



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Consulenza giuridica - Compatibilità credito di imposta di cui all'arti. 4, comma 1 del D.L n. 457 del 1997, con il regime di c.d. "tonnage tax".

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimento in merito alla compatibilità tra l'agevolazione prevista dall'articolo 4, comma 1, del D.L n.457 del 1997, convertito con la Legge n. 30 del 27.02.1998 e il regime forfetario di determinazione del reddito, c.d. *tonnage tax*, di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR, applicabile alle società che operano nel settore marittimo.

Con riguardo al regime di *tonnage tax*, è noto che le società di armamento che esercitano determinate attività con l'utilizzo di navi che soddisfano le condizioni richieste possono optare per il regime di tassazione suddetto.

Si tratta di un regime fiscale di determinazione forfetaria del reddito, parametrato al tonnellaggio e all'anzianità delle navi e alternativo al regime fiscale ordinario, che ha lo scopo di consentire la riduzione delle asimmetrie fiscali esistenti tra la flotta italiana e quelle europee.

L'opzione deve essere esercitata relativamente a tutte le navi aventi i requisiti soggettivi previsti, gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Il regime di *tonnage tax* non è compatibile, per espressa previsione normativa, con il regime opzionale del consolidato nazionale o mondiale, in

quanto entrambi attengono alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES.

Con il Decreto Ministeriale del 23 giugno 2005 sono state emanate le disposizioni applicative del regime di *tonnage taxation*, come previsto dall'articolo 161 del TUIR.

In relazione all'articolo 4 del citato D.L. n. 457/1997, si osserva che lo stesso, al comma 1, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore del sostituto, in relazione alla ritenuta operata sui redditi da lavoro dipendente o autonomo del personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale.

In particolare, il predetto comma dispone che "Ai soggetti che esercitano l'attività produttiva di reddito di cui al comma 2 è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. Detto credito non concorre alla formazione del reddito imponibile (...).

Il successivo comma 2 dispone che " A partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale concorre in misura pari al 20 per cento a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, disciplinate dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (...)."

In relazione al rapporto tra i due regimi, si osserva che né le disposizioni contenute all'interno del Tuir nè quelle contenute all'interno del Decreto Ministeriale del 23.06.2005 prevedono l'esclusione dalla fruizione del credito di imposta disciplinato dall'articolo 4 del D.L n. 457/1997 per le società aderenti al regime forfetario (*tonnage tax*).

In merito, la circolare 21 dicembre 2007 n. 72, dopo aver illustrato i contenuti delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2 del citato articolo 4, chiarisce che “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 [...]”.

Ciò nondimeno, da una lettura sistematica delle due discipline, si ritiene che l’incompatibilità tra il regime di tonnage tax e l’agevolazione prevista dall’articolo 4 della Legge n. 30 del 27.02.1998 sussista unicamente in relazione alla determinazione del reddito (esenzione dell’ 80% dalla base imponibile ex art. 4, comma 2 della legge n. 30/1998) e non alla spettanza del credito di imposta previsto per i marittimi (articolo 4, comma 1, legge n. 30/1998).

In particolare, il citato credito d’imposta attiene agli obblighi del sostituto di imposta e non alle modalità di determinazione del reddito, a cui, invece, fanno riferimento le disposizioni proprie del regime di tonnage tax e l’articolo 4, comma 2, della Legge n.30/1998.

Inoltre, la Circolare n.72/E del 2007, al paragrafo 9.5, sul punto in questione, dopo aver citato le agevolazioni previste dall’articolo 4 del D.L. n. 457/1997, fa riferimento unicamente alla “ *singola agevolazione*” e non “ *alle agevolazioni*” di cui all’articolo 4 (ossia, credito di imposta per le ritenute di cui al comma 1, esenzione dell’ 80% del reddito calcolato analiticamente, di cui al comma 2).

Può, quindi, evincersi che l’interpretazione corretta della Circolare risiede esclusivamente nella valorizzazione dell’incompatibilità del regime di *tonnage tax* con la agevolazione relativa all’esenzione dell’80% del reddito (Ires o Irpef) prevista dall’articolo 4; di talchè non sussiste alcuna incompatibilità del regime suddetto di tonnage tax con il credito di imposta sulle ritenute operate ai sensi dell’articolo 4, comma 1, del citato D.L.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le

istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Roma, 17 novembre 2016

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)