

Risposta n. 253/2024

OGGETTO: Credito d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 457 del 1997, convertito con modificazioni dalla legge n. 30 del 1998, in favore delle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel "Registro internazionale", in misura corrispondente alle ritenute IRPEF sulle retribuzioni corrisposte al personale di bordo imbarcato.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche l'"Istante" o la "Società"), che fa parte di un Gruppo societario multinazionale operante nel settore marittimo, dispone di una flotta di navi iscritte nel Registro delle navi adibite alla navigazione internazionale, di cui al decreto legge n. 457 del 1997, convertito con modificazioni dalla legge n. 30 del 1998, mediante le quali eroga servizi facenti parte del proprio *core business*.

Con riferimento alla disciplina del credito d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, del citato decreto legge n. 457 del 1997, come riformulato dall'articolo 13, comma

1, della legge n. 488 del 1999, la società chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire dell'agevolazione in relazione alle somme da corrispondere ad un proprio dipendente nei cui confronti è da poco cessato il rapporto di lavoro.

Secondo quanto riportato nell'interpello, l'interruzione del rapporto di lavoro riguarda, in particolare, un lavoratore, residente in Italia, assunto dalla società istante con contratto di lavoro dipendente, rientrante tra il personale di bordo imbarcato, a decorrere dal settembre 2011, sulle navi di ALFA iscritte nel Registro delle navi adibite alla navigazione internazionale, di cui al citato decreto legge n. 457 del 1997. Nel valutare, di comune accordo, la possibilità di interrompere il rapporto di lavoro, il lavoratore ha rassegnato, in data ..., le proprie dimissioni dal rapporto di lavoro a tempo indeterminato in essere con la Società, con effetti a decorrere dal 1° ottobre 2023.

In data ... le parti hanno sottoscritto un accordo di conciliazione in sede sindacale ove, tra le altre cose, la Società si è impegnata a corrispondere all'ex dipendente:

- un importo pari ad euro ..., a titolo di "indennità sostitutiva del mancato preavviso" di 90 giorni;
- un importo pari ad euro ..., a titolo di "incentivo all'esodo";
- un importo pari a euro ..., a titolo di "transazione novativa".

Così descritta la fattispecie oggetto del quesito, la Società chiede chiarimenti in merito alla disciplina agevolativa di cui al citato articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 457 del 1997, che prevede, in favore dei soggetti che esercitano l'attività produttiva di reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale, l'attribuzione di un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dovuta sui redditi da lavoro dipendente e di lavoro autonomo

corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle citate navi, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi.

In particolare, tenuto conto che i documenti di prassi ad oggi emessi dall'Amministrazione finanziaria hanno sancito la spettanza dell'agevolazione con esclusivo riferimento ai redditi di lavoro dipendente corrisposti al personale di bordo e disciplinati dall'articolo 51 del TUIR, la Società Istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di beneficiare del credito d'imposta in esame con specifico riferimento agli emolumenti corrisposti ed erogati ai dipendenti a titolo di "indennità sostitutiva del mancato preavviso", di "incentivo all'esodo" e di "transazione novativa", le cui modalità di tassazione sono, invece, previste dagli articoli 17 e 19 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della Società, la misura agevolativa in esame è applicabile anche alle somme erogate ai dipendenti a titolo di "indennità sostitutiva del mancato preavviso", di "incentivo all'esodo" e di "transazione novativa", per le ragioni di seguito rappresentate.

A parere della Società, la disciplina recata dall'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 457 del 1997 riconduce il credito di imposta a tutti i redditi di lavoro dipendente corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, senza circoscrivere la spettanza dell'agevolazione ai soli elementi retributivi, per così dire, "diretti e ricorrenti" escludendo quelli tipicamente corrisposti alla cessazione del rapporto di lavoro.

Sul punto, la società sottolinea come le somme erogate al lavoratore nella fattispecie rappresentata - cioè a titolo di "indennità sostitutiva del mancato preavviso",

di "incentivo all'esodo" e di "transazione novativa" - rientrino nel novero dei "redditi di lavoro dipendente", come anche chiarito sia dalla giurisprudenza che dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria.

