

**I L D I R I T T O T R I B U T A R I O**

COORDINATO DA

**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

*dell'Università di Genova*

Serie V (eBook)

Volume I

**INTRECCI TRA MARE E FISCO**

a cura di  
VICTOR UCKMAR



 Wolters Kluwer

**CEDAM**

## Avv. PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE

Ricercatore a tempo determinato in Diritto tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Brescia

### L'utilizzo delle bandiere ombra

*“Panamá è la più grande nazione marittima sulla terra, seguita dalla sanguinosa Liberia, che a malapena esiste. Non c'è bisogno nemmeno di avere una costa. Ci sono navi provenienti da La Paz, nella Bolivia senza sbocco al mare. Ci sono navi che provengono dal deserto della Mongolia”.*

- *The Outlaw Sea* di William Langewiesche

#### 1. Introduzione.

A partire dal XVI secolo il principio della libertà dei mari<sup>102</sup>, sulla base del quale gli Stati hanno il diritto di usufruire senza vincoli del mare e delle sue risorse<sup>103</sup>, è stato uno dei principi cardine del diritto internazionale marittimo<sup>104</sup>. Tale principio, pur avendo vasta portata, non è mai stato ritenuto applicabile alle zone costiere, dove le diverse esigenze -soprattutto difensive- dei vari Stati escludevano che potesse essere messa in discussione l'esistenza della loro sovranità<sup>105</sup>.

Storicamente (e anche logicamente) connessa al principio appena descritto è la regola<sup>106</sup> in base alla quale le navi sono soggette -in linea di principio<sup>107</sup> e salvo particolari eccezioni<sup>108</sup>- alla sovranità esclusiva dello Stato di cui battono bandiera<sup>109</sup>.

A bandiera corrisponde sovranità; si può ben comprendere come il necessario presupposto per la sussistenza di questa relazione sia legato al fatto che lo Stato abbia conferito alla nave in questione la propria nazionalità<sup>110</sup>. Questa attribuzione -di solito- avviene attraverso l'iscrizione in appositi registri o matricole e non è subordinata alla soddisfazione di particolari requisiti a livello internazionale. I singoli Paesi sono, infatti, liberi di decidere le regole interne che disciplinano l'attribuzione della nazionalità delle navi come meglio credono<sup>111</sup>.

Emblematica in questo senso è la pronuncia della Corte Arbitrale dell'Aia nel caso *Muscat Dhows*<sup>112</sup> che già all'inizio del XX secolo ha affermato che ciascun Paese ha il diritto di decidere a chi concedere la propria bandiera e di stabilire le regole che ne prevedono l'attribuzione nonché i diritti che da essa derivano.

Le successive convenzioni internazionali non si sono discostate da tale principio<sup>113</sup>. Perfino la Convenzione di Montego Bay del 1982, nella quale, all'articolo 91<sup>114</sup>, è stato stabilito che debba esistere un *genuine link*<sup>115</sup> tra nave e ordinamento del quale essa assume la nazionalità, non pare idonea a mutare questa concezione e a costituire una limitazione al potere degli Stati di determinare liberamente i requisiti per la concessione della propria bandiera. L'articolo in questione è, infatti, formulato più in termini di raccomandazione (il termine utilizzato è, infatti, *should*)<sup>116</sup> che non di vero e proprio obbligo, anche al di là della chiara difficoltà di individuare strumenti idonei a imporre agli Stati il rispetto del predetto criterio<sup>117</sup>. Quest'ultimo, pertanto, non pare avere un'efficacia tale da costituire un ostacolo per gli Stati nella scelta delle regole per l'attribuzione della propria bandiera e, conseguentemente, non dà titolo agli Stati estranei al rapporto di disconoscere la nazionalità di una nave<sup>118</sup>.

