il caso in cui vi sia un'opzione esercitata dal gruppo che, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del *decreto*, prevale su quella della singola impresa.

Pertanto, se un'impresa in *tonnage tax* dal 2005, effettua un conferimento d'azienda con navi agevolate nel 2007, in favore di altra società che ha aderito al regime dal 2006, prevarrà l'opzione della conferente esercitata nel 2005.

Inoltre, se una società appartenente ad un gruppo d'impresе in *tonnage tax* effettua un conferimento, avente ad oggetto un complesso aziendale comprensivo di navi agevolate, in favore di una conferitaria già in regime forfetario, acquisendone il "controllo di diritto", ai fini della durata delle opzioni rileverà la data dell'opzione esercitata dal gruppo, ancorché successiva a quella della società conferitaria.

Infine si ricorda che, in caso di società già in *tonnage tax*, interessate da operazioni di riorganizzazione aziendale a seguito delle quali non si determina, fra le stesse, alcun rapporto di "controllo di diritto", ai fini della durata dell'opzione, continua a rilevare esclusivamente quella esercitata in origine da ciascuna impresa.

Ai sensi, del comma 3, del citato articolo 11 del *decreto*, "*la liquidazione volontaria di una società ovvero l'assoggettamento ad una delle procedure concorsuali indicate nell'articolo 101, comma 5, secondo periodo, del testo unico* (vale a dire fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), *di almeno una delle società del gruppo, non comporta la perdita di efficacia dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 3, comma 2 (c.d. "opzione di gruppo")*.

Tali fattispecie, quindi, determinano la decadenza dell'opzione limitatamente alla società interessata e non producono effetti nei confronti delle altre società del gruppo.

7 DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE

7.1 Imponibile forfetario

Secondo quanto previsto dall'articolo 156, comma 1, del TUIR, il reddito imponibile delle navi in *tonnage tax* è calcolato forfetariamente applicando determinati coefficienti al tonnellaggio netto di ciascuna nave, suddiviso in scaglioni, per ciascun giorno di utilizzazione della stessa.

Più precisamente, il reddito giornaliero “... è calcolato sulla base degli importi in cifra fissa previsti per i seguenti scaglioni di tonnellaggio netto:

- 1) da 0 a 1.000 tonnellate di stazza netta: 0,0090 euro per tonnellata;
- 2) da 1.001 a 10.000 tonnellate di stazza netta: 0,0070 euro per tonnellata;
- 3) da 10.001 a 25.000 tonnellate di stazza netta: 0,0040 euro per tonnellata;
- 4) da 25.001 tonnellate di stazza netta: 0,0020 euro per tonnellata”.

Posto che i richiamati coefficienti consentono di determinare l'importo giornaliero del reddito, per ottenere il reddito annuo, è sufficiente moltiplicare tale importo per i giorni di utilizzo della nave.

A tal fine, ai sensi del comma 2, del citato articolo, non rilevano i giorni di mancata utilizzazione della nave a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave, nonché i giorni nei quali la nave è in disarmo temporaneo. In tali giorni, infatti, la nave in si deve considerare inutilizzata e pertanto non produce alcun reddito.

Esempio

Stazza netta nave agevolata	= 10.000 tonnellate
Giorni di utilizzo	= 300
Reddito giornaliero	= (0,009 x 1.000) + (0,007 x 9.000) = 72 euro
Reddito annuo della nave	= 72 x 300 = 21.600 euro

In base all'articolo 156, comma 3, primo periodo del TUIR, dall'imponibile forfetario “...*non è ammessa alcuna deduzione*”.

Ciò comporta che le spese e i costi inerenti le attività marittime agevolate, sostenuti durante il periodo di vigenza dell'opzione, poiché già considerati forfetariamente nella determinazione del reddito, non possono essere dedotti in via analitica.

Al riguardo, si precisa che tra i costi e le spese inerenti le attività agevolate vanno compresi anche i componenti negativi di reddito di natura finanziaria strettamente connessi all'utilizzo delle navi ammesse al regime, quali, ad esempio, gli interessi passivi su mutui ipotecari contratti per l'acquisto di navi agevolate. Anche ulteriori componenti di natura finanziaria collegati ai primi, quali, ad esempio, utili o perdite su cambi realizzati a seguito del pagamento di rate dei mutui in valuta estera), sono compresi nell'imponibile forfetario.