A sostegno di tale affermazione, la Società richiama, in particolare, l'ordinanza n. 1062 del 4 giugno 2020 della Corte di Cassazione, Sez. lavoro, secondo cui *"le somme corrisposte dal datore di lavoro, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, come incentivo alle dimissioni anticipate del dipendente (cd. incentivi all'esodo) non hanno natura liberale, né eccezionale, ma costituiscono reddito di lavoro dipendente"*.

D'altra parte, la circostanza che la norma non escluda espressamente nessuna tipologia di emolumenti ricompresi nella più ampia categoria dei "redditi di lavoro dipendente", lascerebbe intendere, a parere dell'Istante, la volontà del legislatore di includerli tutti, senza distinzione, tanto più che la formulazione originaria della disposizione agevolativa limitava l'applicazione del credito d'imposta alle "retribuzioni corrisposte" e che, a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 488 del 1999, il credito è spettante in relazione ai "redditi di lavoro dipendente corrisposti".

A sostegno della soluzione prospettata, inoltre, l'Istante rinvia ai chiarimenti della Risoluzione n. 22 del 12 febbraio 1999, con la quale l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto che il credito d'imposta in argomento spetta al datore di lavoro anche in relazione alle somme erogate al personale imbarcato a titolo di trattamento di fine rapporto (TFR). Di conseguenza, considerato che in riferimento al TFR e alle altre indennità ricomprese negli articoli 17 e 19 del TUIR, sono state previste analoghe modalità di tassazione, non sarebbe coerente, a fronte dell'inclusione del TFR tra gli

emolumenti agevolabili, escludere, al contrario, le altre indennità di cui ai citati articoli del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, ha istituito il "Registro internazionale" delle navi che sono adibite alla navigazione internazionale per traffici esclusivamente commerciali.

L'articolo 4, comma 1, in particolare, riconosce in favore di coloro che producono reddito attraverso l'utilizzo delle predette navi *"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"*. Per espressa previsione della stessa norma, il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Come chiarito nella risoluzione n. 22 del 12/02/1999, detto credito d'imposta è riconosciuto esclusivamente con riferimento all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sulle retribuzioni corrisposte al personale che, nel periodo cui si riferisce la retribuzione stessa, risultava effettivamente imbarcato su una nave iscritta nel Registro Internazionale.

Come precisato al riguardo, tale assunto si evince dalla lettura del medesimo articolo 4 del citato decreto-legge n. 457 del 1997, che subordina l'attribuzione del predetto credito d'imposta a tre condizioni:

- la prima impone di parametrare il credito medesimo alle ritenute relative alle retribuzioni effettivamente "corrisposte", facendo, quindi, un espresso riferimento ad un rigoroso principio di cassa;

- la seconda, richiede che tali retribuzioni siano erogate al "personale imbarcato"; da ciò deriva che le retribuzioni siano riferite al periodo in cui il personale che ha prestato l'attività lavorativa era imbarcato;

- la terza, infine, implica l'iscrizione della nave nel Registro internazionale al momento della corresponsione delle retribuzioni al personale imbarcato.

Come precisato, inoltre, nella citata risoluzione, il credito d'imposta compete anche con riferimento:

- alle ritenute sul trattamento di fine rapporto (TFR), a condizione che detto trattamento, erogato alla cessazione del rapporto di lavoro, sia maturato con riferimento al periodo di imbarco, e che la nave per detto periodo sia stata iscritta nel Registro Internazionale;

- alle ritenute relative alla retribuzione corrisposta ai marittimi in regime di "continuità del rapporto di lavoro" (CRL), per i periodi di riposo a terra maturati durante il periodo di imbarco, corrispondente alle giornate di riposi compensativi maturati e non fruiti durante l'imbarco per domeniche, festività, ferie, sabati, ecc.

Come anche chiarito nel citato documento di prassi, tale ultima fattispecie si riferisce alla retribuzione comunque maturata nel periodo d'imbarco, ancorché erogata in un momento successivo. Diversamente, le medesime retribuzioni corrisposte in riferimento ai periodi di disponibilità retribuita del marittimo, non danno luogo al credito

d'imposta, in quanto si tratta di vera e propria retribuzione corrisposta in relazione ai periodi in cui il marittimo non è imbarcato.