In senso analogo si è espressa anche la giurisprudenza del Tribunale Internazionale per il Diritto del Mare nel caso *Saiga*<sup>119</sup> statuendo che “*lo scopo delle disposizioni della Convenzione [Montego Bay del 1982] sulla necessità di un legame effettivo tra una nave e il suo Stato di bandiera è quello di garantire una più efficace attuazione degli obblighi dello Stato di bandiera, e non stabilire criteri di riferimento per la validità della registrazione delle navi che possono essere contestati da altri Stati*”.

In tale contesto, il diritto internazionale privato prende atto della possibilità riservata a ciascuno Stato di attribuire la nazionalità anche ad una nave poco o per nulla connessa con il medesimo<sup>120</sup>, donde la possibilità che alcuni di questi Stati si servano della loro “libertà di assegnazione della bandiera” per offrire condizioni favorevoli alle navi (anche se di proprietà straniera) senza richiedere particolari requisiti per l’iscrizione. Da questa pratica discutibile è nato il fenomeno delle bandiere ombra.

Anche in ambito comunitario si è affermata la libertà degli Stati nella scelta dei criteri per l’attribuzione della bandiera. La Corte di Giustizia CE ha infatti statuito, con la decisione 24 novembre 1992, causa 286/90<sup>121</sup>, che non può essere revocata la bandiera e non può essere messa in dubbio l’attribuzione della nazionalità ad una nave anche quando “*la società che ne è proprietaria rappresenta interessi stranieri e il posto di ormeggio abituale è straniero*”.

Gli Stati Ue, peraltro, subiscono, in senso contrario, una limitazione nel potere di decidere autonomamente i criteri per l’assegnazione della propria bandiera, particolarmente ove tali criteri si rivelino restrittivi rispetto all’esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato.

Sempre la Corte di Giustizia, nella decisione 27 luglio 1991, causa 221/89<sup>122</sup>, ha infatti ricordato come “*Sebbene allo stato attuale del diritto comunitario compete agli Stati membri determinare, conformemente al diritto internazionale, le condizioni per l’immatricolazione delle navi nei propri registri e per accordare a tali navi il diritto di battere la propria bandiera, gli Stati membri sono nondimeno tenuti, nell’esercizio di tale competenza, a rispettare le regole di diritto comunitario*”, in particolar modo quelle afferenti il diritto di stabilimento.

In seguito a questa decisione si sono avute una serie di altre sentenze che hanno dichiarato incompatibile la normativa interna dei vari Stati con la disciplina comunitaria.

La sentenza della Corte di Giustizia, 7 marzo 1996, causa 334/94, è chiara in tal senso, affermando che “*La Repubblica francese, mantenendo in vigore disposizioni legislative, regolamentari o amministrative che limitano il diritto di iscriversi nei registri nazionali e di inalberare la bandiera francese alle sole navi appartenenti, per una quota superiore alla metà, a persone fisiche in possesso della cittadinanza francese, a persone giuridiche che hanno una sede in Francia, a persone giuridiche che siano dirette, amministrate o gestite, per una determinata quota, da cittadini francesi o il cui capitale sociale, nel caso di s.r.l., di società in accomandita semplice, di società in nome collettivo o di società semplici, sia detenuto per una quota superiore alla metà da cittadini francesi o, "in toto" da cittadini francesi che soddisfino determinati requisiti, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli art. 6, 48, 52, 58 e 221 del trattato Ce, nonché dell'art. 7 del reg. (Cee) della Commissione 29 giugno 1970 n. 1251, relativo al diritto dei lavoratori di rimanere sul territorio di uno Stato membro dopo aver occupato un impiego, e dell'art. 7 dir. del Consiglio 17 dicembre 1974 n. 75/34/Cee, relativa al diritto di un cittadino di uno Stato membro di rimanere sul territorio di un altro Stato membro dopo avervi svolto un'attività non salariata*”.

Nel medesimo senso la Corte di Giustizia si è espressa con la sentenza, 27 novembre 1997, causa

62/96, questa volta con riferimento alla legislazione ellenica<sup>123</sup>.