7.2 Proventi e costi non computabili nell'imponibile forfetario

Ai sensi dell'articolo 157, comma 4, del TUIR, l'imponibile della *tonnage tax* “... *non comprende i ricavi e qualsiasi altro componente positivo non derivante in via esclusiva dall'esercizio delle navi di cui all'art. 155 e delle attività di cui al comma 2 dello stesso articolo*”. In altre parole, i predetti coefficienti forfetari consentono di determinare solamente il reddito derivante dall'esercizio delle attività marittime principali svolte tramite le navi agevolabili e di quelle accessorie o strumentali, come definite dal comma 2 dell'articolo 155.

Ai fini della determinazione del reddito complessivo del contribuente occorre, pertanto, aggiungere al menzionato reddito forfetario quello derivante da navi non agevolate, ad esempio, perché adibite ad attività di cabotaggio e quello derivante da altre attività non incluse nella base imponibile forfetaria, in quanto diverse da quelle indicate nell'articolo 155 del TUIR e nell'articolo 6 del *decreto*.

Parimenti, ai sensi dell'articolo 159, comma 1, del TUIR, sono esclusi dal reddito forfetario *“i redditi derivanti dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali diverse da quelle...”* agevolabili, che pertanto, dovranno essere determinati in via ordinaria, secondo le disposizioni previste per la determinazione del reddito d'impresa.

In altre parole, se un soggetto in *tonnage tax* esercita contemporaneamente attività agevolate ed altre attività d'impresa, il suo reddito imponibile ai fini IRES risulterà dalla somma dell'imponibile forfetario della *tonnage tax* con quello analitico, relativo alle altre attività esercitate, sia marittime (ad esempio, servizi di cabotaggio) sia di natura diversa (ad esempio, attività immobiliare e finanziaria).

I costi e le spese inerenti le attività diverse da quelle agevolabili sono deducibili secondo le regole ordinarie di determinazione analitica del reddito d'impresa, *“...nella misura in cui (detti costi e spese) si riferiscano ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi diversi da quelli ricompresi...”* nell'imponibile forfetario (articolo 159, comma 2, del TUIR).

Allo scopo di discriminare le componenti negative ricomprese nell'imponibile forfetario e pertanto non deducibili, da quelle relative alle altre attività d'impresa esercitate, la disposizione sopra richiamata stabilisce l'obbligo di tenere una contabilità separata.

Sul punto, l'articolo 12 del *decreto* ribadisce l'obbligo di annotare separatamente tali componenti negativi nelle scritture contabili dell'impresa.

Infine, l'articolo 159, comma 3, del TUIR, per le spese e gli altri componenti negativi promiscui, ovvero che si riferiscono indistintamente ad attività agevolate e non agevolate, prevede l'applicazione di un apposito pro-rata

di deducibilità, stabilendo che gli stessi sono deducibili in base “... *al rapporto tra l'ammontare complessivo dei ricavi ed altri proventi non ricompresi nell'imponibile (forfetario) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi ed i proventi*”.

Ricavi e proventi esclusi dalla *tonnage tax*

Deducibilità dei costi promiscui $\Rightarrow$ _____
Totale ricavi e proventi

7.3 Perdite fiscali

L'articolo 156, comma 3, secondo periodo, del TUIR stabilisce che, durante il periodo d'efficacia dell'opzione, “*resta ferma l'applicazione dell'articolo 84 del TUIR*”.

Ciò comporta che, anche in vigenza della *tonnage tax*, trovano applicazione le ordinarie disposizioni previste dal citato articolo 84, commi 1 e 2, che consentono il riporto delle perdite fiscali, maturate sia in vigenza di tale regime, sia in esercizi precedenti.

In particolare, durante il periodo di vigenza dell'opzione, è consentito compensare anche l'imponibile forfetario con eventuali perdite pregresse, determinate analiticamente in precedenti periodi d'imposta.

8 DETERMINAZIONE DI PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

8.1 Cessione di navi agevolate

L'articolo 158, comma 1, del TUIR, prevede che nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi agevolate, l'imponibile *tonnage tax* “...*comprende anche la plusvalenza o minusvalenza realizzata; tuttavia, qualora la cessione abbia ad oggetto un'unità già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello di prima applicazione del presente*

regime...” all'imponibile forfetario “...dovrà aggiungersi 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” in esame.