In sostanza, al fine di rientrare nell'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta in esame, le somme erogate a titolo di retribuzione per lavoro dipendente (o anche autonomo) devono risultare "effettivamente corrisposte" al personale - e quindi determinate secondo un rigoroso "principio di cassa" con riguardo al pagamento - ed essere necessariamente maturate in riferimento al periodo (o ai periodi) in cui il personale che ha prestato l'attività lavorativa risulta "imbarcato", su una nave iscritta nel Registro Internazionale, ovviamente a condizione che al momento della corresponsione la nave sia regolarmente registrata.

Tanto premesso, nel caso di specie, il quesito oggetto dell'interpello attiene alla possibilità di conteggiare, ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante, le ritenute Irpef operate su alcuni emolumenti corrisposti per effetto della sottoscrizione dell'accordo di conciliazione in sede sindacale (allegato all'istanza) stipulato tra la società istante e un lavoratore dimissionario.

Al riguardo, sulla base del citato accordo - finalizzato a definire "*transattivamente ogni e qualsiasi questione, anche soltanto potenziale, derivante o dipendente dallo (o comunque connessa allo) svolgimento del rapporto di lavoro e dalla intervenuta risoluzione consensuale di esso*" - risulta che, a seguito delle dimissioni consensuali rassegnate dal lavoratore, la società istante si è impegnata a corrispondere al lavoratore dimissionario determinate somme di denaro, a titolo di:

- "incentivazione all'esodo", al fine di suggellare l'accordo tra l'azienda e il lavoratore per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro;

- "indennità sostitutiva del mancato preavviso", in applicazione dell'articolo 2118 del codice civile che, in materia di recesso dal contratto a tempo indeterminato, prevede che *"Ciascuno dei contraenti può recedere dal contratto di lavoro a tempo indeterminato, dando il preavviso nel termine e nei modi stabiliti, dagli usi o secondo equità. In mancanza di preavviso, il recedente è tenuto verso l'altra parte a un'indennità equivalente all'importo della retribuzione che sarebbe spettata per il periodo di preavviso"*;

- *"transazione novativa"*, a fronte di *"ogni diritto o pretesa derivante o dipendente dallo (o comunque connesso allo) svolgimento del rapporto di lavoro e dalla intervenuta cessazione di esso per dimissioni"*.

Come risulta evidente dal tenore degli accordi contrattuali, si tratta, per tutte e tre le fattispecie, di somme corrisposte al lavoratore dalla società istante per effetto della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro a tempo indeterminato, al fine di soddisfare, anche in via di transazione, *"ogni diritto o pretesa derivante o dipendente dallo ... svolgimento del rapporto di lavoro e dalla intervenuta risoluzione dello stesso"*. Per effetto dell'attribuzione di tali somme, infatti, il lavoratore rinuncia, nei confronti del datore di lavoro *"a qualsiasi diritto e domanda direttamente o indirettamente connessi o conseguenti al rapporto di lavoro intercorso ed alla sua cessazione"*, così come ad ogni altro istituto diretto o indiretto della retribuzione e ad ogni altro credito che possa derivargli dalla legge, dal CCNL o dal contratto di lavoro individuale.

Tanto premesso, si ritiene che dette somme non rientrino nell'ambito applicativo della disciplina agevolativa in esame in quanto, ancorché potenzialmente riferibili o connesse genericamente all'attività lavorativa nel suo complesso svolta dal lavoratore,

non sono correlate - come chiarito nella citata risoluzione n. 22 del 1999 - al periodo (o agli eventuali periodi) in cui lo stesso risultava effettivamente "imbarcato".

Di conseguenza, il credito d'imposta di cui al citato articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 457 del 1997, non compete alla Società con riferimento alle ritenute Irpef effettuate in relazione alle somme erogate al personale dipendente a titolo di *"indennità sostitutiva del mancato preavviso"*, di *"incentivo all'esodo"* o di *"transazione novativa"*.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)