A conclusioni analoghe la Corte di Giustizia è giunta anche nella decisione 14 ottobre 2004, causa 299/02, affermando che *“L'art. 43 Tce osta a qualsiasi provvedimento nazionale che, anche se si applica senza discriminazioni in base alla cittadinanza, può ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini comunitari, della libertà di stabilimento garantita dal trattato. Inoltre, dall'art. 48 Tce emerge che il diritto alla libertà di stabilimento è garantito non solo ai cittadini comunitari ma anche alle società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità. La libertà di stabilimento, in mancanza di misure comunitarie di armonizzazione, può essere limitata da normative nazionali giustificate dalle ragioni menzionate all'art. 46 n. 1, Tce o da motivi imperativi di interesse generale. Tuttavia, tali normative devono rispettare i limiti tracciati dal trattato e, in particolare, il principio di proporzionalità, che richiede che le misure adottate siano idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vadano oltre quanto necessario per il suo raggiungimento. Alla luce di tali premesse, il regime d'immatricolazione delle navi di cui trattasi ha l'effetto di restringere la libertà di stabilimento dei proprietari delle suddette navi. Infatti, se le società proprietarie che intendono immatricolare le loro navi nei Paesi Bassi non soddisfano le condizioni controverse, al fine di procedere a tale immatricolazione non possono che modificare conseguentemente la struttura del loro capitale sociale o dei loro organi d'amministrazione, modifiche in grado di implicare profondi sconvolgimenti in seno a una società e altresì l'espletamento di numerose formalità non prive di conseguenze sul piano economico. Parimenti, i proprietari delle navi devono adattare la loro politica di assunzione al fine di escludere dai rappresentanti "in loco" qualsiasi cittadino di uno Stato terzo rispetto alla Comunità. Una restrizione come quella di cui trattasi non può essere giustificata dalla necessità di esercitare un controllo e una giurisdizione effettivi sulle navi battenti bandiera olandese”*.

Le decisioni della Corte di Giustizia hanno messo in evidenza come le normative interne dei vari Stati membri nell'attribuire la propria bandiera non potessero -in accordo alle norme dei Trattati- stabilire criteri basati esclusivamente sulla nazionalità dei soggetti proprietari o degli amministratori che gestivano le persone giuridiche proprietarie delle navi stesse.

La versione originaria dell'articolo 143 del codice della navigazione italiano risultava, pertanto, in contrasto con i Trattati e la normativa comunitaria, così come interpretata dalla Corte di Giustizia<sup>124</sup>. L'articolo in questione prevedeva (non a caso) che -ai fini dell'iscrizione nelle matricole italiane- le navi dovessero essere per una quota non inferiore a 16 carati di proprietà di cittadini o di enti pubblici italiani o di società costituite e aventi la sede di amministrazione in Italia, in cui risultasse accertata la prevalenza degli interessi nazionali nel capitale e negli organi di direzione e negli organi di amministrazione e direzione.

Per uniformare la normativa interna all'ordinamento comunitario il legislatore ha quindi radicalmente modificato l'articolo 143 del codice della navigazione con la legge 27 settembre 1998, n. 30.

Questo articolo nella sua versione odierna ammette infatti l'iscrizione nelle matricole italiane per:

*“a) le navi che appartengono, per una quota superiore a dodici carati a persone fisiche giuridiche o enti italiani o di altri Paesi dell'Unione europea;*

*b) le navi di nuova costruzione o provenienti da un registro straniero non comunitario, appartenenti a persone fisiche, giuridiche o enti stranieri non comunitari i quali assumano direttamente l'esercizio della nave attraverso una stabile organizzazione sul territorio nazionale con gestione demandata a persona fisica o giuridica di nazionalità italiana o di altri Paesi*

dell'Unione europea, domiciliata nel luogo di iscrizione della nave, che assuma ogni responsabilità per il suo esercizio nei confronti delle autorità amministrative e dei terzi, con dichiarazione da rendersi presso l'ufficio di iscrizione della nave, secondo le norme previste per la dichiarazione di armatore”.

Il nuovo articolo è stato letto con favore dalla dottrina in quanto idoneo a superare un criterio basato esclusivamente sulla nazionalità dei proprietari a vantaggio di un collegamento economico-funzionale sicuramente preferibile<sup>125</sup>.