Per effetto di tale disposizione la plusvalenza o la minusvalenza realizzata a seguito della cessione a titolo oneroso di una o più navi è interamente compresa nell'imponibile forfetario solo qualora la cessione abbia per oggetto unità navali entrate nella disponibilità dell'impresa dopo l'esercizio dell'opzione.

Al contrario, se la cessione a titolo oneroso ha per oggetto un'unità navale già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello di adesione alla *tonnage tax*, all'imponibile forfetario dovrà aggiungersi o sottrarsi, rispettivamente, la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, costituita dalla 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 opzionale.

Esempio

Esercizio 2006

Acquisto nave – Costo	= 500.000 euro
Aliquota di ammortamento fiscale	= 10%
Costo fiscale residuo	= 450.000 euro

Esercizio 2007

Opzione per la *tonnage tax*

Esercizio 2010

Cessione della nave – Corrispettivo	= 600.000
Plusvalenza da aggiungere all'imponibile forfetario	= 150.000

Oppure

Cessione della nave – Corrispettivo	= 300.000
-------------------------------------	-----------

Minusvalenza da sottrarre all'imponibile forfetario = 150.000

Si evidenzia che il costo fiscalmente riconosciuto da contrapporre al corrispettivo derivante dalla cessione della nave è sempre quello del periodo d'imposta immediatamente precedente l'adesione alla *tonnage tax*: dato che, durante l'efficacia dell'opzione, gli ammortamenti fiscali non rilevano in quanto non ammessi in deduzione dall'imponibile forfetario, il costo non ammortizzato della nave, ai soli fini della determinazione della plusvalenza da cessione, rimane invariato in vigore dell'agevolazione. Pertanto, l'eventuale plusvalenza risulterà sempre minore di quella che si sarebbe determinata in regime ordinario, così come l'eventuale minusvalenza risulterà, comunque, di importo maggiore.

In sostanza, per effetto della sospensione degli ammortamenti relativi alle navi durante il periodo di validità dell'opzione, non sconta alcuna imposizione la quota di plusvalenza maturata in vigore della *tonnage tax*.

Resta inteso che se, durante il periodo di vigore dell'opzione, una nave viene adibita prevalentemente all'attività di cabotaggio nazionale, ai fini della determinazione della plusvalenza da cessione, il costo fiscalmente riconosciuto della stessa nave non sarà quello dell'ultimo periodo d'imposta precedente l'opzione per il regime. Infatti, per quanto precisato al paragrafo 3.1, nel periodo in cui la nave è adibita a tale attività, il suo reddito è determinato in via analitica: pertanto, il suo costo fiscalmente riconosciuto dovrà essere diminuito delle quote di ammortamento dedotte.

Si precisa, altresì, che, per costo non ammortizzato della nave, fiscalmente rilevante ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza da realizzo, deve intendersi quello dell'ultimo periodo d'imposta che precede ogni ingresso nel regime. Pertanto, se un'impresa opta per la *tonnage tax* nel 2006, decade dall'opzione nel 2008, nel 2012 rientra nel regime e cede a titolo oneroso una nave posseduta già prima dell'esercizio della prima opzione, il costo non ammortizzato rilevante ai fini della plusvalenza o della

minusvalenza è quello dell'ultimo esercizio precedente la seconda opzione, ovvero quello del 2011.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 158 del TUIR, la plusvalenza determinata secondo le disposizioni appena commentate rileva limitatamente al 20% del relativo ammontare qualora oggetto della cessione a titolo oneroso sia una nave in *tonnage tax* già posseduta dalla società prima dell'esercizio dell'opzione, alla quale, nel periodo precedente si rendeva applicabile l'agevolazione di cui all'articolo 145, comma 66, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. La disposizione appena richiamata prevede che *“... ai fini dell'applicazione del trattamento fiscale previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457 (i.e. concorso alla formazione del reddito complessivo nella misura del 20%), convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, nel reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale e' compresa la plusvalenza realizzata mediante la cessione della nave a condizione che la stessa sia rimasta iscritta nel registro internazionale, anteriormente alla cessione, per un periodo ininterrotto di almeno tre anni”*.