## 2. Le bandiere ombra.

Nel paragrafo precedente si è visto come gli Stati siano essenzialmente liberi di determinare i requisiti richiesti per l'attribuzione della propria bandiera e si è già fatto cenno al fenomeno, legato all'abuso di questo strumento, delle bandiere ombra.

Il termine “bandiera ombra” è stato il primo ad essere utilizzato mentre, in seguito, si è passati all'espressione “bandiera di comodo” e solo ultimamente a quella di “bandiera di convenienza”. Questi termini hanno origini moderne (l'espressione *flag of convenience*<sup>126</sup> fu adottata per la prima volta come termine ufficiale dall'ILO nella Convenzione riguardante gli *standards* minimi applicabili alle navi mercantili), ma il fenomeno è invece antico<sup>127</sup>.

Testimonianze dell'origine delle bandiere di convenienza risalgono infatti già dal XII secolo, anche se il fenomeno inizia a diffondersi per motivi diversi da quelli odierni (sicurezza delle navi) a partire dalla caduta dell'Impero Romano d'Oriente nel 1453.

Il fenomeno persiste anche nel XVI e XVII secolo, nei quali però il cambio della bandiera è utilizzato prevalentemente per aggirare le restrizioni imposte nei commerci (si usava<sup>128</sup> la bandiera spagnola per recarsi nelle Indie Orientali e quella francese per aggirare le restrizioni previste per i commerci col Nuovo Mondo). Durante tutto il '600, questo fenomeno è così diffuso che in particolari zone del Mediterraneo, come il Peloponneso, la bandiera di una nave<sup>129</sup> non è più indicativa della sua nazionalità o di quella del suo capitano o proprietario<sup>130</sup>.

A partire dalla fine della seconda guerra mondiale<sup>131</sup> il fenomeno ha conosciuto una nuova diffusione, legata soprattutto al fatto che alcuni Stati hanno iniziato a concedere<sup>132</sup> la loro bandiera anche a imbarcazioni che non avevano un effettivo legame con il loro ordinamento<sup>133</sup>.

Il fenomeno è ancora oggi assai diffuso.

Basti pensare che il Comitato economico e sociale europeo, con il parere del 17 dicembre 2009<sup>134</sup>, ha stimato che circa il 63% delle navi battono bandiere di comodo.

Un simile dato, tuttavia, non deve sorprendere.

L'utilizzo delle bandiere d'ombra è conveniente sotto diversi profili<sup>135</sup>.

Per il proprietario questi vantaggi sono, principalmente, tre:

- a) avvalendosi dell'anonimato e del regime *offshore* offerto dai Paesi cedenti, sottrarsi al pagamento delle eventuali imposte di iscrizione della nave nei pubblici registri;
- b) ridurre o eliminare del tutto (a seconda della legislazione dei singoli paesi interessati<sup>136</sup>) le imposte sui redditi derivanti dall'utilizzo della nave;
- c) ottenere una più agevole iscrizione nelle matricole presso gli appositi registri pubblici dei vari Paesi e ottenere la conseguente abilitazione alla navigazione.

Oltre a queste ragioni che, di per sé, già potrebbero portare numerose imprese a optare per questa

“bandiera” si aggiunge -in via generale- la non secondaria possibilità di assumere lavoratori del Paese della bandiera che si accontentino di un impiego poco remunerato e con scarse tutele (sia previdenziali sia di sicurezza sul luogo di lavoro)<sup>137</sup>.

Anche lo Stato compiacente nel fornire la propria bandiera ottiene considerevoli vantaggi: riceve, infatti, un seppur minimo gettito fiscale dalle attività delle “sue” navi, nonché assicura lavoro ai propri cittadini, i quali sono di solito impiegati sulle navi.

Questa situazione ha portato molti armatori del settore dello *shipping* a optare per bandiere ombra di quei Paesi la cui legislazione appariva più flessibile e meno onerosa (*flagging out*<sup>138</sup>), garantendo, tuttavia, determinate certezze operative, come per esempio ai fini dell’iscrizione delle garanzie sul natante e delle coperture assicurative.