8.2 Cessione di complessi aziendali

Ai sensi dell'articolo 158, comma 3, del TUIR, nel caso in cui le navi cedute costituiscano un complesso aziendale, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza realizzata è compresa nell'imponibile della *tonnage tax*, a condizione che *“tali navi rappresentino l'80 per cento del valore dell'azienda al lordo dei debiti finanziari.”*

Pertanto, analogamente a quanto accade nell'ipotesi di cessione di singole navi, se ad essere ceduto a titolo oneroso è un intero complesso aziendale in cui il valore delle navi in regime di *tonnage tax* rappresenti almeno l'80% del valore dell'azienda ceduta, al lordo dei debiti finanziari, la plusvalenza realizzata è compresa nell'imponibile forfetario, senza necessità di distinguere la quota di

plusvalore attribuibile ad eventuali altri beni patrimoniali o navi non agevolabili inclusi nello stesso ramo aziendale. Ne consegue che anche gli eventuali plusvalori relativi alle attività patrimoniali diverse dalle navi agevolate si considerano compresi nell'imponibile forfetario.

Esempio

Valore del complesso aziendale al lordo dei debiti finanziari	= 5.000.000
Valore delle navi agevolate	= 4.500.000
Valore degli altri beni patrimoniali	= 500.000
Rapporto tra il valore delle navi agevolate ed il valore dell'azienda ceduta	= 90%
Numero di navi incluse nel ramo aziendale ceduto	= 5
Navi possedute prima di optare per la <i>tonnage tax</i> :	= 0
Corrispettivo cessione d'azienda	= 7.000.000
Plusvalenza tassabile analiticamente	= 0

Anche in tal caso, però, se nel complesso aziendale sono presenti navi agevolate acquistate *ante* opzione, dovrà distinguersi tra la quota di plusvalenza maturata *ante* regime, da aggiungere all'imponibile forfetario, e la quota di plusvalenza maturata durante l'opzione, che, invece, viene assorbita dal reddito forfetario. Tale quota di plusvalenza, infatti, a fronte della "sospensione" degli ammortamenti operati in vigenza della *tonnage tax*, non sconta imposizione. Quanto precisato trova conferma nell'articolo 9, comma 1, del *decreto* secondo cui quando la cessione ha per oggetto un complesso aziendale "...con una o più navi già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente a quello di applicazione del regime della *tonnage tax*, all'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 del testo unico è aggiunta la differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, aumentato dei debiti finanziari e il costo non ammortizzato delle predette navi dell'ultimo esercizio

antecedente a quello di applicazione del medesimo regime. Resta ferma l'applicazione dell'art. 158, comma 2, del tuir”.

In base alla norma citata, in caso di cessione di un complesso aziendale comprensivo di navi agevolate già possedute dal cedente prima dell'esercizio dell'opzione per il regime in esame, è assoggettata a tassazione ordinaria la parte di plusvalenza calcolata come differenza tra la quota del corrispettivo di cessione dell'azienda (al netto degli oneri di diretta imputazione e aumentato dei debiti finanziari) proporzionalmente corrispondente al valore delle unità navali possedute nell'esercizio precedente all'opzione per la *tonnage tax* ed il costo fiscale residuo di tali navi nel medesimo esercizio.

La restante parte della plusvalenza si considera compresa nell'imponibile forfetario.

Anche in questo caso, si fa presente che se il corrispettivo dell'azienda oggetto di cessione si riferisce, in parte, a beni aziendali diversi dalle navi agevolate, il costo fiscale di tali beni non rileva ai fini della determinazione della plusvalenza generata dalla vendita dell'azienda in commento, in quanto, come già accennato, la plusvalenza si considera omnicomprensiva, ossia relativa all'intero e indistinto complesso aziendale ceduto.

Valga al riguardo il seguente esempio:

Corrispettivo del complesso aziendale al lordo dei debiti finanziari	= 5.500.000
Valore delle navi agevolate	= 5.000.000
Valore degli altri beni patrimoniali	= 500.000
Rapporto tra il valore delle navi agevolate ed il valore dell'azienda ceduta	= 91% circa
Numero di navi incluse nel ramo aziendale ceduto	= 5
Navi possedute prima di optare per la <i>tonnage tax</i>	= 1 (nave A)
Valore della nave A	= 1.000.000
Costo fiscale residuo della nave A	= 600.000

Quota del corrispettivo imputabile alla nave A (1.000.000/5.000.000*100)	= 20 % (pari a 1.100.000)
Plusvalenza imputabile alla nave A, non inclusa nell'imponibile forfetario (1.100.000 – 600.000)	= 500.000

Si ricorda, altresì, che la fruizione del beneficio di cui all'articolo 145, comma 66, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione solo il 20% della plusvalenza imponibile) è subordinata alla condizione che tutte le navi agevolate possedute dal cedente in esercizi precedenti all'esercizio dell'opzione l'opzione per la *tonnage tax* risultino iscritte nel registro internazionale da almeno un triennio. A tal fine, non si ritiene possibile considerare anche i periodi d'imposta in cui la nave è soggetta alla disciplina in esame; pertanto, il requisito dei tre anni d'iscrizione nel registro internazionale deve essere maturato prima dell'esercizio dell'opzione.

In ultimo, si anticipa che alle cessioni di navi agevolate, nonché di complessi aziendali, si applica, ricorrendone le condizioni, la disciplina del valore normale prevista dall'articolo 110, comma 7, del TUIR, di cui si dirà ai paragrafi successivi.

9 ULTERIORI EFFETTI DELL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

9.1 Valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo patrimoniale

Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto di attuazione, "in corso d'efficacia dell'opzione..., i valori civili e fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo risultano da apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. L'obbligo sussiste solo in caso di valori divergenti; i valori fiscali si determinano sulla base delle disposizioni vigenti in assenza di esercizio dell'opzione...".

Ciò comporta che, in vigenza dell'opzione, anche se dall'imponibile forfetario non è ammesso in deduzione alcun componente negativo, neanche a titolo di ammortamento, occorre comunque tenere memoria dei valori fiscali dei

beni dell'attivo e del passivo, determinati secondo le regole ordinarie del TUIR, nel caso in cui tali valori divergano da quelli di bilancio. In altri termini, nell'apposito prospetto cui fa riferimento la norma vanno riportati i valori fiscali delle attività e delle passività di bilancio come se l'impresa fosse in regime di tassazione ordinario.

Nell'eventualità che l'impresa fuoriesca dalla *tonnage tax* e torni a determinare il reddito in via analitica, i valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo saranno gli stessi che si sarebbero determinati in assenza dell'opzione. A tal fine, il comma 2 del medesimo articolo 8 prevede che *“in caso di perdita di efficacia o mancato rinnovo dell'opzione, ai fini della determinazione del reddito, gli elementi dell'attivo e del passivo sono valutati in base al prospetto di cui al comma 1.”*

Con riferimento alle navi, ad esempio, gli ammortamenti maturati durante il periodo d'efficacia dell'opzione dovranno essere determinati secondo le regole ordinarie e, ai fini fiscali, si considerano ugualmente dedotti, per cui nel caso di uscita dal regime l'impresa assumerà un valore fiscale del bene al netto dei relativi ammortamenti.

9.2 Componenti positivi e negativi di reddito a tassazione differita

Con riguardo ai componenti negativi o positivi di reddito relativi alle attività agevolate e riferiti a esercizi precedenti a quelli di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, il comma 3, primo periodo dell'articolo 8 del *decreto* prevede che detti componenti, per la quota differita, debbano essere *“... sommati algebricamente all'imponibile ...”* forfetario.

In altri termini, i componenti positivi e negativi di reddito che hanno avuto origine prima dell'esercizio dell'opzione per la *tonnage tax*, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata conformemente alle ordinarie regole del TUIR, continuano ad essere tassati o dedotti secondo le regole ordinarie, che ne

hanno consentito o disposto il rinvio, anche durante il periodo di vigenza dell'opzione.

Così, ad esempio, una plusvalenza realizzata prima dell'adesione alla *tonnage tax*, rateizzata in base alle disposizioni del TUIR, per la quota di competenza fiscale dell'esercizio in cui la società beneficia dell'agevolazione, si sommerà al reddito determinato forfetariamente.

Parimenti, le spese di rappresentanza e di manutenzione ordinaria sostenute precedentemente all'esercizio dell'opzione andranno a ridurre, per la quota di competenza, il reddito della società durante il periodo di efficacia dell'opzione per la *tonnage tax*.

Ovviamente i componenti reddituali sostenuti in esercizi precedenti rispetto a quello di applicazione della *tonnage tax*, continuano a rilevare secondo le ordinarie regole anche nel caso di perdita di efficacia dell'opzione.

Pertanto, se una società realizza nel 2006 una plusvalenza rateizzabile, aderisce alla *tonnage tax* nel 2007 e nel 2008 decade dal regime, la quota di plusvalenza di competenza del 2007 andrà a sommarsi al reddito forfetario, mentre quella del 2008 concorrerà all'imponibile determinato in via analitica.