La massiccia “fuga delle navi” ha indotto gli Stati Membri della Comunità europea a cercare diverse soluzioni per ovviare al fenomeno.

Uno dei primi interventi studiati per arginare il proliferare del fenomeno è stata l’introduzione di sistemi alternativi di registrazione per le navi, volti a ridurre i costi sopportati dall’armatore.

Accanto ai registri nazionali “tradizionali”<sup>139</sup> sono stati creati secondi registri per le navi locate a scafo nudo (*bareboat charter registries*)<sup>140</sup>, i registri c.d. *offshore*<sup>141</sup> e successivamente i registri internazionali<sup>142</sup>. I primi consentono l’iscrizione nelle matricole di navi provenienti da registri esteri<sup>143</sup> e da questi non cancellate al verificarsi di particolari condizioni<sup>144</sup>. Tra i principali vantaggi derivanti dalla *bareboat charter registration*, oltre quelli già visti (v. note 34 e 35), si può ricordare l’interesse delle banche finanziatrici a non essere toccate da possibili questioni legate alla proprietà della nave<sup>145</sup> nonché il favore verso una progressiva internazionalizzazione della nave, la cui proprietà resta in mano a grandi *joint ventures* tra Paesi sviluppati e in via di sviluppo<sup>146</sup>.

In Italia questa possibilità è stata introdotta con la legge 14 giugno 1989, n. 234, che ha modificato l’articolo 145 del codice della navigazione. Si è prevista, così, la possibilità di iscrizione nel nuovo registro delle navi iscritte in registri stranieri, ma solo qualora queste siano locate a scafo nudo a soggetti aventi i requisiti di cui all’articolo 143 del codice della navigazione e previa sospensione della abilitazione alla navigazione straniera.

Se queste condizioni sono rispettate la nave potrà (per un periodo non superiore a due anni) battere bandiera italiana.

Per converso, l’articolo 9 del d.p.r. 21 febbraio 1990, n. 66, prevede che la nave italiana che è concessa in locazione può richiedere e ottenere la sospensione temporanea dell’abilitazione alla navigazione e all’utilizzo della bandiera italiana per consentire al conduttore di iscrivere la nave locata nel *bareboat register* straniero e di battere bandiera di quello Stato<sup>147</sup>.

In ragione dello scarso successo di questi registri speciali, vari Paesi hanno optato per l’istituzione dei registri internazionali<sup>148</sup> che prevedono regimi particolarmente favorevoli sotto il profilo della composizione e delle condizioni salariali dell’equipaggio<sup>149</sup> e del trattamento fiscale<sup>150</sup> e contributivo<sup>151</sup>, in questo inseguendo, piuttosto che contrastando, i regimi di favore offerti dalle bandiere ombra.

Uno dei primi registri ad essere stato creato è quello norvegese, con sede a Bergen (*Norwegian International Ship Register*). Il registro, oltre ad essere aperto a navi possedute da stranieri, prevede la possibilità di imbarcare equipaggio di qualsiasi nazionalità (a patto che il comandante sia norvegese).

Una delle caratteristiche più interessanti del *Norwegian International Ship Register* è il fatto che

esso consente di concludere accordi internazionali in materia sindacale con organizzazioni straniere. Il che è effettivamente avvenuto con i sindacati filippini, pakistani, indiani e indonesiani<sup>152</sup>.

L'esempio norvegese è stato ben presto seguito da altri Stati, come la Germania, che ha creato il *German International Ship Register*, e come la Danimarca che ha istituito il *Danish International Ship Register*<sup>153</sup>. Gran Bretagna e Stati Uniti hanno invece scelto di creare "registri *offshore*", rispettivamente nell'Isola di Man e nelle Marshall Islands.