In base all'articolo 8, comma 3, secondo periodo, del *decreto*, durante il periodo d'efficacia della *tonnage tax*, i componenti positivi e negativi di reddito relativi alle attività agevolate che si sono manifestati durante tale periodo sono "assorbiti" dall'imponibile forfetario: pertanto, non è ammesso il rinvio della loro tassazione o deduzione in esercizi successivi, rispetto a quelli di vigenza dell'opzione.

Così, ad esempio, le spese di rappresentanza e di manutenzione ordinaria, relative alle attività agevolate, la cui deduzione in regime analitico avverrebbe in più periodi d'imposta se sostenute in vigenza dell'opzione, non sono ammesse in deduzione neanche per la quota che sarebbe deducibile in esercizi successivi nei quali il regime della *tonnage tax* non è più efficace.

Tale disposizione trova applicazione anche con riferimento a quelle passività, quali gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri, la cui deduzione è

stata rinviata ad esercizi successivi in quanto incerte nell'*an* o nel *quantum*. Infatti, se le condizioni di deducibilità si verificano durante la vigenza della *tonnage tax*, dette passività devono intendersi riferite al periodo d'efficacia della predetta opzione e comprese per l'intero ammontare nel reddito forfetario (cfr. articolo 8, comma 3, secondo periodo).

9.3 Cessioni di beni e prestazioni di servizi

L'articolo 160, comma 2, del TUIR prevede che alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi fra società in *tonnage tax* (anche parzialmente) ed altre imprese, “... *anche se residenti nel territorio dello Stato, si applica, ricorrendone le altre condizioni, la disciplina del valore normale prevista dall'art. 110, comma 7. Resta ferma l'applicazione dell'art. 156*”.

Al riguardo, l'articolo 10 del *decreto* chiarisce che la disciplina sul valore normale trova applicazione “... *anche in relazione ad operazioni effettuate con imprese che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, residenti nel territorio dello Stato*”.

Per effetto delle due disposizioni appena richiamate (che derogano alle condizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR) si rende applicabile la disciplina sul valore normale, di cui al medesimo articolo, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate tra società residenti in Italia, facenti parte del medesimo gruppo.

Va da sé che la disciplina in commento (c.d. *transfer pricing interno*) sarà applicabile nel caso in cui gli scambi, aventi per oggetto beni o servizi inerenti le attività marittime “agevolabili”, siano effettuati tra società in *tonnage tax* e imprese in regime analitico.

Infatti, la previsione di una siffatta disposizione è finalizzata ad evitare che, approfittando delle differenti modalità di determinazione del reddito, due società, una in *tonnage tax* e una in regime analitico, appartenenti al medesimo

gruppo, si accordino tra loro per cedere un bene ad un valore superiore a quello normale al solo scopo di contabilizzare un maggior costo deducibile in capo all'impresa in regime analitico, dal momento che, per la società in *tonnage tax*, il maggiore provento sarebbe comunque ricompreso nell'imponibile forfetario.

In altri termini, la norma in commento vuole evitare che, all'interno del gruppo, si affermino strategie volte a veicolare costi deducibili da imprese in *tonnage tax* a soggetti in regime analitico, posto che nel regime in commento qualunque importo a titolo di ricavo o altro componente positivo di reddito è normalmente "assorbito" dalla forfetizzazione.

Da ciò consegue che tale disciplina non sarà applicabile alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi inerenti le attività non agevolabili, eventualmente svolte da un'impresa in *tonnage tax*, in quanto pur intercorrendo tra un soggetto *tonnage tax* ed un'impresa in regime ordinario, tali operazioni danno luogo, in ogni caso, a componenti di reddito assoggettati alle ordinarie regole di tassazione del reddito d'impresa.

Si precisa, inoltre, che, ai fini in esame, il c.d. *transfer pricing interno* produce effetto solamente sull'impresa in regime ordinario. Il reddito della società in *tonnage tax*, infatti, continua a determinarsi a forfait, senza che all'imponibile così determinato vengano sommati i maggiori ricavi relativi alle operazioni eseguite ad un valore superiore rispetto a quello normale.

In tal senso deve interpretarsi la disposizione, introdotta dal decreto legislativo del 18 novembre 2005, n. 247 ed aggiunta all'articolo 160, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui: "*Resta ferma l'applicazione dell'articolo 156.*".

Infine, si fa presente che la nozione di gruppo rilevante ai fini del *transfer pricing interno* è molto più ampia di quella rilevante ai fini della *tonnage tax*. L'articolo 10 del decreto, infatti, con ampia e generica formulazione, estende il proprio ambito operativo a tutte le ipotesi di controllo, diretto e indiretto. Più precisamente, il gruppo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina sul valore normale sarà formato da tutte le società, sia in *tonnage tax* che non, tra cui

intercorre, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile (i.e. controllo di diritto, di fatto e contrattuale).

9.4 Rapporti con il regime del consolidato fiscale e della trasparenza

L'articolo 160, comma 1, del TUIR esclude espressamente la compatibilità della *tonnage tax* con il consolidato fiscale, nazionale e mondiale.

Entrambe le opzioni sono irrevocabili e l'eventuale esercizio dell'una esclude l'altra. Pertanto, l'opzione esercitata per ultima resta inefficace.

Quanto appena precisato trova un'eccezione con riferimento al primo periodo d'imposta di applicazione della *tonnage tax*, ovvero il primo periodo d'imposta che inizia successivamente al 20 ottobre 2004 (data della decisione della Commissione delle Comunità Europee, n. C(2004)/3937fin, che ha autorizzato l'applicazione del regime di tassazione in esame).

In tal caso, trovano applicazione le disposizioni a carattere transitorio dell'articolo 3, comma 4, del *decreto*, in base alle quali *“i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il consolidato nazionale e mondialeper il periodo d'imposta in cui non era in vigore la tonnage tax, possono esercitare l'opzione per quest'ultimo regime in alternativa a quelli di consolidato. In tal caso, si applicano le norme sull'interruzione dei regimi di consolidato previsti dalle disposizioni vigenti”*.

Come già accennato si tratta di disposizioni a carattere transitorio che in quanto tali hanno la finalità di agevolare, ai fini dell'accesso alla disciplina in esame, quei gruppi che nel 2004, vista l'impossibilità di optare per la *tonnage tax* (non essendo ancora intervenuta la decisione della Commissione Europea sull'ammissibilità del medesimo regime) avevano nel frattempo esercitato l'opzione per il consolidato nazionale e mondiale.

Le norme che regolano la disciplina sulla *tonnage tax*, invece, sono compatibili con il regime della trasparenza fiscale.

Può, quindi, verificarsi che un soggetto in *tonnage tax* sia socio di una società trasparente o che, viceversa, un'impresa sia contestualmente in *tonnage tax* e in trasparenza.

Nel primo caso (impresa in *tonnage tax* socia di una società trasparente), i redditi prodotti dalla società trasparente si sommano all'imponibile del socio, determinato, in tutto o in parte, in via forfetaria. Nel secondo caso, al socio viene imputato il reddito della società trasparente, determinato forfetariamente ai sensi degli articoli 155 e seguenti del TUIR.

9.5 *Rapporti con altre agevolazioni*

In via preliminare, si ricorda che il regime della *tonnage tax* non ha abrogato l'articolo 4 del decreto legge del 30 dicembre 1997, n. 457 e successive modificazioni. Per effetto di tale disposizione:

- **il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale concorre alla formazione del reddito complessivo da tassare ai fini IRES limitatamente al 20%.** L'articolo 13 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 estende tale modalità di determinazione dell'imponibile 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. Ai sensi dell'articolo 145, comma 66, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, in tale reddito, già ridotto nella misura dell'80%, è ricompresa anche la plusvalenza realizzata mediante la cessione della nave, a condizione che la stessa sia rimasta iscritta nel registro internazionale, anteriormente alla cessione, per un periodo ininterrotto di almeno tre anni;
- **è riconosciuto ai soggetti che utilizzano navi iscritte nel registro internazionale un credito d'imposta, pari all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro**

autonomo, corrisposti dalla stessa impresa al personale di bordo imbarcato sulle navi medesime navi, da scomputare ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. Detto credito non concorre alla formazione del reddito imponibile e, in virtù del citato articolo 13 della legge n. 488, spetta 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.

Tanto premesso, l'agevolazione di cui all'articolo 4 del citato decreto legge n. 457 del 1997, ricorrendone le condizioni, è ancora fruibile:

- dai soggetti che non hanno optato per la *tonnage tax*;
- dalle società che sono decadute dall'opzione;
- dai noleggiatori, limitatamente al reddito relativo alle navi prese a noleggio (c.d. *noleggio in*) il cui tonnellaggio netto eccede il 50% di quello complessivamente utilizzato (cfr. paragrafo 3.1.5).