Per quanto riguarda l'Italia, la legge 27 febbraio 1998, n. 30, ha istituito il registro internazionale delle navi battenti bandiera italiana in cui possono essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei trasporti e della navigazione, le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali, le quali non possono effettuare servizi di cabotaggio se non nei limiti previsti dalla legge<sup>154</sup> (v. *supra*, note 44-46).

L'introduzione dei Registri internazionali, tuttavia, non ha dato i risultati sperati<sup>155</sup> e alcuni Stati membri della comunità europea sono stati perciò spinti a cercare di aumentare la competitività delle loro flotte con altri mezzi.

In questo senso la risposta più significativa<sup>156</sup> da parte dei Governi europei<sup>157</sup> alla crescente crisi del settore è stata l'introduzione della cosiddetta *tonnage tax* che prevede un modello impositivo basato su un meccanismo forfetario legato al tonnellaggio della flotta e indipendente dai risultati effettivi di gestione. Con approccio comparativo, e rinviando per il resto a chi si occuperà specificamente di questo tema, possiamo delineare due differenti modelli di applicazione della *tonnage tax*:

- a) la *tonnage based corporation tax* o modello "olandese";
- b) la *tonnage tax* in senso proprio o "modello greco".

I due modelli si distinguono per la base su cui viene calcolata l'imposta da applicare. Nel modello olandese, infatti, l'imposta viene calcolata su un reddito complessivo, formato dal concorso tra il reddito forfettariamente determinato in via presuntiva e gli altri redditi determinati in via analitica<sup>158</sup>. Al contrario, nel modello greco, l'imposta si calcola direttamente sul tonnellaggio e parametrandosi all'età della nave<sup>159</sup>.

Anche l'introduzione della *tonnage tax*, comunque, piuttosto che contrastare direttamente il ricorso alle bandiere ombra e ai relativi regimi fiscali, conferma l'approccio dei Paesi industrializzati di voler competere con tali regimi. Del resto, il Comitato economico e sociale europeo ha testimoniato che "Un problema difficile e del quale non si parla è quello delle bandiere ombra<sup>160</sup>, fonte di un considerevole flusso di capitali perfettamente legali anche se al riparo da imposizioni fiscali; la loro destinazione temporanea è in genere quella dei paradisi fiscali, dai quali escono per essere reinvestiti. Per quanto discutibili sotto diversi aspetti, le bandiere ombra esistono con il tacito consenso di tutti i paesi: nella lotta ai paradisi fiscali occorrerà evitare ripercussioni indesiderate su attività lecite e il dirottamento di capitali verso centri meno collaborativi. [...] Nessun intervento di tipo fiscale è prospettato nei confronti delle bandiere ombra, non solo perché mancano basi legali per qualsiasi azione, ma anche perché interventi basati su considerazioni meramente fiscali rischierebbero, fra l'altro, di danneggiare un'attività economica vitale per il mondo intero e di inaridire un flusso importante di investimenti nell'economia mondiale. Al di là di severe considerazioni di ordine morale, le bandiere ombra distorcono la concorrenza ed eludono le norme sindacali: tutto questo con il tacito consenso, o la tacita accettazione, dei governi del mondo intero. In campo comunitario le sole norme che le riguardano sono quelle relative alla sicurezza della navigazione ed alla normativa dei traffici"<sup>161</sup>.

Da ultimo, sempre in linea con questo *trend* di competizione fiscale, la legge di stabilità 2015 (art. 1,

comma 725) ha introdotto una deroga alla territorialità ai fini dell'applicazione della ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25, comma 4, secondo periodo, d.p.r. 600/1973: in base alla nuova disposizione non si considerano prodotti in territorio italiano i canoni di locazione pagati per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato quando riferiti a imbarcazioni battenti bandiera italiana. La disposizione deroga infatti all'art. 4 del codice della navigazione, che, come visto, estende altrimenti il territorio dello Stato anche alle navi battenti la bandiera italiana. I noleggiatori italiani di imbarcazioni di proprietà di non residenti, pertanto, non dovranno applicare la suddetta ritenuta sui canoni corrisposti ai proprietari anche se utilizzeranno la bandiera nazionale.